

**Державна служба спеціального зв'язку та захисту інформації України
Адміністрація державної служби спеціального зв'язку
та захисту інформації України
Одеська національна академія зв'язку ім. О.С. Попова**

Захарченко Л.А., Яцкевич І.В., Жаданова Ю.О., Захарченко К.В.

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ГАЛУЗІ ЗВ'ЯЗКУ

*Навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів*

Одеса 2012

УДК 657.471:654 (075.8)
ББК 65.38-93я73
У

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

(Лист № 1/11-7639 від 11.08.2010 р.)

Рецензенти:

Редькін О.С.

– доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України;

Котлубай М.І.

– доктор економічних наук, головний науковий співробітник ринку транспортних послуг.

У **Управління витратами в галузі зв'язку: навч. посіб.** / Захарченко Л.А., Яцкевич І.В., Жаданова Ю.О., Захарченко К.В. – Одеса: ОНАЗ, 2012. – 320 с.

ISBN

Навчальний посібник містить теоретичну частину, питання та тести за темами навчальної дисципліни «Управління витратами». У посібнику розглянуто теми, що включають принципи та елементи управління витратами, загальну характеристику витрат, класифікацію та моделі поведінки витрат, аналіз системи «витрати – обсяг – прибуток», калькулювання собівартості послуг (продукції), бюджетне планування і контроль, бюджетування капітальних інвестицій, управлінський облік. Значну увагу приділено питанням особливості управління витратами на підприємствах зв'язку.

Призначено для студентів економічних спеціальностей, аспірантів та магістрів вищих навчальних закладів, слухачів післядипломної освіти, фахівців з економіки та працівників підприємств зв'язку.

ISBN

**© Захарченко Л.А., Яцкевич І.В.,
Жаданова Ю.О. Захарченко К.В., 2012**

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ.....	6
Тема 1. ВСТУП ДО КУРСУ «УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ». МЕТА, ПРИНЦИПИ ТА ЕЛЕМЕНТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....	8
1.1. Вступ до курсу «Управління витратами».....	8
1.2. Функції управління витратами.....	15
1.3. Принципи управління витратами.....	19
1.4. Особливості управління витратами на підприємствах зв'язку.....	21
1.5. Податкова система України	41
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>50</i>
<i>Тести.....</i>	<i>53</i>
Тема 2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА МОДЕЛІ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ.....	54
2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат.....	54
2.2. Порівняння класифікації затрат на зарубіжних підприємствах і підприємствах України.....	54
2.3. Моделі поведінки витрат.....	68
2.4. Методи визначення функції витрат.....	70
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>74</i>
<i>Тести.....</i>	<i>77</i>
Тема 3. АНАЛІЗ СИСТЕМИ "ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК" ЯК ІНСТРУ- МЕНТ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧО–УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	79
3.1. Теоретична сутність використання аналізу системи "витрати – обсяг – прибуток".....	79
3.2. Маржинальний прибуток.....	84
3.3. Ефект левериджу.....	87
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>90</i>
<i>Тести.....</i>	<i>92</i>
Тема 4. КАЛЬКУЛЮВАННЯ. МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ОБЧИСЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ (ПРОДУКЦІЇ)	93
4.1. Сутність калькулювання собівартості.....	93
4.2. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості послуг (продукції).....	99
4.3. Системи «директ-костинг» та «стандарт-кост».....	108
4.4. Особливості калькулювання собівартості послуг в галузі зв'язку та шляхи її зниження	118
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>154</i>
<i>Тести.....</i>	<i>158</i>
Тема 5. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	161
5.1. Поняття про центри відповідальності.....	161
5.2. Формування центрів відповідальності.....	165

<i>Питання для самоконтролю</i>	172
<i>Тести</i>	176
Тема 6. БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І КОНТРОЛЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ	177
6.1. Основи процесу бюджетування.....	177
6.2. Побудова бізнес-процесу "бюджетування".....	187
6.3. Збалансування стратегічних цілей та ресурсів підприємства при формуванні стратегічного бюджету.....	195
6.4. Особливості складання річного та місячного бюджету.....	201
6.5. Бюджетування капітальних інвестицій.....	203
6.6. Концепція вартості грошей з урахуванням часу.....	205
6.7. Методи оцінювання проектів капітальних інвестицій.....	207
6.8. Раціонавання капіталу та подальший аудит.....	210
<i>Питання для самоконтролю</i>	212
<i>Тести</i>	213
Тема 7. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК	216
7.1. Управлінський облік.....	216
7.2. Сучасні моделі управлінського обліку.....	224
7.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві.....	226
7.4. Управлінський облік і економічний аналіз.....	228
7.5. Стратегічний управлінський облік.....	230
7.6. Завдання цілей і визначення показників функціонування.....	232
<i>Питання для самоконтролю</i>	239
<i>Тести</i>	242
Тема 8. КОНТРОЛІНГ ЯК СКЛАДОВА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	245
8.1. Сутність та функції контролінгу.....	245
8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації.....	257
8.3. Методи фінансового контролінгу.....	259
<i>Питання для самоконтролю</i>	267
<i>Тести</i>	268
ГЛОСАРІЙ	269
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	282
Додаток А. Формування витрат на підприємствах	289
Додаток Б. Методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку	290
Додаток В. Порядок фінансування філіалів (відособлених виробничих підрозділів) для забезпечення виробничої діяльності щодо надання послуг зв'язку	298
Додаток Д. Особливості формування витрат центру (цехів). Витяг з Методики формування витрат ВАТ «Укртелеком»	300
Додаток Е. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 16 "Витрати"	310
Додаток Ж. Аналіз та оцінка витрат підприємств	315
Додаток З. Порядок регулювання тарифів на загальнодоступні телекомунікаційні послуги	318

ВСТУП

Сучасний етап розвитку галузі зв'язку визначається прискореним розвитком процесів лібералізації і глобалізації, що характеризуються переходом від монопольної структури ринку послуг зв'язку до конкурентного середовища, та розширенням діяльності операторів зв'язку до континентального і світового масштабу. Досягнення операторами зв'язку високого економічного результату діяльності й отримання конкурентних переваг на національному та світовому ринках послуг зв'язку в сучасних умовах потребує використання нових підходів до управління, визначне місце в якому займає процес управління витратами.

У системі показників, що характеризують ефективність виробництва, одне з провідних місць належить витратам послуг (продукції), які відображають вартісну оцінку використаних (реальних або потенціальних) у процесі діяльності фінансових ресурсів. Управління витратами обумовлює формування сучасної системи управлінського обліку, застосування відповідного методичного інструментарію щодо аналізу та контролю витрат, створення системи бюджетування, яка відповідає специфіці діяльності підприємства. Враховуючи специфіку галузі зв'язку, одним із важливих завдань управління витратами галузі є формування оптимальних витрат на послуги зв'язку із застосуванням сучасних методів обліку та розподілу витрат за видами послуг зв'язку.

У зв'язку з цим підвищується потреба на вітчизняних підприємствах галузі зв'язку у кваліфікованих фахівцях економічного профілю, які володіють сучасними знаннями з управління витратами у галузі зв'язку, які вміють формувати систему управління витратами, опрацьовувати методичну базу планування, обліку витрат, калькулювання продукції тощо.

Метою навчального посібника є надання широкому колу осіб знань про сутність та класифікацію витрат, особливості формування витрат у галузі зв'язку, визначення закономірностей поведінки витрат та вивчення їх у взаємозв'язку з обсягом послуг (продукції) та прибутком, неоднозначностей впливу на кінцевий результат методів обліку витрат, що застосовують на підприємствах зв'язку.

У результаті опанування викладеними у навчальному посібнику матеріалами студент повинен: **знати**, які на підприємстві є витрати, де і як вони формуються, яким має бути їх контроль, як впливати на їх обсяг; **вміти** виявляти фактори, що зумовлюють рівень витрат, обчислювати їх величину за видами, місцями та носіями, аналізувати вплив структури і динаміки витрат на прибуток підприємства.

Призначення навчального посібника – допомогти студентам та усім тим, хто цікавиться питаннями управління витратами, набути теоретичних знань та практичних навичок щодо створення та функціонування системи управління витратами на підприємствах галузі зв'язку. Структурна побудова навчального посібника дає змогу студенту ознайомитися з навчальною програмою дисципліни, формами її вивчення. В посібнику розкривається зміст основних тем та термінів, є питання і тести для самоконтролю.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ

Тематичний план вивчення дисципліни «Управління витратами» студентами денної форми навчання наведено у таблиці.

Таблиця

Тематичний план дисципліни для студентів денної форми навчання

Тема	Кількість годин за формами навчального процесу				
	Усього	у тому числі			
		лекції	практичні заняття	індивідуальні заняття	самостійна робота
Тема 1. Вступ до курсу «Управління витратами». Мета, принципи та елементи управління витратами	6	2	2		2
Тема 2. Загальна характеристика витрат. Класифікація та моделі поведінки витрат	11	4	4	1	2
Тема 3. Аналіз системи "витрати – обсяг – прибуток” як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень	11	4	4	1	2
Тема 4. Калькулювання. Методи обліку витрат та обчислення собівартості послуг(продукції)	11	4	4	1	2
Тема 5. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності	6	2	2		2
Тема 6. Бюджетне планування і контроль. Бюджетування капітальних інвестицій	10	4	4		2
Тема 7. Управлінський облік. Стратегічний управлінський облік	11	4	4	1	2
Тема 8 . Контролінг як складова управління витратами	6	2	2		2
Разом	72	26	26	4	16

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

На лекціях розглядаються теми або окремі їх питання, які є досить складними за змістом, неповно та не системно висвітлені в літературі, передусім навчальній. Слід мати на увазі, що управління витратами підприємства – це динамічна система, яка постійно розвивається на основі передового досвіду управління. Особливо це стосується вітчизняних підприємств, які проходять складний процес реструктуризації та адаптації до ринкових умов. Окрім того у підприємств зв'язку є своя специфіка, яка обумовлює відмінність в обліку та управлінні витратами порівняно з підприємствами інших галузей. Ці обставини підвищують роль лекції як форми навчального процесу, оскільки на них можна оперативно аналізувати напрями розвитку системи управління витратами.

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

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

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

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

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

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

План викладу матеріалу

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

Питання для самоконтролю.

Тести.

1.1. Вступ до курсу «Управління витратами»

Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.

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

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

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

Витрати виробництва являють собою витрати на придбання факторів виробництва. Дослідження даних факторів повинне гарантувати такий обсяг виручки від надання послуг, що покриє витрати та забезпечить належний прибуток, який є рушійним мотивом підприємницької діяльності. Але досягнення вищенаведеної мети залежить від величини зроблених витрат. Тому витрати підприємства є важливим блоком економічного аналізу. Кожне підприємство має різний підхід до витрат та прибутку. Прибуток при заданих

витратах повинен забезпечити найкращі можливості виробництва. Витрати при цьому прибутку повинні бути мінімальними, щоб забезпечити найбільш ефективне виробництво.

Отримання доходу безпосередньо пов'язане з витратами певних видів активів, грошових коштів, запасів тощо. Для раціонального управління підприємством, визначенням обсягу оптимального виробництва продукції та її продажу необхідно володіти інформацією про витрати, які несе підприємство.

Дохід є наслідком виробництва і реалізації продукції, на виготовлення якої були понесені витрати. При цьому склад витрат визначається спрямованістю обліку, так інформація про витрати відображається для складання фінансової та податкової звітності, оперативного та стратегічного управління виробництвом.

В економічній літературі поняття «витрати» трактується як виражені в грошовій формі затрати різних видів економічних ресурсів, в тому числі праці, сировини, матеріалів та комплектуючих, фінансових ресурсів, основних засобів, у процесі виробництва, обсягу розподілу послуг (робіт, продукції).

Необхідно зазначити, що витрати мають комплексний характер та складаються з елементів витрат – сукупність економічно однорідних витрат. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витрати підприємства – це сукупність витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку витрати підприємства визначаються як зменшення його економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками) [69].

Поняття «витрати», яке згідно з термінологією положень (стандартів) бухгалтерського обліку прийшло на зміну поняття «собівартість», є ширшим порівняно з останнім. У бухгалтерському обліку на рахунок класу 9 «Витрати діяльності» акумулюються усі витрати: як ті, які раніше відносили на рахунки собівартості, так і ті, які фінансувалися за рахунок прибутку [71].

У положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку під собівартістю розуміють вартісну оцінку продукції на базі вартості сировини, матеріалів, палива, енергії, праці та інших ресурсів, що споживаються в процесі її виробництва [71].

Види собівартості:

1. В залежності від часу формування витрат розрізняють:

– планову собівартість (визначають перед початком планового періоду на основі прогресивних норм затрат ресурсів та цін на ресурси на момент складання плану);

– фактичну собівартість (відображає фактичні витрати на виробництво і реалізацію продукції за даними бухгалтерського обліку);

– нормативну собівартість (витрати на виробництво і реалізацію продукції розраховують на основі поточних норм затрат ресурсів);

– кошторисну собівартість (характеризує витрати або замовлення, на вироби якої виконуються в разовому порядку).

2. В залежності від місця формування витрат розрізняють:

– цехову (сума витрат на виробництво продукції в межах цеху);

– виробничу (грошові витрати на виробництво продукції в межах всього підприємства);

– повну (сукупність виробничої собівартості і позавиробничих витрат).

3. За тривалістю розрахункового періоду розрізняють собівартість:

– місячну;

– квартальну;

– річну.

4. За складом продукції собівартість буває:

– собівартість товарної;

– валової;

– реалізованої продукції;

– незавершеного виробництва.

Для надання послуг споживачам підприємства зв'язку повинні виконати певний обсяг робіт, проводячи при цьому всі необхідні витрати. Дані витрати називаються *поточними* або *експлуатаційними*.

Слід зазначити, що в практиці роботи підприємства зустрічаються поточні витрати, які не можна відразу включити у собівартість, наприклад, витрати майбутніх періодів, такі як внесення орендної плати наперед, або ремонт основних фондів одночасно з великими витратами, або придбання запасів матеріалів і т.д. Такі витрати повинні включатися у собівартість рівномірно, протягом певного терміну дії або в міру використання. Таким чином, собівартість наданих послуг у певному часовому інтервалі може бути менша, ніж виробничі витрати.

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

Під *бухгалтерськими* витратами розуміють фактичні витрати факторів виробництва, придбаних за ринковими цінами [10]. Під *економічними* розуміють "витрати упущених можливостей", тобто сума грошей, яку можна

отримати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва товару дорівнюють його вартості (цінності) за найкращого з усіх можливих варіантів використання.

Важливе місце у сфері формування витрат підприємства належить бухгалтерському обліку. Сутність Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [28] полягає в тому, що він надає право підприємству самостійно:

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

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

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

- затверджувати правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

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

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

Поняття про витрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях [90]:

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

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

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

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

Визначення витрат відповідно до видів обліку

Облік витрат	Нормативний документ	Визначення витрат відповідно обліку
Бухгалтерський облік	Визначення витрат відповідно до п. 4 П(С)БУ 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженого наказом Мінфіну від 31.03.99 р., зі змінами й доповненнями [69]	Витрати – це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)
Податковий облік	Визначення витрат відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.97 р. № 283/97 – ВВ, зі змінами й доповненнями [13]	Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій формі, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що здійснюються таким платником податку для подальшого використання у своїй господарській діяльності

Основним принципом формування витрат є отримання їхніх доходів. *Доходи* – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу (окрім зростання капіталу за рахунок внесків власників). *Активи* – це ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. *Зобов'язання* – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють у собі економічні вигоди. *Власний капітал* – частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань [69, 69].

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

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

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

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

У структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються адміністративні витрати. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між отриманим 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 доходом, а за їх відсутності фінансовими результатами від операційної діяльності.

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

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

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

$$\Pi = \text{ЧД} - C_{\text{в}} - \text{AB} - V_3, \quad (1.1)$$

$$\text{Д} - C_{\text{в}} = \text{ВП}, \quad (1.2)$$

$$\text{ВП} - \text{AB} = \Pi, \quad (1.3)$$

де Π – прибуток від основної діяльності (операційний прибуток);
 ЧД – чистий дохід;
 $C_{\text{в}}$ – виробнича собівартість наданих послуг (робіт, продукції);
 AB – адміністративні витрати;

V_3 – витрати на збут;
Д – виручка від реалізації;
ВП – валовий прибуток.

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

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

1. Динамізм – витрати знаходяться в постійному русі, зміні.
2. Різноманіття – витрати вимагають застосування значного спектра прийомів і методів в управлінні ними.
3. Труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки – абсолютно точних методів виміру й обліку витрат не існує.
4. Складність і суперечливість впливу витрат на економічний результат.

Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Воно не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління.

Сутність проблеми управління витратами полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості послуг (робіт, продукції), а у виявленні того, як вона утворилась (сформувалась), і, по-друге, процес управління витратами повинен бути спрямований на формування собівартості у попередньому і поточному режимах та оперативному втручанні у діяльність підприємств у випадку виявлення відхилень від бажаного стану.

Управління витратами на підприємстві покликано вирішувати наступні основні задачі:

- виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- вирахування необхідних витрат на одиницю послуги (продукції, робіт);
- підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;
- виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і в усіх виробничих підрозділах підприємства;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи управління витратами, що відповідають умовам роботи підприємства.

Серед основних класифікаційних ознак системи управління витрат можна виокремити такі:

- підхід до структури плану облікових рахунків (автономність або інтегрованість);
- особливості групування витрат для потреб калькулювання (за замовленнями або за процесами). Саме калькулювання є комплексом робіт і пов'язане з плануванням, обліком та аналізом витрат;

- повнота охоплення витрат під час калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами);
- наявність або відсутність нормативних витрат (відповідно до цього виділяють системи управління витратами за нормативними і фактичними витратами).

Система управління витратами, як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: тієї, яка управляє (суб'єкт управління), і тієї, якою управляють (об'єкт управління).

Управління витратами на підприємстві здійснюється свідомо суб'єктами управління, якими є керівники, фахівці підприємства, та його структурними підрозділами (цехи, відділи, дільниці тощо).

Сутність системи управління витратами ототожнюють з питаннями точного визначення величини собівартості послуг (робіт, продукції), рівня виробничих витрат та на цій основі пошуку шляхів їх зниження. Проте це не зовсім так. По-перше, процес управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалася собівартість, які фактори мали на неї позитивний, а які – негативний вплив, а по-друге, процес управління витратами має бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат, максимально точно передбачення їхнього рівня та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

Значна увага при управлінні витратами на підприємствах надається плануванню зниження собівартості послуг (робіт, продукції) за техніко-економічними факторами, що дозволяє визначати вплив на витрати заходів з підвищення науково-технічного рівня. Удосконалення нормування матеріальних і трудових витрат на виробництво здійснювалось на основі більш широкого впровадження нормативного обліку витрат на виробництво і його елементів. Особлива увага при цьому зосереджена на пошуку можливостей оперативного виявлення відхилень від діючих норм.

Основними елементами для управління витратами в підприємницькій діяльності є: система калькулювання; теорія і практика економічного аналізу; техніко-економічне та виробниче планування; система нормативного обліку.

1.2. Функції управління витратами

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

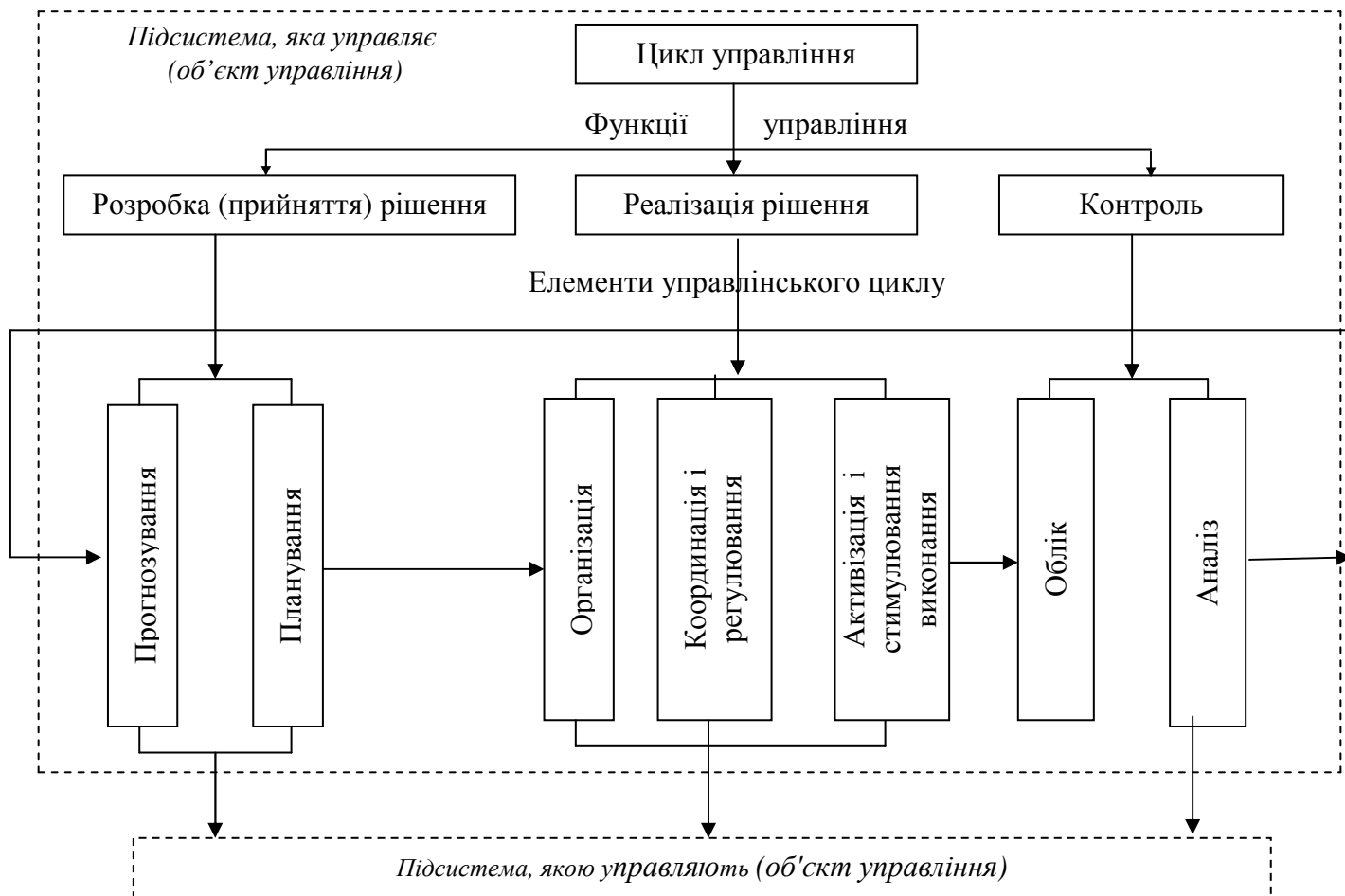


Рис. 1.1. Схема взаємодії функцій управління витратами

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

Суб'єктами управління витратами виступають керівники та фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок та інші суб'єкти).

Окремі функції й елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства за їхньої активної участі. Наприклад, диспетчер впливає на координацію і регулювання виробничого процесу, а отже, на виробничі витрати; бухгалтер виконує облік витрат і т.п.

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

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

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

Прогнозування і планування витрат поділяють на *перспективне* (на стадії довгострокового планування) і *поточне* (на стадії короткострокового планування). Планування витрат здійснюється при розробленні плану діяльності підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування і прийняття господарських рішень, фіксації рівня витрат, який досягатиметься у випадку реалізації прийнятих до виконання рішень.

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

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

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

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

Необхідність планування витрат обумовлена потребою в розкритті всіх сторін будь-якої підприємницької справи [90].

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

Координація і регулювання витрат припускають порівняння фактичних витрат з запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів щодо їхньої ліквідації. Якщо з'ясується, що змінилися умови виконання плану, то витрати, заплановані на його реалізацію, коректуються. Своєчасна координація і регулювання витрат дозволяють підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

За часом здійснення виділяють такі види контролю:

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

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

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

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

1.3. Принципи управління витратами

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

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

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

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

Підставою для формування витрат підприємства є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. *Первинний документ* – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [68].

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

Інформація про витрати підприємства з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до форм фінансової та статистичної звітності [68].

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Статистична звітність – це форма спостереження, згідно з якою кожний суб'єкт діяльності регулярно подає відповідну інформацію до державних органів статистики та певних відомств у вигляді документів (звітів) спеціально затвердженої форми.

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

Саме від цих показників залежить прибутковість роботи підприємства, його платоспроможність і виживання в конкурентній боротьбі. Функціонально ця система оцінки включає в себе: нормування витрат; планування; облік; аналіз та стимулювання зниження витрат.

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

Інституційна одиниця – це економічна одиниця, яка може володіти активами і брати на себе певні зобов'язання. Вони можуть займатися всією

сукупністю операцій, приймати рішення щодо всіх аспектів економічного життя. Проміжне споживання містить витрати на послуги (продукцію, роботу), які використані інституційними одиницями для виробничих потреб.

1.4. Особливості управління витратами на підприємствах зв'язку

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

Розвиток засобів телекомунікації і підвищення їхньої доступності для населення створюють більший соціальний ефект, який проявляється в поліпшенні умов життя людей, підвищенні його комфортності, зростанні інформованості та комунікабельності суспільства.

Для сукупного ВВП у період з 2006 по 2010 рр. характерна тенденція до зростання, рис. 1.2.

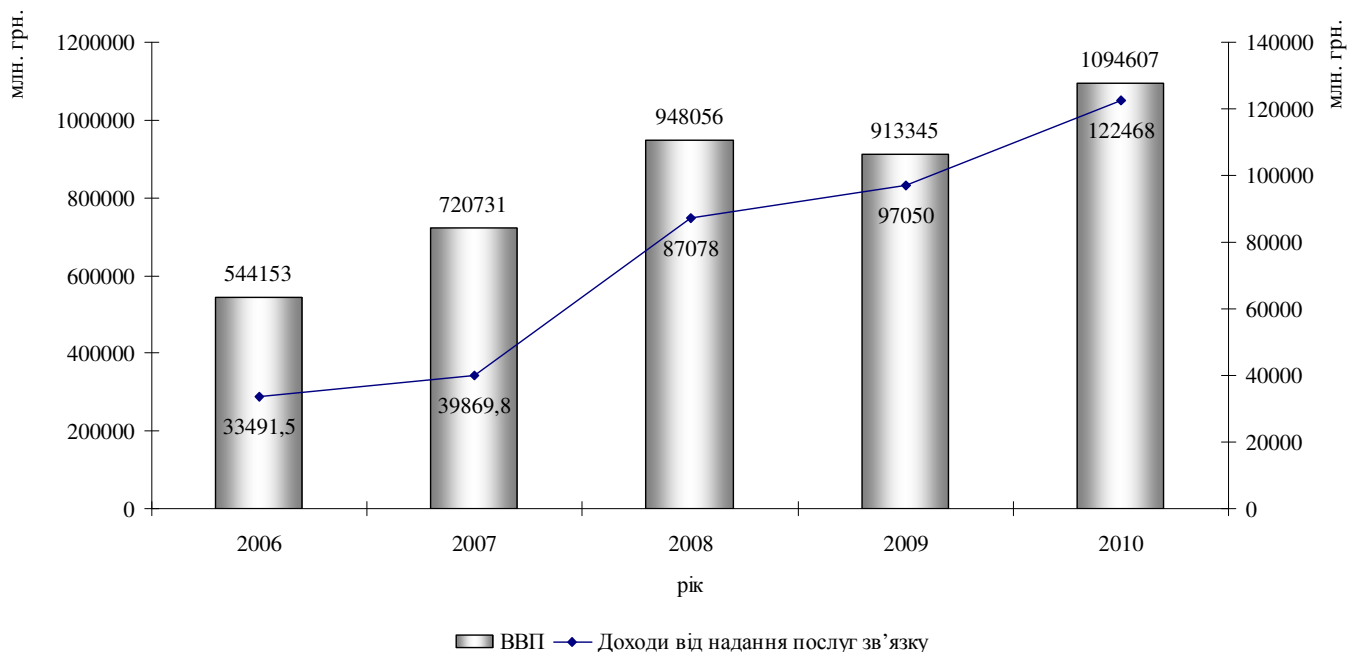


Рис. 1.2. Вклад доходів від надання послуг зв'язку у валовий внутрішній продукт України за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

Для сукупного ВВП у період з 2006 по 2010 рр. характерна тенденція до зростання, табл. 1.2. У 2007 р. сукупний ВВП становив 720731 млн. грн., що на 176578 млн. грн., або на 24,5% більше, ніж у 2006 р. У 2008 р. сукупний ВВП становив 948056 млн. грн., що на 227325 млн. грн., або на 23,9% більше, ніж у 2007 р. У 2009 р. сукупний ВВП становив 913345 млн. грн., що на 34711 млн. грн., або на 3,8% менше, ніж у 2008 р. Сукупний ВВП у 2010 р. становив 1094607 млн. грн., тобто на 181262 млн. грн., або 16,6% більше, ніж ВВП у 2009 р. Таким чином можна спостерігати, що незважаючи на деякі порушення

(у 2009 р.) в загалі позитивна тенденція зберігається, тобто сукупний ВВП країни з 2006 – 2010 рр. зріс на 550454 млн. грн. або приблизно у 2 рази.

Значний внесок у зростання сукупного ВВП складав доходи від надання послуг зв'язку. Так, за 2006 – 2010 рр. питома вага доходів від надання послуг зв'язку у сукупному ВВП зросла на 5,03 % та склала у 2010 р. – 11,2%.

Тенденції розвитку галузі зв'язку за 2006-2010 рр. характеризуються зростанням доходів від усіх видів діяльності. Так, доходи від надання послуг зв'язку у 2010 р. порівняно з 2006 р. зросли на 13941,2 млн. грн. або у 2 рази та склали на 1 грудня 2011 р. – 47432,7 млн. грн., табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Доходи від надання послуг зв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

	Роки				
	2006	2007	2008	2009	2010
Послуги зв'язку, всього	33491,5	39869,8	46106,1	46284,5	47432,7
у тому числі:					
Телеграфного	56,5	56,8	52,3	56,8	46,2
телефонного	9352,3	9721,3	9463,4	8812,5	8206,1
з нього:					
– міського	2953,2	3607,2	3693,2	3893,5	3958,6
– сільського	225,8	250,3	259,3	270,5	275,3
– міжміського (включаючи міжнародний)	6173,3	5863,8	5510,9	4648,5	3972,2
IP-телефонії:				150,0	158,2
проводового мовлення	80,7	109,6	145,7	193,2	201,6
спеціального і фельдзв'язку	64,1	94,2	120,0	112,2	128,3
передачі і прийому телевізійних та радіопрограм, радіозв'язку	853,0	1102,1	1432,4	1799,6	1918,7
з нього:					
– кабельного телебачення	541,8	740,7	1001,7	1284,0	1357,7
– нагляду та технічного контролю за використанням радіочастот	219,1	288,1	329,9	394,9	449,4
комп'ютерного	1255,7	1632,5	2415,7	3362,7	4238,5
з нього:					
– надання доступу до мережі "Інтернет"	1058,1	1375,7	2072,1	2865,8	3799,9
мобільного	20056,4	25061,2	29629,5	28481,0	28837,9
з нього:					
стільникового	20035,0	25028,4	29605,9	28456,4	28819,8
пошукового (пейджингового)	6,5	5,3	1,8	0,2	0,2
транкінгового	14,9	21,2	21	20,4	14,6
супутникового	68,5	69,9	102,5	1,6	1,0
радіозв'язку розподільчих систем (широкосмуговий доступ)				2,3	2,3
цифрової безпроводової телефонії				0,1	

Як видно з табл. 1.2, відбулось значне зростання доходів від надання таких послуг зв'язку, як послуга передачі і прийому телевізійних та радіопрограм, радіозв'язку, комп'ютерного зв'язку та мобільного зв'язку. За період з 2006 по 2010 рр. доходи від послуги передачі і прийому телевізійних та радіопрограм, радіозв'язку зросли на 816,6 млн. грн., або на 42,6%. Доходи від комп'ютерного зв'язку зросли на 2982,8 млн. грн., або на 70,4%, що пов'язано з активним користуванням мережею Інтернет. Доходи від надання мобільного зв'язку зросли на 8781,5 млн. грн., або на 30,5%.

Найсуттєвішу частину доходів від надання послуг зв'язку становлять доходи від послуг мобільного зв'язку (рис. 1.3): у 2006 р. вони дорівнювали 20056,4 млн. грн., або 59,8% від доходів послуг зв'язку; у 2007 р. – 25061,2 млн. грн., або 62,9%; у 2008 р. – 29629,5 млн. грн., або 64,3%; у 2009 р. – 28481 млн. грн., або 61,5%; у 2010 р. – 28837,9 млн. грн., або 60,8%.

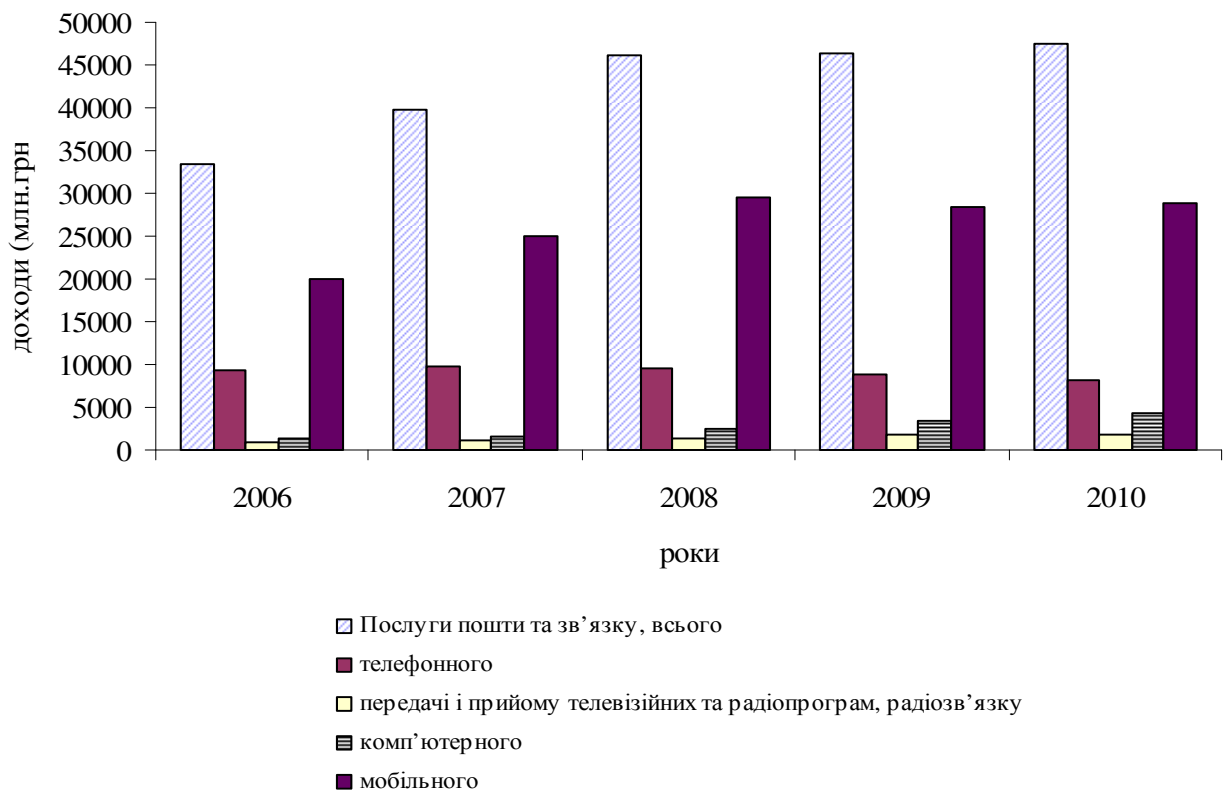


Рис. 1.3. Доходи від надання послуг зв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

Найбільшу частину доходів від надання послуг мобільного зв'язку становлять доходи від надання послуг стільникового зв'язку, рис. 1.4. У розглянутий період у цілому спостерігається позитивна тенденція на зростання: у 2007 р. доходи від надання послуг мобільного зв'язку порівнянні з 2006 р. зросли на 5004,8 млн. грн., або на 19,9%; у 2008 р. – на 4568,3 млн. грн., або

15,4 млн. грн., порівняно з 2007 р.; у 2009 р. зменшилися на 1148,5 млн., або 4%, порівняно з 2008 р.; у 2010 р. збільшилися на 356,9 млн. грн., або на 1,2%, порівняно з 2009 р.

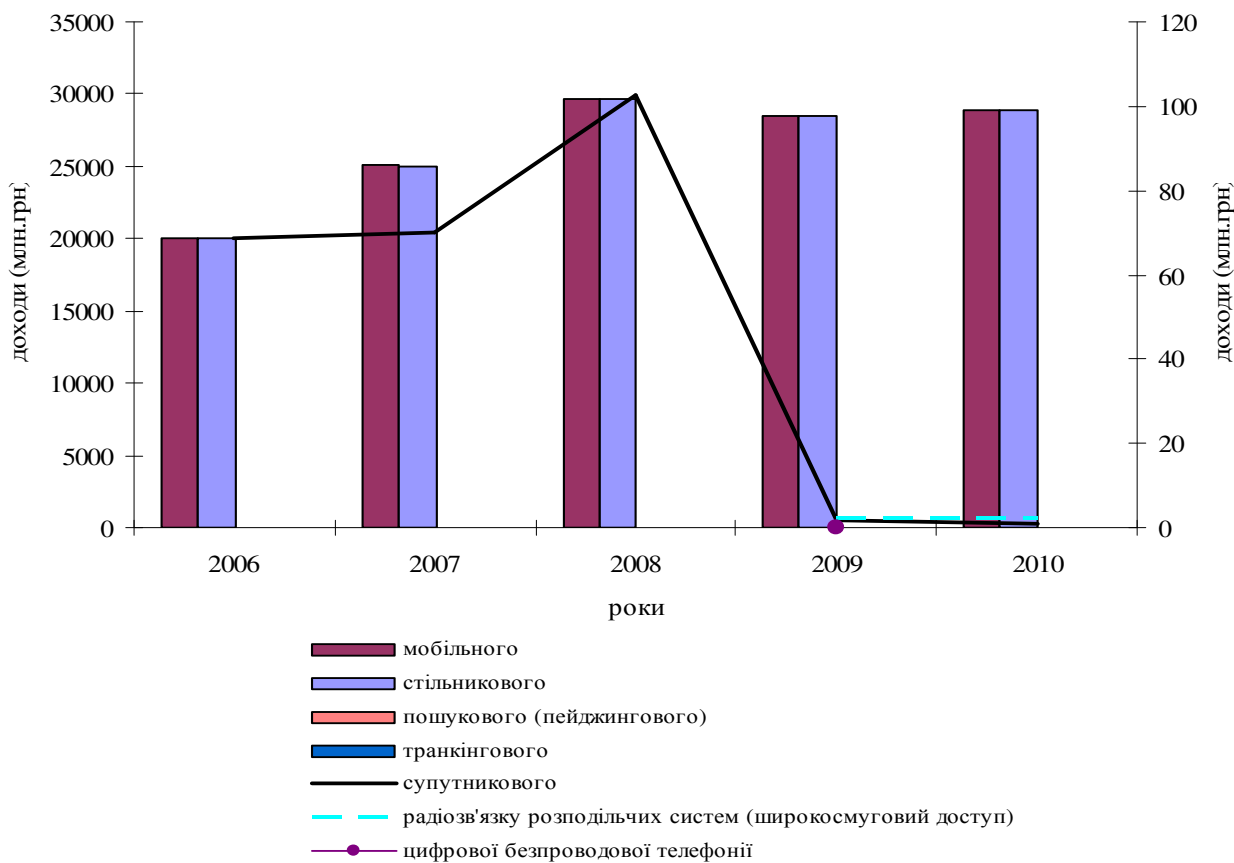


Рис. 1.4. Доходи від надання послуг мобільного зв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

На ринку мобільного зв'язку України можна виділити наступні чотири оператори мобільного зв'язку: ЗАТ «Київстар Дж. Ес. Ем.» (Київстар), ЗАТ «Український Мобільний Зв'язок» (МТС), ЗАТ «Українські радіосистеми» (Beeline) та ТОВ «Астеліт» (life:))

За кількістю обслугованих абонентів Київстар займає лідируючу позицію. У 2011 р. Київстар та Beeline об'єдналися, таким чином абонентська база Київстару збільшилася, оскільки «українські радіосистеми» за кількістю абонентів є одним із найбільших мобільних GSM операторів України. Таким чином, лідером вітчизняного ринку мобільного зв'язку у 2011 р. є оператор мобільного зв'язку Київстар. Наступним за кількістю обслугованих абонентів є МТС, рис. 1.5.

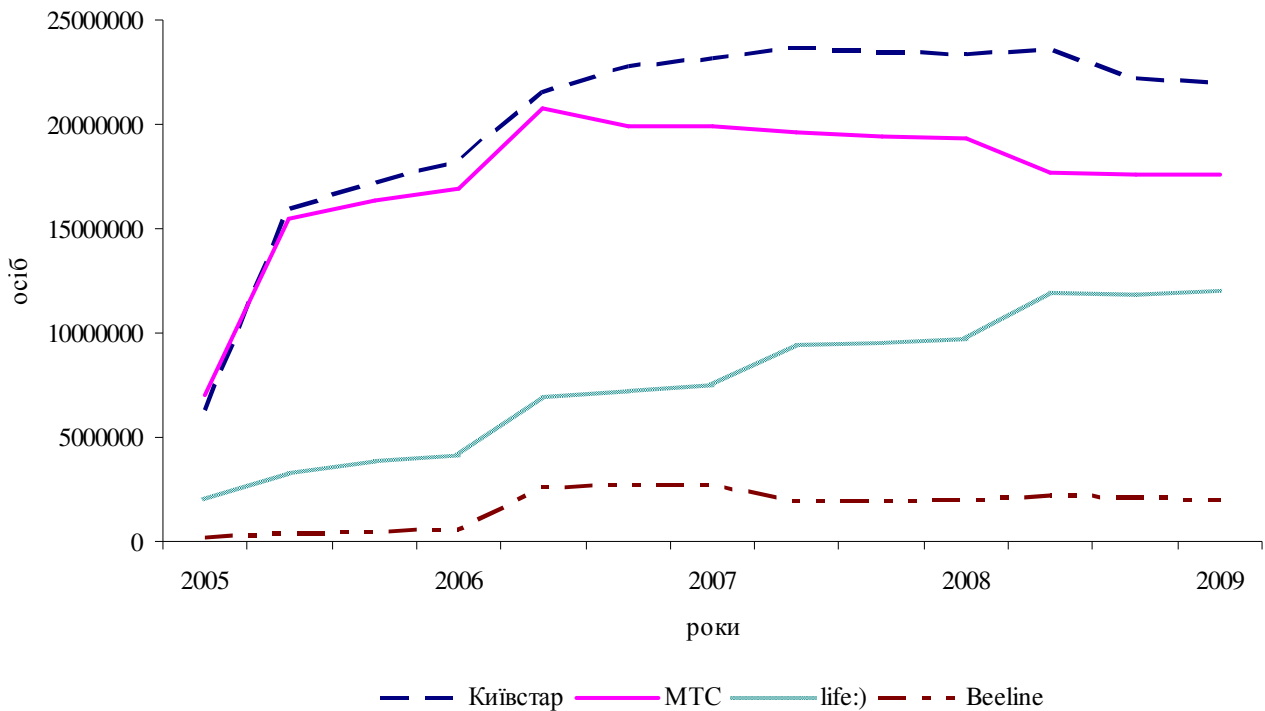


Рис. 1.5. Приріст кількості обслуговуваних абонентів для найкрупніших операторів мобільного зв'язку GSM (станом на 31.12.2009).

Для успішного надання послуг мобільного зв'язку, супровідних послуг, задоволення стрімко зростаючого попиту користувачів, підприємства повинні гнучко реагувати на зміни ринку мобільного зв'язку. З метою забезпечення його прибуткового функціонування, розширення ринку збуту, впровадження новітніх технологій підприємства мобільного зв'язку вступають в альянсові, або партнерські відносини. На ринку мобільного зв'язку здійснюють підприємницьку діяльність такі три крупні оператори, як Київстар, МТС та life:), партнери у взаємодію з яким, з метою створення альянсів вступають підприємства, характер взаємодії підприємств та результат, який отримують від взаємодії підприємства-учасники стратегічних відносин.

Станом на кінець серпня 2010 р. сукупна абонентська база операторів стільникового/мобільного зв'язку в Україні порівняно з попереднім періодом збільшилася на 734 тис. користувачів або на 1,32%, і перевищила 56,34 млн. абонентів (активованих SIM-карти).

Рівень номінального проникнення стільникового зв'язку від загальної чисельності населення країни на кінець серпня 2010 р. порівняно з показником попереднього місяця збільшився на 1,6 п.п. – до 122,9%.

Абонентська база операторів мобільного зв'язку стандарту GSM за підсумками серпня 2010 р. склала 54 556 765 абонентів або 96,84% від числа стільникових користувачів України (у серпні – 53 860 755 абонента або 96,86%). На частку CDMA-операторів у липні припадало 1 271 955 абонентів, або 2,26% загальної абонентської бази (1 249 920, або 2,25%).

За підсумками серпня 2010 р. порівняно з попереднім періодом поточного року в усіх українських операторів стільникового зв'язку, крім life:) збільшилася кількість абонентів. Протягом серпня число клієнтів мережі life:) знизилося на 33 тисячі.

За підсумками серпня лідером з приросту абонентів в абсолютному вираженні стала компанія Київстар з показником майже 300 тисяч. За темпами зростання лідер – В, абонентська база оператора збільшилася майже на 6,2%. Трохи менше лідера ринку збільшила кількість своїх користувачів компанія МТС - на 285 тисяч.

Лідером у рейтингу операторів з найбільшою абонентською базою залишається Київстар, у якого за підсумками серпня 2010 р. налічувалося майже 22,43 млн. абонентів або 39,8% від усієї абонентської бази стільникового/мобільного зв'язку України. На другому місці – МТС, число абонентів якого на кінець серпня склало близько 17,99 млн., частка ринку – 31,94%. Третю позицію в рейтингу займає компанія life:) – майже 11,66 млн. клієнтів (20,7%), рис. 1.6.

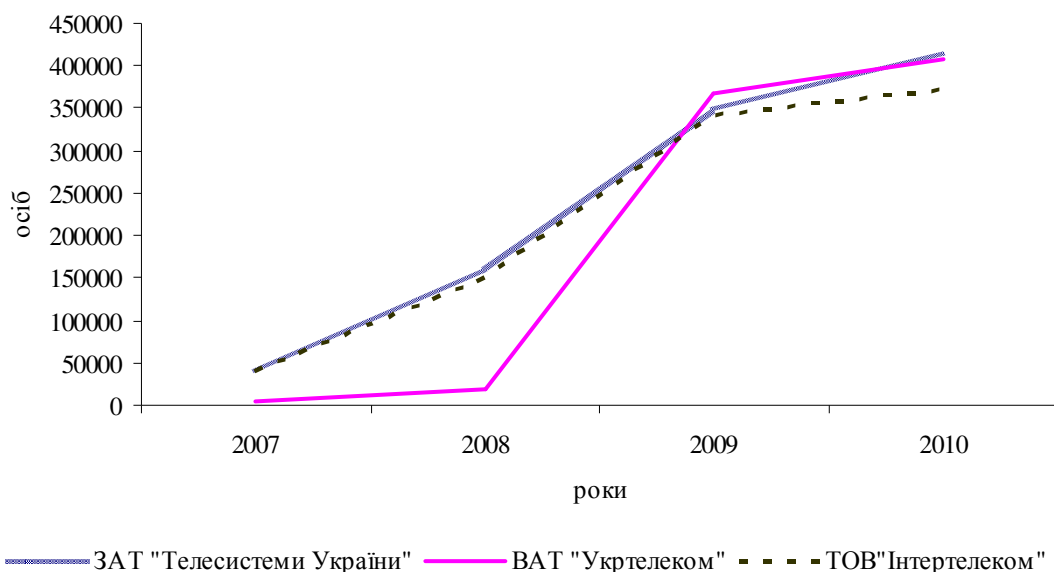


Рис. 1.6. Приріст кількості обслуговуваних абонентів для найкрупніших операторів мобільного зв'язку CDMA стандарт

Як видно з рис. 1.6 за приростом кількості обслугованих абонентів серед операторів мобільного зв'язку стандарту CDMA можна виділити ЗАТ «Телесистеми України», ВАТ «Укртелеком» та ТОВ «Інтертелеком».

Згідно з оцінкою групи «E&C» та порталом «ІТрго», рейтинг провайдерів фіксованого широкосмугового доступу (ФШСД) за кількістю абонентів у першому кварталі 2011 р. представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Кількість абонентів, що обслуговують провайдери фіксованого широкосмугового доступу (ФШСД) на 2011 р.

Провайдери ФШСД	Кількість абонентів, осіб
Укртелеком	1189 400
Воля-кабель	446 200
Київстар	372 100
Тріолан	162 900
Vega	131 200
Датагруп	80 000
Тенет	70 000
Airbites	64 800
Фрінет	61 000
Фрегат	47 900

Кількість приватних абонентів широкосмугового доступу в Інтернет (ФШСД) в Україні до початку квітня 2010 р. досягла 2,2 млн., збільшившись порівняно з попереднім кварталом на 10,6%, тоді як в четвертому кварталі минулого року темпи зростання становили 8,7%.

Таким чином, рівень проникнення широкосмугового доступу в українські домогосподарства на кінець березня 2010 року склав 12,4% порівняно з 11,2% на кінець 2009 р. Отже, в першому кварталі поточного року обсяг доходів від послуг доступу в Інтернет в Україні досяг 641 млн. грн., що на 7% більше порівняно з попереднім кварталом.

За оцінками iKS-Consulting у січні-березні лідерство за загальною кількістю користувачів ФШСД продовжує утримувати Укртелеком, абонентська база послуги «ОГО!» якої за три місяці збільшилася на 12,2% – до 946 тис.

Значно відстав від лідера його традиційний конкурент на сучасному ринку – компанія «Воля-Кабель», яка до кінця березня обслуговувала близько 390 тис. абонентів, збільшивши за квартал базу лише на 2,4%.

Наступне місце за кількістю абонентів займає група Vega – кількість абонентів групи склало 124 тис. осіб, збільшившись за квартал на 2,3%.

Доходи від послуг телефонного зв'язку становлять суттєву частину доходів від послуг зв'язку: у 2006 р. ця частина становила 27,9%, 2007 р. – 24,4%, 2008 р. – 20,5%, 2009 р. – 19%, 2010 р. – 17,3%. Вони характеризуються тенденцією до зменшення у розглянутий період (рис. 1.7), що пояснюється зменшенням попиту на дану послугу у зв'язку з наявністю альтернатив, таких як послуги мобільного зв'язку та послуги комп'ютерного зв'язку, що є більш якісними та багато функціональними.

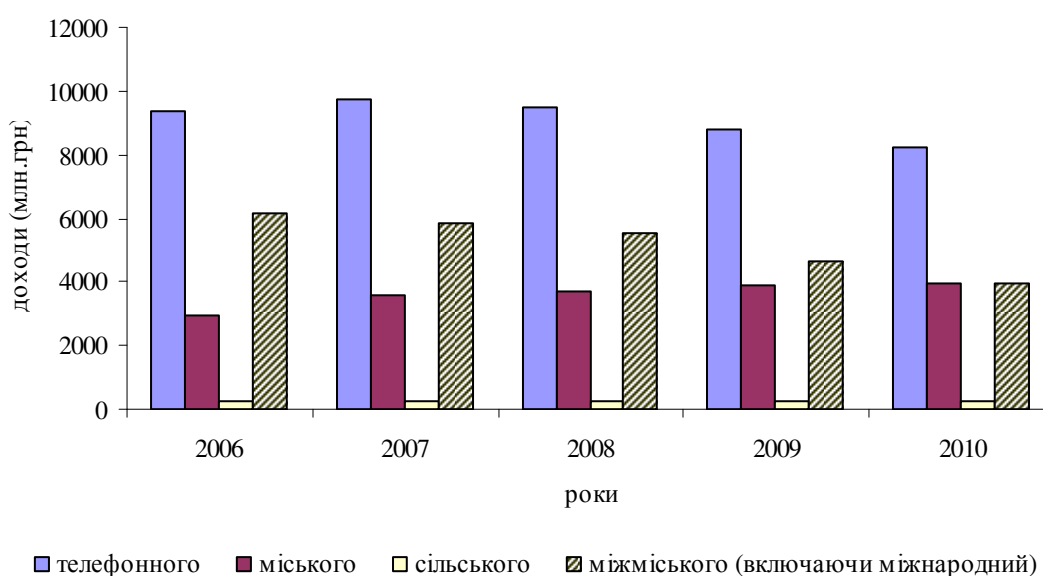
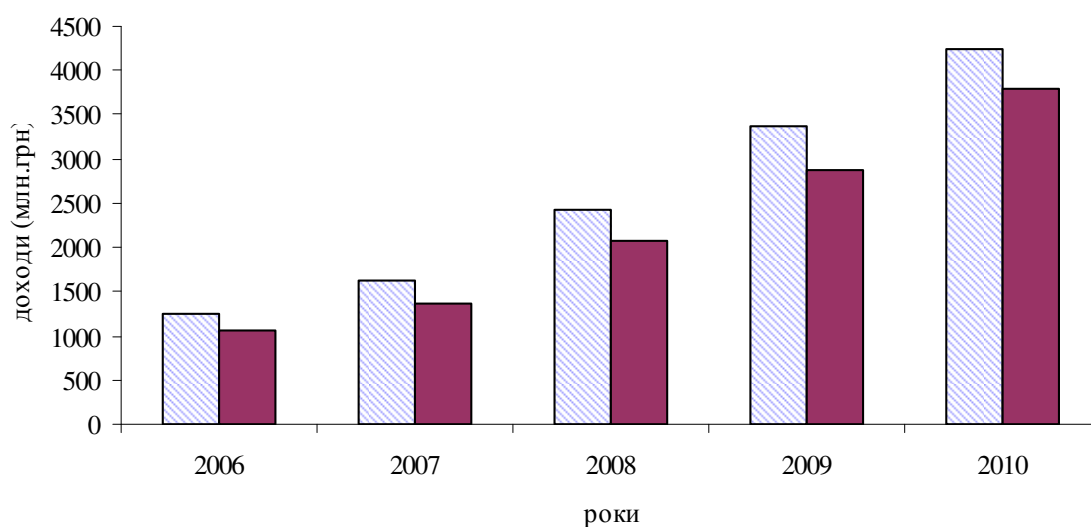


Рис. 1.7. Доходи від надання послуг телефонного зв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

У 2010 р. доходи від надання послуг телефонного зв'язку становили 8206,1 млн. грн., що на 1146,2 млн. грн., або на 13,9%, менше порівняно з 2006 р. Ця негативна тенденція компенсується більш прибутковими послугами.

Доходи від надання послуги комп'ютерного зв'язку становлять значну частину доходів від надання послуг зв'язку (займає третє місце за обсягами отриманих доходів). Незважаючи на те, що дана послуга є відносно новою, вона характеризується найшвидшими темпами зростання, тобто є найперспективнішою з послуг за темпами зростання (рис. 1.8).



□ комп'ютерного зв'язку ■ надання доступу до мережі Інтернет

Рис. 1.8. Доходи від надання послуг комп'ютерного зв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

Доходи від надання даної послуги у 2010 р. становили 4238,5 млн. грн., що на 2982,8 млн. грн., або на 70,4% більше, ніж у 2006 р. (у 2006 р. доходи становили 1255,7 млн. грн.). Значну частину доходів від надання послуг комп'ютерного зв'язку становить послуга надання доступу до мережі Інтернет: у 2006 р. 1058,1 млн. грн., або 84,3% від доходів надання послуг комп'ютерного зв'язку; 2007 р. – 1375,7 млн. грн., або 84,3%; 2008 р. – 2072,1 млн. грн., або 85,8%; 2009 р. – 2865,8 млн. грн., або 85,2%; 2010 р. – 3799,9 млн. грн., або 89,7%. Наступне місце за обсягами отриманих доходів займають доходи від надання послуг передачі і прийому телевізійних та радіопрограм, радіозв'язку. Дана послуга також характеризується швидкими темпами зростання отриманих доходів: у 2010 р. доходи становили 1918,7 млн. грн., що на 816 млн. грн., або на 42,6% більше, ніж у 2006 р., рис. 1.9.

Доходи від надання послуг IP-телефонії у 2010 р. зросли на 8,2 млн. грн., або на 5,2%, порівняно з 2009 р. Цей вид послуг є відносно новим на українському ринку зв'язку, але дуже перспективним (про що свідчить світовий досвід). Доходи від надання послуг проводового мовлення у 2010 р. становили 201,6 млн. грн., що на 120,9 млн. грн., або на 59,9% більше, ніж у 2006 р. Доходи від надання послуг спеціального і фельдзв'язку у 2010 р. становили 128,3 млн. грн., що на 64,2 млн. грн., або на 50 % більше, ніж у 2006 р.

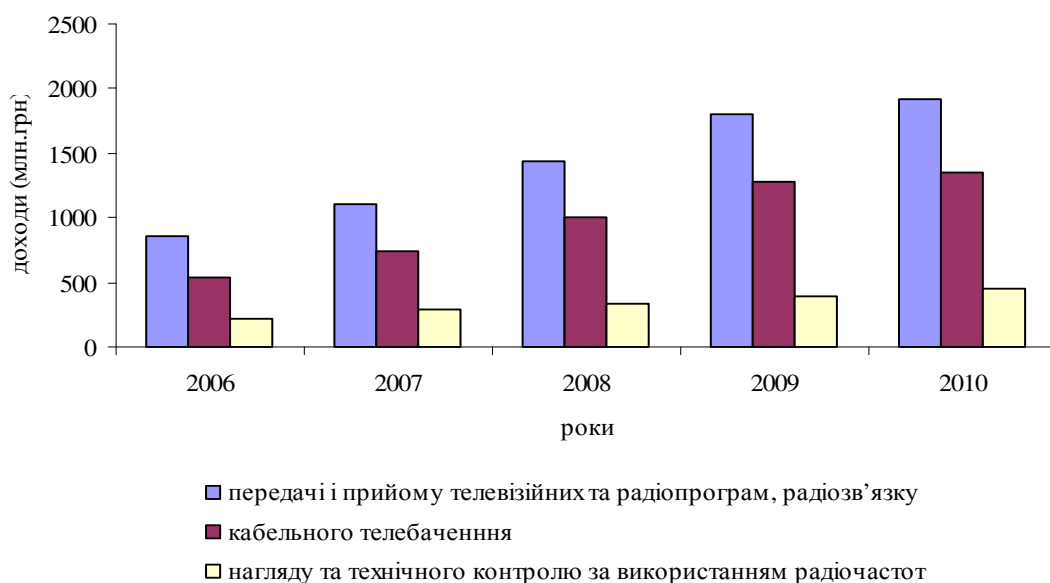


Рис. 1.9. Доходи від надання послуг передачі і прийому телевізійних та радіопрограм, радіозв'язку за 2006-2010 рр. (млн. грн.)

Кількість абонентів зв'язку за 2007 – 2010 рр. характеризується тенденцією до зменшення: у 2010 р. кількість абонентів зв'язку становила 53928,8 тис. осіб, що на 1311,6 тис. осіб, або на 2,4% менше, ніж у 2007 р., табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Абоненти зв'язку за 2007 – 2010 рр. (тис. осіб)

	2007	2008	2009	2010
Абоненти мобільного зв'язку	55240,4	55694,5	55333,2	53928,8
стільникового	55222,2	55681,5	55321,3	53919,5
транкінгового	11,3	12,3	10,6	8,4
пейджингового	6,9	0,7	0,3	0,0
радіальної дії типу "Алтай"	2,7	2,4	0,6	0,5
Абоненти кабельного телебачення	3237,1	3486,2	3478,7	3455,8
Абоненти мережі "Інтернет"	1374,6	1905,1	2797,1	3661,2

Основну частину абонентів мобільного зв'язку становлять абоненти стільникового зв'язку (рис. 1.10): у 2010 р. кількість абонентів стільникового зв'язку становить 53919,5 тис. осіб, або 99,9% від сукупної абонентів мобільного зв'язку.

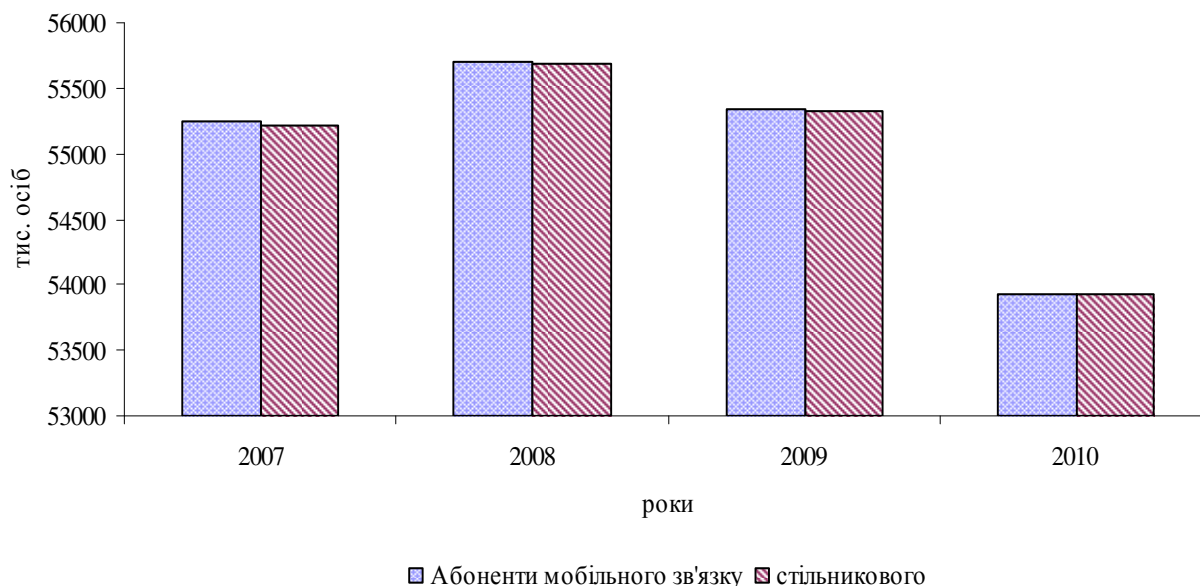


Рис. 1.10. Співвідношення абонентів мобільного та стільникового зв'язку за 2007 – 2010 рр. (тис. осіб)

Кількість абонентів транкінгового зв'язку за 2007 – 2010 рр. характеризується тенденцією до зменшення (рис. 1.11). Кількість абонентів транкінгового зв'язку становила 8,4 тис. осіб, що на 2,9 тис. осіб, або на 34,5% менше, ніж у 2007 р. Кількість абонентів телефонного зв'язку радіальної дії типу "Алтай" знизилось на 2,2 тис. осіб, або на 81, 5% та склала у 2010 р. – 500 осіб. Кількість абонентів пейджингового зв'язку за 2007 – 2010 рр. характеризується негативною тенденцією: у 2009 р. кількість абонентів зв'язку становила 300 осіб, що на 6600 осіб менше, ніж у 2007 р.

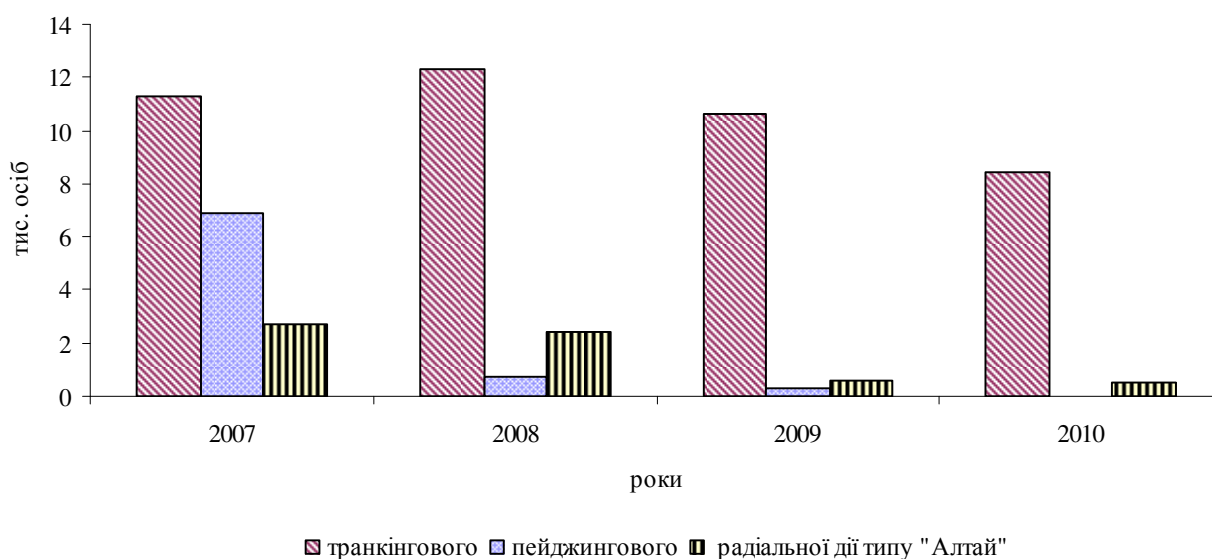


Рис. 1.11. Співвідношення абонентів транкінгового, пейджингового зв'язку та абонентів зв'язку радіальної дії типу «Алтай» за 2007 – 2010 рр. (тис. осіб)

Кількість абонентів кабельного телебачення за 2007 – 2010 рр. характеризується тенденцією до збільшення. Відбулось збільшення кількості абонентів кабельного телебачення у 2010 р. порівняно з 2007 р. на 218,7 тис. осіб., або на 6,3 %, та склала у 2010 р. – 3455,8 тис. осіб.

Кількість абонентів мережі «Інтернет» зросла на 2286,6 тис. осіб, або в 2 рази, та склала у 2010 р. – 3661,2 тис. осіб.

Згідно зі щорічними статистичними звітами Міжнародного союзу електров'язку щодо темпів розвитку телекомунікаційної галузі України, табл. 1.5, кількість телефонних ліній на 100 осіб у 2010 р. зросла порівняно з 2006 р. на 4 %, кількість мобільних абонентів на 100 осіб збільшилася у двічі, що свідчить про стрімке проникнення мобільного зв'язку на ринок телекомунікації України.

Таблиця 1.5

**Динаміка розвитку телекомунікаційної галузі за ступенем
проникнення на ринок України**

Роки	Кількість телефонних ліній на 100 осіб	Кількість мобільних абонентів на 100 осіб	Кількість користувачів МШСД на 100 осіб	Кількість користувачів ФШСД на 100 осіб	Кількість Інтернет-користувачів 100 осіб	Частка комп'ютерів з доступом до Інтернету
2006	24,86	63,95		0,28	3,75	7,99
2007	26,60	105,31		1,12	4,51	
2008	27,88	119,34	0,91	1,73	6,55	2,97
2009	28,65	121,09	1,84	3,48	10,55	4,14
2010	28,50	121,06	3,79	4,17	17,00	5,80

Кількість користувачів мобільним широкосмуговим доступом (МШСД) на 100 осіб у 2010 р. порівняно з 2008 р. збільшилася майже утричі. Кількість користувачів ФШПД на 100 осіб у 2010 р. збільшилася майже у 5 разів відносно 2006 р. Динаміка зміни частки комп'ютерів з доступом до Інтернету характеризується нестабільністю, що пов'язано з кризовою ситуацією на світовому ринку.

Таким чином, можна зробити висновок, що телекомунікаційна галузь характеризується значним рівнем проникнення на український ринок та швидкими темпами зростання. Незважаючи на певні негативні тенденції впровадження нових послуг і їх розповсюдження призводить до сукупного позитивного ефекту, тому що збиткові напрями діяльності компенсуються прибутковими.

Таким чином, сукупний вклад галузі телекомунікації в економіку України є позитивним і перспективним.

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

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

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

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

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

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

Послуги телекомунікаційного зв'язку загального користування надає публічне акціонерне товариство «Укртелеком» (ПАТ «Укртелеком»).

Валовий прибуток ПАТ «Укртелеком» від надання телекомунікаційних послуг в Україні за 2006 – 2010 рр. знизився на 1814360 млн. грн. або на 83,4 % за рахунок зменшення доходів 632483 (8) та зростання витрат на 210557 (2,9%), табл. 1.6.

Таблиця 1.6

**Аналіз основних показників діяльності ПАТ
«Укртелеком» за 2006-2010 рр.**

Показник	Рік, тис. грн.					2010/ 2006, %	2010/ 2009, %
	2006	2007	2008	2009	2010		
Доходи	7879000	8039226	7890164	7421763	7246517	92,0	97,6
Витрати	7319790	6886235	9352288	7892112	7530347	102,9	95,4
Валовий прибуток	1555593	1152991	-1532332	-456426	-258767	-16,6	56,7

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

Однією з підгалузей зв'язку України є поштовий зв'язок. Сучасний поштовий зв'язок є зручним та доступним засобом спілкування, пересилання та доставляння різних видів документів, повідомлень, посилок, поштових переказів тощо. Основна мета функціонування поштового зв'язку полягає у наданні користувачам, органам державної влади, місцевого самоврядування, оборони й безпеки держави широкого спектра послуг, з орієнтацією на задоволення їхніх потреб у ринкових умовах [28, 33, 59, 84]. Основними засадами діяльності у сфері надання послуг поштового зв'язку є:

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

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

Основні підходи до подальшого розвитку поштового зв'язку, особливості його структурної перебудови, принципи регулювання, стратегія розвитку поштового зв'язку, а також засади діяльності в ринкових умовах визначені Концепцією державної цільової програми розвитку поштового зв'язку на 2009 – 2013 рр.

Послуги поштового зв'язку загального користування надає Українське державне підприємство поштового зв'язку “Укрпошта” (УДППЗ “Укрпошта”) [84].

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

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

Укрпошта надає сьогодні близько 70 видів послуг. Крім суто поштових, це послуги на базі інформаційних технологій (електронна пошта, електронний переказ, послуги Інтернет пунктів), кур'єрські та транспортні послуги (міжнародна авіа-експрес доставка, кур'єрська доставка пошти, Експрес+1, Експрес-лист, перевезення вантажів тощо), розповсюдження реклами, розрахунково-касове обслуговування клієнтів, реалізація лотерей та карток

попередньої оплати за послуги мобільного зв'язку і доступу в Інтернет, послуги факсимільного зв'язку та ін. Зростає попит на послуги “Фототовари поштою”, “Ліки на замовлення”, “Електронний переказ”, активізується торговельна діяльність [84].

За період з 2006 по 2010 рр. відбулося значне зростання валового прибутку від надання поштових послуг в Україні на 23909,9 тис. грн. або на 57,6 %, що сприяло зростанню доходів на 2617195,9 тис. грн. та витрат на 2593286,0 тис. грн., табл. 1.7.

Таблиця 1.7

**Аналіз основних показників діяльності
УДППЗ «Укрпошта» за 2006-2010 рр.**

Показник	2006	2007	2008	2009	2010
Доходи без ПДВ, тис. грн.	2507814,50	3014866,90	4116146,00	4708383,2	5125010,4
Витрати, тис. грн.	2466296,60	2982606,30	4060607,20	4639202,6	5059582,6
Валовий прибуток, тис. грн.	41517,90	32260,60	55538,80	69180,6	65427,8

Лібералізація ринку зв'язку спричиняється необхідністю чітких і прозорих систем розрахунку собівартості послуг. Особливості калькулювання собівартості послуг зв'язку обумовлена, насамперед, державним регулюванням тарифів на загальнодоступні (універсальні) послуги, необхідністю проведення більш гнучкої тарифної політики й ефективного управління витратами. Особливе значення приділяється визначенню того рівня тарифів, який, опираючись на собівартість, забезпечить нормовану прибутковість кожній послугі.

У галузі зв'язку управління витратами здійснюється шляхом нормативно-регулюючих документів. Основними нормативно-регулюючими документами є:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 7 «Основні засоби» [72];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [73];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 9 «Запаси» [74];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 15 «Дохід» [70];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 16 «Витрати» [71];
- Методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку, який затверджено наказом Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 29.05 2001 р. № 87 (див. додаток Б);
- Методики формування витрат, який затверджено Генеральним директором УДППЗ «Укрпошта» (див. додаток В);
- Методики формування витрат ВАТ «Укртелеком» (див. додаток Д).

Управління витратами на підприємствах зв'язку можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес

здійснення витрат під час операційної діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт. Зрозуміло, що критерієм оптимізації у такому разі є мінімальні витрати.

Інструментарій управління витратами має практичне застосування при визначенні структури операційної діяльності на надання послуг (продукції, робіт).

Однак слід зазначити, що структура витрат в різних підгалузях зв'язку суттєво відрізняється, є трудомісткі підгалузі з високою питомою вагою витрат живої праці (пошта, телеграф, радіофіксація) і підгалузі з високою питомою вагою матеріалізованої праці (фондомісткі й енергоємні), до останніх можна віднести радіозв'язок, радіомовлення, телебачення, СТЗ, МТЗ, ММЗ, де амортизаційні відрахування складають 31...45 % усіх експлуатаційних витрат [28].

Так, на прикладі структурного підрозділу Українського державного підприємства поштового зв'язку «Укрпошта» розглянемо та проаналізуємо структуру витрат, табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Аналіз структури витрат структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта»

Елементи витрат	На початок періоду, тис. грн.	На кінець періоду, тис. грн.	Відносне відхилення, %	Структура, %	
				на початок періоду	на кінець періоду
1	2	3	4	5	6
<i>Витрати на оплату праці персоналу, що відноситься до складу виробничої собівартості</i>	29742,5	36371,3	122,3	39,21	41,78
<i>Відрахування на соціальні заходи</i>	11028,0	13002,5	117,9	14,54	14,94
<i>Амортизація</i>	1696,6	1761,0	103,8	2,24	2,02
<i>Матеріальні витрати</i>	5639,7	6357,7	112,7	7,43	7,30
в т.ч. електроенергія	618,5	785,5	127,0	0,82	0,90
експлуатаційні матеріали	1569,5	1586,6	101,1	2,07	1,82
в т.ч. шпигат, сургуч, штампувальна фарба, декстрин	39,8	52,9	132,8	0,05	0,06
стрічка «Скотч», пломбистяжки, логотип-конверти	259,8	176,9	68,1	0,34	0,20
виробничі бланки, квитанційні книжки	560,5	500,3	89,2	0,74	0,57
витратні матеріали для РРО (стрічка для касов. апаратів, паперів рулон, сфальцов., стрічка форбувальна, картридж)	35,9	47,3	131,8	0,05	0,05
сумки, поясні сумки для листонош	61,5	60,4	98,3	0,08	0,07
папір для друку ідентифікаторів	0,0	28,4		0,00	0,03

Продовження табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
папір (ксерокс, факс тощо)	0,0	28,3		0,00	0,03
інші експлуатаційні матеріали	413,6	638,3	154,3	0,55	0,73
канцелярські товари	198,3	53,8	27,1	0,26	0,06
перевезення пошти, службові та збут	2784,6	3308,2	118,8	3,67	3,80
в т.ч. витрати на бензин	2142,2	2634,1	123,0	2,82	3,03
витрати на дизтопливо	209,5	232,7	111,1	0,28	0,27
витрати на мастила	66,7	88,3	132,4	0,09	0,10
витрати гуми	78,8	85,5	108,5	0,10	0,10
витрати запасних частин для автотранспорту	287,3	267,6	93,1	0,38	0,31
витрати запасних частин для обчислювальної техніки та іншого обладнання	0,0	0,0		0,00	0,00
витрати будівельних матеріалів	244,5	245,3	100,3	0,32	0,28
засоби індивідуального захисту (охорона праці), спецодяг	198,6	133,3	67,1	0,26	0,15
засоби індивідуального захисту (надзвичайні ситуації)	0,8	0,9	115,2	0,00	0,00
засоби платіжної безпеки	11,0	30,7	278,2	0,01	0,04
інші матеріальні витрати	212,3	267,3	125,9	0,28	0,31
вугілля, дрова та інші опалювальні матеріали	212,3	244,0	114,9	0,28	0,28
<i>Інші операційні витрати</i>	91466,5	9874,8	10,8	12,57	11,34
в т.ч. службові відрядження АУП виробничих підрозділів, тощо	203,6	339,6	166,8	0,27	0,39
в т.ч. добові	63,9	86,9	136,0	0,08	0,10
в т.ч. інші транспортні витрати	50,9	51,4	101,0	0,07	0,06
утримання приміщень	2083,9	1732,3	83,1	2,75	1,99
в т.ч. оренда приміщень	1068,6	165,5	15,5	1,41	0,19
охорона	273,9	337,1	123,1	0,36	0,39
водопостачання, комунальні послуги	157,0	150,6	95,9	0,21	0,17
сигналізація	0,0	0,0		0,00	0,00
опалення	489,0	595,1	121,7	0,64	0,68
послуги з ремонту приміщень	1057,2	484,0	45,8	1,39	0,56
передбачені законодавством обов'язкові платежі, податки та збори	364,5	390,1	107,0	0,48	0,45
в т.ч. податок на землю	192,6	201,5	104,6	0,25	0,23
податок на транспорт	53,9	60,4	112,1	0,07	0,07
комунальний податок	103,0	100,5	97,6	0,14	0,12
інші	15,0	27,7	184,1	0,02	0,03

Продовження табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
витрати на оплату послуг зв'язку	762,0	764,1	100,3	1,00	0,88
в т.ч. електрозв'язку	692,7	736,3	106,3	0,91	0,85
мобільного зв'язку	56,7	47,7	84,2	0,07	0,05
Інтернет-провайдерів	12,6	10,1	79,8	0,02	0,01
обслуговування технічних за- собів виробничого призначення	403,5	413,2	102,4	0,53	0,47
в т.ч. комп'ютерної техніки	0,0	0,0		0,00	0,00
охорона праці	44,4	25,9	58,4	0,06	0,03
мобілізаційна робота	2,3	0,0	0,0	0,00	0,00
оплата послуг інформаційного характеру	7,0	44,5	634,7	0,01	0,05
плата банку за готівку та касове обслуговування	2070,0	2143,5	103,5	2,73	2,46
в т.ч. пенсія	1993,6	2029,1	101,8	2,63	2,33
перекази	0,0	11,8		0,00	0,01
інше касове обслуговування	76,5	102,7	134,3	0,10	0,12
підготовка кадрів	71,3	53,4	75,0	0,09	0,06
у т.ч. в ГНЦ «Зелена Буча»	0,0	0,0		0,00	0,00
витрати на рекламу	150,8	108,0	71,6	0,20	0,12
передплата періодичних видань	0,0	0,0		0,00	0,00
страхування	84,2	130,1	154,5	0,11	0,15
в т.ч. страхування транспорту	60,4	93,3	154,5	0,08	0,11
страхування водіїв	0,0	13,0		0,00	0,01
страхування цивільної відповідальності власників зброї	1,3	1,6	124,3	0,00	0,00
страхування ДПД	22,5	20,2	89,9	0,03	0,02
страхування майна	0,0	1,9		0,00	0,00
витрати, пов'язані з роз'їзним характером робіт (проїзні квитки)	0,0	0,0		0,00	0,00
інші витрати	421,6	487,8	115,7	0,56	0,56
Усього операційних витрат	74667,6	86199,9	115,4	98,43	99,02
<i>Інші витрати операційної діяльності</i>	1192,8	855,1	71,7	1,57	0,98
Реалізація реалізованих виробничих запасів	0,0	0,0		0,00	0,00
Сумнівні та безнадійні борги	3,0	16,7	549,2	0,00	0,02
в т.ч. безнадійна дебіторська заборгованість	3,0	14,3	470,6	0,00	0,02
резерв сумнівних боргів	0,0	2,4		0,00	0,00
Втрати від операційної курсової різниці	0,0	0,0		0,00	0,00
Втрати від знецінення запасів	104,7	0,7	0,6	0,14	0,00
Нестачі й витрати від псування цінностей	13,3	76,1	571,0	0,02	0,09
Визначені штрафи, пені, неустойки	102,1	24,5	24,0	0,13	0,03

Закінчення табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
Інші витрати операційної діяльності	969,7	737,1	76,0	1,28	0,85
витрати на приміщення, які передаються в оренду	0,0	125,2		0,00	0,14
стипендії	11,3	18,0	160,0	0,01	0,02
соціальні виплати	29,0	29,9	103,2	0,04	0,03
перерахування профкому	119,4	232,0	194,3	0,16	0,27
в т.ч. утримання об'єктів соціально-культурного призначення	153,4	0,0	0,0	0,20	0,00
інші витрати	401,7	331,9	82,6	0,53	0,38
<i>Фінансові витрати</i>	0,0	0,0		0,00	0,00
відсотки за кредит	0,0	0,0		0,00	0,00
УСЬОГО ВИТРАТ	75860,4	87054,9	114,8	100,00	100,00

Витрати структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта» за досліджений період зросли на 14,8% та склали на кінець періоду 87054,9 тис. грн. Найбільшу питому вагу займають серед інших такі статті витрат, як: витрати на оплату праці персоналу, що відноситься до складу виробничої собівартості (на початок періоду – 39,21%, а на кінець періоду – 41,78%), відрахування на соціальні заходи (на початок періоду – 14,54%, а на кінець періоду – 14,94%) та інші операційні витрати (на початок періоду – 12,57%, а на кінець періоду – 11,34%).

Дослідимо особливості структури витрат в телекомунікаційній сфері на прикладі одного зі структурних підрозділів ПАТ «Укртелеком» (див. табл. 1.9).

При наданні місцевого телефонного зв'язку (далі – МТЗ) найбільшу питому вагу витрат у структурному підрозділі ПАТ «Укртелеком» займають такі витрати, як амортизація (53,1%), інші матеріальні витрати (54,5%), податок на землю (59,5%) та податок за збори навколишнього середовища (55,8%).

Витрати при наданні сільського телефонного зв'язку (далі – СТЗ) розподілені рівномірно між собою: паливо та теплова енергія (23,2%), податок за збори навколишнього середовища (25,6%), розрахунки з поштою (26,3%) та плата за послуги банку (20,3%). Найбільшу питому вагу витрат при наданні міжміського та міжнародного зв'язку (далі – ММТЗ) займають такі статті витрат, як інші витрати (38,7%), плата за послуги зв'язку учасникам технічного процесу (93,1%), розрахунки з поштою (42,5%) та плата за оперативну оренду (37,7%).

Витрати, які пов'язані з наданням телеграфного зв'язку (далі – ТЗ) у загальній сумі витрат структурного підрозділу ПАТ «Укртелеком» займають суму витрат у загальному обсязі – 10562,8 тис. грн., або 11,4%. Відповідне становище при наданні проводів мовлення (далі – ПМ) у загальній сумі витрат структурного підрозділу ПАТ «Укртелеком» займають найменшу суму витрат у загальному обсязі – 5627,5 тис. грн. або 6,9%.

Управління витратами на підприємства зв'язку здійснюється відповідно до податкового законодавства України.

Таблиця 1.9

Аналіз структури витрат структурного підрозділу ПАТ «Укртелеком»

Найменування показника	Всього	у тому числі по підгалузях									
		МТЗ	Питома вага	СТЗ	Питома вага	ММТЗ	Питома вага	ТЗ	Питома вага	ПМ	Питома вага
1. Витрати на оплату праці	27003	10342,1	38,3	3618,4	13,4	6966,8	25,8	3861,4	14,3	2214,3	8,2
2. Відрахування на соціальні заходи	9926	3762	37,9	1359,9	13,7	2580,7	26	1379,7	13,9	843,7	8,5
3. Амортизація	14664	7786,6	53,1	1554,4	10,6	3182,1	21,7	1378,4	9,4	762,5	5,2
4. Матеріальні витрати, в т.ч.:	13554	5977,3	44,1	1870,5	13,8	3388,5	25	1382,5	10,2	935,2	6,9
А) матеріали та запчастини	5095	2302,9	45,2	535,8	12,4	1477,6	29	377	7,4	305,7	6
Б) паливо та теплова енергія	1803,5	681,7	37,8	418,4	23,2	429,2	23,8	144,3	8	129,9	7,2
В) електроенергія	2661,9	1152,6	43,3	319,4	12	606,9	22,8	103,5	11,4	279,5	10,5
Г) транспортні послуги	447,9	116	25,9	63,6	14,2	137,5	30,7	99,9	22,3	30,9	6,9
Д) інші матеріальні витрати	3545,7	1932,4	54,5	287,2	8,1	638,2	18	553,1	15,6	134,8	3,8
5. Інші витрати, в т.ч.:	27243	11196,9	41,1	2070,5	7,6	10543	38,7	2560,8	9,4	871,8	3,2
А) податки та обов'язкові платежі, в т.ч.:	395,4	211,5	53,5	46,7	11,8	77,9	19,7	33,2	8,4	26,1	6,6
– комунальний податок	96,2	35,5	36,9	13,2	13,7	28,3	29,4	11,1	11,6	8,1	8,4
– податок на землю	286,6	170,5	59,5	29,5	10,3	48,1	16,8	21,8	7,6	16,7	5,8
– податок з власників трансп. засобів	0,4	0,2	50,6	0,05	12	0,072	18,1	0,034	8,4	0,044	10,9
– податок за забр. навкол. середовища	10,3	5,75	55,8	2,64	25,6	1,43	14	0,24	2,3	0,24	2,3
– інші податки, збори	1,9	0,63	33,3	0,95	50	0,32	16,7	0	0	0	0
Б) плата за послуги зв'язку учасникам техн. процесу, в т.ч.:	7230,6	101,25	1,4	209,7	2,9	6731,7	93,1	86,7	1,2	101,25	1,4
– плата за трафік СНД	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
– плата за використання каналів	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
– плата за аудіотекст	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
– плата за доступ до м/м тел. станцій	4394,2	0	0	0	0	4394,2	100	0	0	0	0
– розрахунки з поштою	510,6	56,2	11	134,3	26,3	217	42,5	44,4	8,7	58,7	11,5
– плата за підвішування проводів та за РРЛ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
– плата за послуги зв'язку	279,3	49,4	17,7	43,6	15,6	68,4	24,2	79,9	28,6	38	13,6
В) плата за послуги банку	178,7	66,1	37	36,3	20,3	55,4	31	14,3	8	6,6	3,7
Г) плата за оперативну оренду	1079,9	299,1	27,7	60,5	5,6	407,1	37,7	248,4	23	64,8	6
Д) резерв сумнівних боргів	4258,5	1814,1	42,6	434,4	10,2	1077,4	25,3	255,5	6	677,1	15,9
Е) інші	14099,9	6866,7	48,7	1128	8	4441,5	31,5	1551	11	112,8	0,8
Всього	92390	39064,9		10473,7		26661,1		10562,8		5627,5	

1.5. Податкова система України

Податкова система покликана вирішувати низку проблем у рамках економічної реформи, що провадиться, і, насамперед, стимулювати господарську діяльність, дати тверді гарантії первісній ланці економіки – підприємству, забезпечувати економічно виправданий і соціально справедливий перерозподіл доходів, а також створити можливість адаптації до ринкових відносин.

Уведення податкової системи є одним із головних інструментів регулювання в економіці та створення однакових умов господарювання і використання зароблюваних коштів усім учасникам підприємницької діяльності, має забезпечити соціальну справедливість у регулюванні грошових доходів громадян. Податкова система повинна сприяти вирішальному повороту економіки до динамізму, зміцнення госпрозрахункових відносин, стимулювання збільшення накопичень без обмеження господарських і фінансових інтересів підприємств і водночас гарантувати стійкість формування доходів держави, повинна відповідати розвитку міждержавних зв'язків шляхом створення спільних виробництв, має базуватися на одноканальності платежів. Податковий платіж повинен бути єдиним і його ставка повинна бути стабільною і зрозумілою. Всі підприємства зобов'язані в своїй діяльності керуватися спільними вимогами та правилами.

Закон про оподаткування визначає за кожним видом податку (федеральним, місцевим) платників податку; об'єкти оподаткування; ставки; порядок нарахування; терміни сплати податків і відповідальність за невчасність і неправильність нарахування податків; джерела оплати податків і платежів.

Податок – це обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня, що забезпечує отримання грошових коштів від юридичних і фізичних осіб в доходну частину бюджету.

Ставка податку повинна виконувати функції економічно некараючого інструменту і покликана стимулювати соціально-виробничий розвиток підприємств. Ставка податку повинна гарантувати доходи бюджету в розмірах, що дозволяють державі і місцевим органам фінансувати ті витрати, які на них покладені. За рахунок коштів державного і місцевого бюджетів основна частина коштів спрямовується:

- на розвиток охорони здоров'я, освіти, культури;
- на виплату пенсій, допомог, інших витрат по соціальному розвитку;
- на дотації розвитку сільського господарства;
- на капітальні вкладення, в тому числі частини матеріально-технічної бази соціальної сфери, на будівництво найбільш важливих народногосподарських об'єктів виробничого призначення; на управління та оборону.

Економічна сутність податків характеризується грошовими відношеннями, що складаються у держави з юридичними й фізичними особами. Ці грошові відношення об'єктивно зумовлені і мають специфічне громадське призначення – мобілізацію грошових коштів у розпорядженні держави. Тому податок може

розглядатися як економічна категорія з властивими їй двома функціями – *фіскальною* та *економічною*. За допомогою першої формується бюджетний фонд, реалізуючи другу, держава впливає на відтворення, стимулюючи або утримуючи його розвиток, посилюючи або послаблюючи накопичення капіталу, розширюючи або зменшуючи платоспроможний попит населення.

Конкретними формами прояву категорії податку є види податкових платежів, що встановлюються законодавчими органами влади.

У сучасних умовах податкова система покликана реально впливати на зміцнення ринкових засад у господарстві, сприяти розвитку підприємництва і водночас служити бар'єром на шляху соціального зубожіння низькооплачуваних верств населення. До числа найбільш важливих принципів, які мають бути реалізовані в податковій системі, належать:

- універсалізація оподаткування, що забезпечує, по-перше, однакові для всіх платників вимоги до ефективності господарювання, що не залежать від видів власності, організаційно-правових форм господарювання тощо, а по-друге, однаковий підхід до обчислення величини податку незалежно від джерела отриманого доходу, сфери господарювання, галузі економіки;

- одноразовість оподаткування, яке полягає в тому, що один і той самий об'єкт може оподатковуватися податком одного виду тільки один раз за визначений законом період;

- науковий підхід до визначення конкретної величини ставки податку, який полягає в обґрунтуванні тієї частки вилучення, яка дозволить суб'єктові податку мати дохід, що забезпечує йому нормальний розвиток. Науковий підхід виключає як механічне перенесення в нашу країну ставок оподаткування, використовуваного в інших країнах, так і особливо фіскальний підхід до їх встановлення;

- стабільність (стійкість) ставок оподаткування, діючих протягом досить тривалого періоду, і простота обчислення платежу;

- використання системи податкових пільг, реально стимулюючих процеси інвестування коштів у підприємницьку діяльність і водночас реалізуючих принцип соціальної справедливості, в тому числі гарантуючих громадянам прожитковий мінімум. Пільги не повинні встановлюватися для конкретних платників, вони єдині для всіх;

- чіткий розподіл податків за рівнями державного управління: загальнодержавні (центральні), місцеві податки.

Податкова система передбачає сукупність податків до бюджету і цільових платежів, методи їх розрахунків і контроль за правильністю здійснення податкової системи. Базовим документом з організації податкової системи є Податковий кодекс України, який регулює відносини, пов'язані з встановленням, зміною та скасуванням податків і зборів в Україні, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів і повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю та інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податком є установлений цим Кодексом обов'язковий, безумовний, індивідуально безвідплатний платіж, що сплачується юридичними і фізичними особами у формі відчуження грошових коштів або інших матеріальних активів (при справлянні податків під час виконання угод про розподіл продукції), що належать їм на правах власності, оперативного управління чи господарського відання, з метою фінансового забезпечення діяльності держави та територіальних громад.

Збором є установлений цим Кодексом обов'язковий платіж, що сплачується юридичними та фізичними особами, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій, у тому числі надання певних прав або видачу дозволів (ліцензій).

При установленні податку і збору обов'язковим є визначення таких елементів податку:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування (збору);
- база та одиниця оподаткування (збору);
- ставка податку (збору);
- порядок обчислення податку (збору);
- строк та порядок сплати податку (збору);
- момент виникнення податкових зобов'язань.

В Україні всі види податків, зборів, платежів поділяються на *загальнодержавні* та *місцеві*. Загальнодержавними визнаються податки і збори, що установлені Податковим Кодексом і є обов'язковими до сплати на всій території України.

Місцевими визнаються податки і збори, що установлені відповідно до цього Кодексу рішеннями сільських, селищних і міських рад прийняті в межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать (табл. 1.10): податок на додану вартість; акцизний збір; податок на доходи (прибуток) підприємств і організацій; прибутковий податок від громадян; мито; державне мито; податок на нерухоме майно; плата за землю; податок з власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів; податок на промисел; збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; плата за спеціальне використання природних ресурсів; плата за забруднення довкілля; відрахування і збір на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг (за спеціальною постановою); внески у фонд сприяння зайнятості населення; внески у фонд соціального страхування України; внески у Пенсійний фонд України; оплата за патент на деякі види підприємницької діяльності.

Таблиця 1.10

Загальнодержавні податки і збори

До 31 грудня 2010 р.:	З 01 січня 2011 р.:
податок на прибуток підприємств	податок на прибуток підприємств
податок на доходи фізичних осіб	податок на доходи фізичних осіб
податок на додану вартість	податок на додану вартість
акцизний податок	акцизний податок
збір за першу реєстрацію транспортного засобу	збір за першу реєстрацію транспортного засобу
екологічний податок	екологічний податок
рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України	рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України
рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні	рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні
плата за користування надрами	плата за користування надрами
плата за землю	плата за землю
збір за користування радіочастотним ресурсом України	збір за користування радіочастотним ресурсом України
збір за спеціальне використання води	збір за спеціальне використання води
збір за спеціальне використання лісових ресурсів	збір за спеціальне використання лісових ресурсів
фіксований сільськогосподарський податок	фіксований сільськогосподарський податок
збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
мито	мито
збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності

До місцевих податків і зборів належать (табл. 1.11): готельний; за паркування автомобілів; базарний; за видачу ордера на квартиру; курортний; за участь у забігах на іподромі; за виграш у забігах на іподромі; з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; податок з реклами; за право використання місцевої символіки; за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей; комунальний податок; за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що спрямовується за кордон; за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі; з власників собак.

Таблиця 1.11

Місцеві податки і збори

До 31 грудня 2010 р.:	З 01 січня 2011 р.:
податок з реклами	податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
комунальний податок	єдиний податок
готельний збір	збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
збір за паркування автотранспорту	збір за місця для паркування транспортних засобів
ринковий збір	туристичний збір
збір на видачу ордера на квартиру	
курортний збір	
збір за участь у бігах на іподромі	
збір за виграш в бігах на іподромі	
збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	
збір за право використання місцевої символіки	
збір за право проведення кіно- і телезйомок	
збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	
збір на проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що спрямовується за кордон	
збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі сфери послуг	

Крім того податки і платежі поділяються за характером їхнього використання і призначення на *загальні та цільові*.

Загальні – це ті, які надходять до державного і місцевого бюджету та йдуть на забезпечення загальнодержавних потреб. До них належать, наприклад, податок на дохід (прибуток, акцизний збір тощо).

Цільові – надходять до позабюджетних фондів і мають суворе цільове призначення. Наприклад, до цільових платежів належать податок на землю, податок на транспорт, платежі у Пенсійний фонд, фонд зайнятості, фонд Чорнобиля.

Всі платежі і податки визначаються за установленими ставками.

За способом перекладання на платника:

– *прямі податки*, тобто ті, які прямо, безпосередньо звернені до платника і не можуть бути звернені до іншої особи (прибутковий податок, податок на транспортні засоби, податок на прибуток);

– *непрямі податки* – податки, що мають прихований характер, тобто не звернені до однієї особи.

Непрямі податки включені в ціну товару (послуг) і повністю перекладаються на покупця (ПДВ, акцизний збір, мито).

Ставки податків можуть бути: *твердими і відносними*.

Тверда ставка податку – коли податок нараховується у грошових одиницях.

Відносна ставка – коли податок нараховується у відсотках від прийнятого в даній місцевості економічного показника у відсотках від доходу, прибутку, з заробітної плати. Відносні ставки податку за впливом на результати роботи підприємства можна поділити на три групи: *пропорційна ставка податку; прогресивна ставка податку; регресивна ставка податку*.

Пропорційна ставка податку установлюється постійною і не змінюється в залежності від зміни показника оподаткування. Наприклад, податок на прибуток складає 25% від будь-якої величини прибутку.

Прогресивна ставка податку установлюється змінною в залежності від зміни показника оподаткування.

Регресивна ставка податку нараховується як обернено прогресивна. Наприклад, в міру прибутку обсягу продукції зменшується відсоток відрахувань від прибутку.

Основну роль контролю за додержанням законодавства про податки і внески виконують регіональні та загальнодержавні податкові адміністрації України.

Основні види податків і цільових платежів, враховуваних в діяльності підприємств галузі зв'язку, наводяться в табл. 1.12.

Облік платників податків здійснюється державними податковими адміністраціями й іншими державними органами у відповідності з законодавством, де платники повинні в обов'язковому порядку зареєструватися.

Таблиця 1.12

Види платежів і податків, враховуваних у підприємствах галузі зв'язку

№ з/п	Види платежів	Де враховується	Розрахунок суми платежу
1	Відрахування на соціальні заходи та до Пенсійного фонду	Експлуатаційні витрати	Від фонду зарплати
2	Податок на землю	Прибуток	Від площі території
3	Відрахування у галузевий фонд (за рішенням галузі)	Експлуатаційні витрати або чистий прибуток	Від доходів основної діяльності без ПДВ
4	Відрахування на обслуговування доріг	Експлуатаційні витрати	Від доходів без ПДВ
5	Податок на додану вартість (ПДВ)	Загальна сума виручки	Від загальної суми виручки
6	Податок на прибуток	Прибуток	Від оподаткування прибутку
7	Комунальний податок (місцевий податок)	Експлуатаційні витрати	0,05% від мінімальної заробітної плати
8	Податок на транспортні засоби	Прибуток	Від потужності двигунів транспортних засобів
9	Місцеві податки	Визначаються місцевими органами влади	

Ставки податків і зборів встановлюються Верховною Радою України, місцевими Радами народних депутатів у відповідності з законодавством України і не можуть змінюватися протягом бюджетного року, якщо інше не передбачене законодавчими актами України.

Платники податків зобов'язані:

- вести бухгалтерський облік отриманих доходів від господарської або іншої діяльності у відповідності з чинним законодавством і нормативними документами про бухгалтерський облік на підприємствах України;
- подавати в установлені терміни в податкову інспекцію податкові декларації, декларації про доходи й іншу бухгалтерську звітність;
- своєчасно і в повному обсязі вносити платежі до бюджету.

За невиконання вимог по податковій системі державні податкові адміністрації мають право застосовувати до підприємств, установ, організацій і фізичних осіб фінансові санкції у виді стягнення до бюджету.

Сьогодні державні органи України, удосконалюючи систему оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб, ставлять за мету забезпечити зростання виробництва і підвищення життєвого рівня населення.

Верховною Радою України 8 липня 2010 р. ухвалено Закон України №2464-VI "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Законом передбачено запровадження з 1 січня 2011 року сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та консолідація у Пенсійному фонді функцій обліку платників, збору страхових внесків та контролю за їх сплатою.

Запровадження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування передбачене Програмою економічних реформ України на 2010-2014 рр. Законом передбачається:

1. Запровадження в Україні сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який замінить інші страхові внески, що сплачуються до чотирьох фондів соціального страхування:

- загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
- загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття;
- загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням;
- загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

2. Консолідація в одному органі функцій обліку платників єдиного внеску, збору страхових коштів, прийняття звітності щодо їхньої сплати, контролю за повнотою та своєчасністю справляння єдиного внеску, стягнення заборгованості.

Оскільки Пенсійний фонд має відповідну кадрову та програмно-технічну бази, то саме цей Фонд здійснюватиме функції, пов'язані зі збором страхових коштів для всієї системи загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Запровадження єдиного соціального внеску має спростити взаємодію платників з фондами соціального страхування. Це стосуватиметься також і адміністративних витрат роботодавців на оформлення платежів, підготовку та подання звітності, кількість яких значно скоротиться. За розрахунками, спрощення адміністрування страхових внесків дозволить роботодавцям щорічно економити понад 2 мільярдів гривень власних коштів та скоротити адміністративні видатки фондів соціального страхування на понад 60 мільйонів гривень.

Розмір сплати єдиного внеску буде визначатися відповідно до класів професійного ризику виробництва з урахуванням видів їх економічної діяльності. Законом передбачено 67 класів професійного ризику виробництва, розмір єдиного внеску встановлено від 36,76% для 1-го класу ризику до 49,7%, для 67-го класу ризику від фонду оплати праці, на який нараховуються страхові внески. Слід звернути увагу на те, що у Законі встановлено спеціальну норму, яка вимагає від усілякого роду «спрощенців» нараховувати, обчислювати та сплачувати єдиний внесок.

Платники усіх чотирьох різновидів страхових внесків автоматично вважатимуться платниками єдиного внеску з дня набрання чинності цим Законом.

3. Формування та введення Пенсійним фондом Державного реєстру соціального страхування, який включатиме інформаційну систему відомостей про платників єдиного внеску та про застрахованих осіб.

Централізована база даних про роботодавців і застрахованих осіб дасть можливість швидко виявити неплатників єдиного внеску, або тих, хто сплачує

внесок вибірково, або не в повному обсязі, та сприятиме скороченню "тіньової" економіки та збільшенню доходів усіх фондів соціального страхування.

У застрахованих осіб буде можливість у будь-який час отримувати інформацію, які страхові внески та в які фонди сплачує за них роботодавець.

Збільшення надходжень до фондів дасть можливість збільшувати розміри страхових виплат, запровадити в майбутньому з використанням єдиної системи збору страхових внесків другий рівень обов'язкового пенсійного страхування (ввести накопичувальні рахунки).

Функції та структури фондів соціального страхування здебільшого буде переорієнтовано на роботу з населенням. Звільнившись від значної частини адміністративних обов'язків, фонди зможуть більше уваги приділяти застрахованим особам.

Єдиний внесок не входить до системи оподаткування. Податкове законодавство не регулює порядок його нарахування, обчислення та сплати.

Перереєстрація платників страхових внесків та застрахованих осіб не здійснюється. Пенсійний фонд спільно з фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування та ДПА проводить звірення платників страхових внесків.

Сплата єдиного внеску здійснюється винятково у національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів із його банківського рахунку

Платники єдиного внеску зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за відповідний базовий звітний період, не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом.

У разі погашення до 1 січня 2011 року заборгованості зі сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, що виникла до 1 липня 2010 року, заборгованість зі сплати фінансових санкцій (пені та штрафів) підлягає списанню.

Стягнення заборгованості зі сплати страхових внесків та сум штрафних санкцій, нарахованих та/або не сплачених у період до 1 січня 2011 року, в тому числі страхових внесків, термін сплати яких на 1 січня 2011 року не настав, здійснюється Фондом відповідно до законодавства, що діяло на момент виникнення заборгованості або застосування штрафних санкцій. Погашення заборгованості з використанням коштів, що надходять на рахунок сплати єдиного внеску, забороняється.

Питання для самоконтролю

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

Практичні заняття

Завдання 1.1

Визначити складові основних аспектів у системі управління, пов'язавши показники у першому стовпчику з їх економічним змістом у другому стовпчику.

Основні аспекти системи управління	Складові основних аспектів системи управління
А. Функціональний	1. Планування 2. Регулювання 3. Контроль 4. Облік
Б. Управлінський	5. Контроль 6. Регулювання 7. Облік планування
В. Фінансовий	8. Планування 9. Формування витрат 10. Облік
Г. Організаційний	11. Формування витрат 12. Формування центрів відповідальності 13. Аналіз
Д. Мотиваційний	14. Регулювання 15. Планування витрат 16. Бюджетування

Завдання 1.2

Пов'язати показники у першому стовпчику з їх економічним змістом у другому стовпчику.

Показники	Характеристики
А. Управління витратами	1) динамічний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства
Б. Управління витратами	2) здатність приносити ефект, роботи, дії
В. Функціональний аспект	3) процес організації певної діяльності групи людей для досягнення поставлених перед ними цілей
Г. Організаційний аспект	4) визначення місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, розробленні ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства
Д. Результат управління	5) підсумок, результат діяльності підприємства
Ж. Якість управління	6) характеризує функціональні підсистеми
З. Ефект	7) цільова спрямованість на створення потрібних, корисних речей, здатних задовольняти певні потреби, забезпечувати досягнення кінцевих результатів, адекватних поставленим цілям управління
К. Ефективність	8) результативність, що характеризується результатом; ефектом, що досягається суб'єктом управління завдяки його впливу на об'єкт управління

Завдання 1.3

У взаємозв'язки між блоками, які характеризують елементи витрат

1. Регулювання	5. Планування
2. Прогнозування	6. Облік витрат
3. Нормування	7. Економічний аналіз
4. Контроль	8. Калькування

Завдання 1.4

Пов'язати показники у першому стовпчику з їх економічним змістом у другому стовпчику.

Функції управління витрат	Характеристика
А. Облік	1) забезпечує зворотній зв'язок, порівняння запланованих, фактичних витрат
Б. Аналіз	2) необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних, господарських рішень
В. Контроль	3) оцінює ефективність використання всіх ресурсів підприємства

Завдання 1.5

Визначити, що відноситься до завдання управлінських витрат, а що до принципів управління витратами.

Завдання щодо управління витратами	Принципи управління витратами
Виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності	Системний підхід до управління витратами
Визначення витрат за основними функціями управління	Вибір системи управління витратами, адекватної умовам роботи підприємства
Підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат	Розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства
Удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня витрат	Широке впровадження ефективних методів зниження витрат
Виявлення технічних способів і засобів виміру й контролю витрат	Вибір способів нормування витрат
Пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і в усіх виробничих підрозділах підприємства	Єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами
Органічне поєднання зниження витрат з високою якістю послуги (роботи, продукції)	Підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень
Управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу послуги (роботи, продукції) – від створення (виготовлення) до утилізації	Обчислення необхідних витрат на одиницю послуги (роботи, продукції)

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. *Функціональний аспект управління витратами включає блоки:*

- а) прогнозування та планування;
- б) мотивації та організації;
- в) обліку та аналізу;
- г) організації.

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

- а) потреб податкових органів;
- б) потреб самого підприємства;
- в) потреб акціонерів.

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

- а) виробничим профілем підприємства;
- б) наявністю чи відсутністю нормативних витрат;
- в) масштабом наданої послуги (продукції, робіт);
- г) повнотою охоплення витрат за калькулюванням.

4. *Об'єктом управління витратами є:*

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

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

Мета вивчення теми: класифікувати витрати за різними ознаками і використовувати набуті знання для складання фінансової звітності, розуміти поведінку витрат, визначати функцію витрат різними методами, оцінювати надійність функції витрат.

План викладу матеріалу

2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат.

2.2. Порівняння класифікації затрат на зарубіжних підприємствах і підприємствах України.

2.3. Моделі поведінки витрат.

2.4. Методи визначення функції витрат.

Питання для самоконтролю.

Тести

2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат

Класифікація виробничих витрат виявляє об'єктивно існуючі групи витрат, процеси формування і співвідношення між їхніми окремими частинами. Без класифікації витрат неможливо вирішити задачі управління ними на підприємстві. Складність структури і різноманіття процесів формування витрат припускає розподіл їх за низкою ознак. В основу класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей. У залежності від цілей і методичних підходів розрізняють декілька класифікацій витрат [7 – 12, 40, 60, 100].

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

Таблиця 2.1

Класифікація витрат за основними ознаками

Ознака класифікації (групування витрат)	Елементи класифікації
1	2
Економічний елемент (однорідний вид витрат незалежно від призначення)	<ul style="list-style-type: none">– матеріальні витрати;– витрати на оплату праці;– відрахування на соціальні заходи;– амортизація основних фондів;– інші витрати

Продовження табл. 2.1

1	2
Калькуляційна стаття (мета витрат)	<ul style="list-style-type: none"> – сировина і матеріали; – покупні вироби, напівфабрикати, послуги (продукція, робіт) і роботи виробничого характеру; – паливо й енергія на технологічні цілі; – основна заробітна плата виробничих робітників; – додаткова заробітна плата виробничих робітників; – відрахування на соціальні заходи виробничих робітників; – витрати на підготовку й освоєння виробництва; – загальновиробничі витрати; – загальногосподарські витрати; – витрати від браку; – інші виробничі витрати; – комерційні витрати
Обсяг виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – змінні; – постійні (умовно-постійні)
Включення у собівартість	<ul style="list-style-type: none"> – прями; – непрямі
За часом виникнення	<ul style="list-style-type: none"> – витрати минулого періоду; – витрати звітного періоду; – витрати майбутніх періодів
Склад витрат	<ul style="list-style-type: none"> – прості (одноелементні); – комплексні (складні)
Періодичність виникнення	<ul style="list-style-type: none"> – одноразові; – поточні; – періодичні
Лімітування	<ul style="list-style-type: none"> – лімітовані; – нелімітовані
Ступінь готовності продукції	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на готову продукцію (роботи, послуги); – витрати в незавершеному виробництві
Об'єкт управління	<ul style="list-style-type: none"> – витрати в місцях їхнього виникнення; – витрати в центрах витрат; – витрати в центрах відповідальності

Закінчення табл. 2.1

1	2
Залежність від виду діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – витрати звичайної діяльності; – витрати основної діяльності; – витрати операційної діяльності; – витрати фінансової діяльності; – витрати інвестиційної діяльності; – витрати надзвичайної діяльності; – виробничі; – адміністративні; – збутові
Прогнозування, планування, контроль	<ul style="list-style-type: none"> – короткострокові і довгострокові; – фактичні, плановані й неплановані; – нормовані і ненормовані; – підконтрольні і непідконтрольні
Аналіз і прийняття управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> – релевантні і нерелевантні; – маржинальні і середні; – дійсні й альтернативні; – продуктивні і непродуктивні
Об'єкти господарської діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – витрати продукції (роботи, послуги); – витрати за господарськими процесами (деталлями); – витрати за замовленнями
Характер виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – основне виробництво; – допоміжне виробництво; – обслуговуюче виробництво

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

Наприклад, за урахуванням при визначенні прибутку витрати поділяються на:

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

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

За відношенням до виробничого процесу витрати операційної діяльності поділяються на:

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

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

За відношенням до заданих параметрів витрати операційної діяльності поділяються на:

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

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

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

За сферою повноважень керівництва витрати операційної діяльності поділяються на:

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

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

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

За способами перенесення вартості на послугу (продукцію, роботу) витрати поділяються на:

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

Непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів послуги (продукції, робіт) (загальновиробничі), що включаються у виробничу собівартість за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за своєю функцією у виробничому процесі.

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

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

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

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

За доцільністю витрачання витрати поділяються на:

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

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

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

Грошовий потік – це сума чистого прибутку підприємства, тобто прибутку, що залишається у його розпорядженні після сплати податків з нього, плюс сума амортизаційних відрахувань (на основні засоби, нематеріальні активи), які надходять підприємству у складі виручки від реалізації продукції.

Розподіл витрат на *релевантні* (що враховуються) і *нерелевантні* (що не враховуються) має не менш важливе значення для ухвалення правильних управлінських рішень, ніж розподіл витрат на постійні і змінні. Релевантні витрати дорівнюють нулю при відмові від існуючого варіанта використання засобів на користь альтернативного, а нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати повинні

враховуватися при ухваленні рішень. Наприклад, якщо сума нерелевантних витрат перевищить збиток, то економічно доцільно продовжити роботу філіалу, якщо ні, то ухвалити рішення про його закриття. Релевантні витрати як мінімум повинні відшкодовуватися ціною, для того, щоб компанія залишилася на ринку.

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

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

- за економічними елементами;
- за калькуляційними статтями собівартості.

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

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

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

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

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

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

З прийняттям «Податкового кодексу України» відбулись зміни при класифікації груп основних засобів, інших необоротних активів та методи нарахування амортизації, що є основою формування витрат.

Відповідно до ст.145 «Податкового кодексу України» класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих термінів їх амортизації надано у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих термінів їх амортизації

Групи		Мінімально допустимі терміни корисного використання, років
Група 1	Земельні ділянки	15
Група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	20
Група 3	Будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
Група 4	Машини та обладнання, із них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	5 2
Група 5	Транспортні засоби	5
Група 6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7	Тварини	6
Група 8	Багаторічні насадження	10
Група 9	Інші основні засоби	12
Група 10	Бібліотечні фонди	12
Група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13	Природні ресурси	-
Група 14	Інвентарна тара	6
Група 15	Предмети прокату	5
Група 16	Довгострокові біологічні активи	7

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у табл. 2.2, протягом таких термінів, табл.2.3.

Таблиця 2.3

Нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Термін дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	відповідно до правоустановлюючого документа
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)	відповідно до правоустановлюючого документа
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	відповідно до правоустановлюючого документа
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	відповідно до правоустановлюючого документа, але не менше 5 років
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	відповідно до правоустановлюючого документа, але не менше 2 років
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правоустановлюючого документа

Урахування вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Якщо відповідно до правоустановлюючого документа термін дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий термін становить 10 років безперервної експлуатації.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який устанавлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в табл. 2.3 і призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

При визначенні терміну корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо терміну використання об'єкта та інші фактори.

Термін корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в табл. 2.3.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на термін 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 терміну корисного використання об'єкта і подвоюється.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

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 терміну 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.

Амортизація об'єктів груп 9, 12, 14, 15, визначених у табл. 2.3, нараховується за методами, що наведені в п. 1 і 5 п. 145.1.5 статті «Податкового кодексу України». Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% 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% його вартості.

На основні засоби груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню із бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Витрати на підприємстві формуються в залежності від видів діяльності, Додаток А:

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

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

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

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

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

Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

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

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

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

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

2.2. Порівняння класифікації витрат на зарубіжних підприємствах і підприємствах України

У сучасній теорії зарубіжного бухгалтерського обліку, що стосується витрат, то хоча в літературі слова «витрати» (expense) і «затрати» (cost) використовуються як синоніми, хоча з точки зору бухгалтерського обліку їх значення різні.

Термін "затрати" стосується всякого використання ресурсів, в тому числі щодо придбання активів, у той час як термін "витрати" стосується використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність до доходів.

Порівняльний аналіз елементів витрат в Україні, Росії, Канаді та ЄС (див. рис. 2.1) дозволяє установити такі відмінності:

майже в усіх країнах, у складі елементів витрат виділяються фінансові витрати (відсотки за кредит, банківські платежі тощо), які пов'язані з функціонуванням підприємств ринкової економіки;

у країнах ЄС та Канаді до витрат на виробництво включаються податки і такси (податок на додану вартість, патентні платежі тощо), що в умовах ринку також формує суспільно необхідні витрати.

В умовах ринкових стосунків, що розвиваються, ефективно управління виробничою діяльністю підприємства усе більше залежить від рівня його інформаційного забезпечення. Вітчизняна система бухгалтерського обліку, що існує в даний час, багато в чому ще залишається обліком директивної економіки і виконує функції розрахунку бази оподаткування.

Витрати на виробництво в обліку різних країн

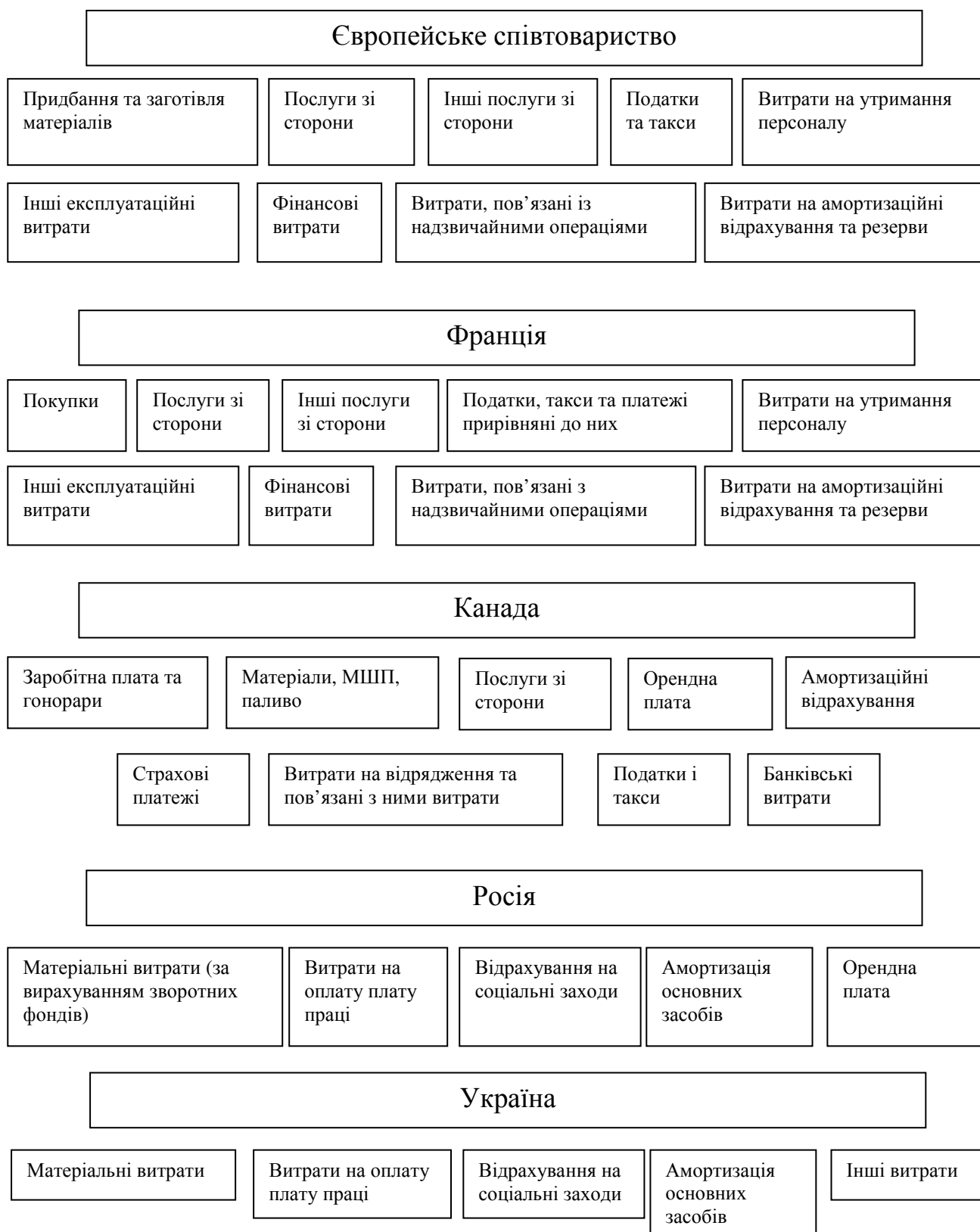


Рис. 2.1. Класифікація елементів витрат на виробництво, що застосовується в обліку різних країн

До цього часу на наших підприємствах застосовується витратний метод бухгалтерського обліку, що передбачає облік і обчислення повної фактичної собівартості одиниці послуг (продукції, робіт). Проте весь світовий досвід свідчить про ефективність використання маржинального методу бухгалтерського обліку – системи обліку «директ-костинг» в основі якої лежить обчислення скороченої собівартості продукції і визначення маржинального доходу.

На сьогоднішній день багато розвинених країн користуються системою «директ-костинг» [82]. У Німеччині та Австрії метод отримав назву «облік часткових витрат» або «облік системи покриття», у Великобританії його називають «обліком маржинального прибутку», а у Франції – «маржинальна бухгалтерія» чи «маржинальний облік». Російські бухгалтерські стандарти не дозволяють повною мірою використовувати систему «директ-костинг» для складення зовнішньої звітності та розрахунку податку. Але він застосовується у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу й обґрунтування для ухвалення як перспективних, так і оперативних управлінських рішень в області беззбитковості виробництва, ціноутворення і т.д.

В основі методу лежить розрахунок скороченої собівартості продукції та визначення маржинального прибутку.

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

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

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

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

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

управління витратами на дані бухгалтерського обліку й запит зовнішніх користувачів.

Порівняльна характеристика варіантів класифікації двох систем показана в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика класифікації витрат

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

Закінчення табл. 2.4

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

2.3. Моделі поведінки витрат

У залежності від підприємницької діяльності змінюється поведінка витрат на підприємстві. **Поведінка витрат (Cost Behavior)** – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства [90]. Зміни у складі й величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називають **фактором витрат (Cost Driver)**.

Приклади факторів витрат наведено в табл. 2.5. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: "змінні витрати" і "постійні витрати", а також "напівзмінні витрати" і "напівпостійні витрати". При цьому як основний фактор витрат звичайно розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Таблиця 2.5

Приклади факторів витрат для різних функцій підприємств

Функція діяльності	Фактори витрат
1	2
Дослідження і розробки	– кількість проектів; – технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	– кількість виробів (послуг, процесів); – кількість складових виробу
Виробництво	– обсяг виробництва; – кількість переналагоджень обладнання; – основна зарплата
Маркетинг	– кількість рекламних оголошень; – кількість продавців; – виручка
Доставка	– кількість замовників; – вага вантажів; – відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	– кількість замовлень; – час обслуговування
Управління	– кількість замовлень; – кількість персоналу

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4. Методи визначення функції витрат

Управління витратами – важливий елемент управління діяльністю підприємства. Основним напрямом управління витрат є обґрунтування рішень щодо доцільності надання послуг (робіт, продукції), що можливо при побудові функції витрат.

Функція витрат – це математичне описування взаємозв'язку між витратами та їх факторами. У спрощеному вигляді функцію витрат можна записати так:

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

де y – загальні витрати;
 a – загальні постійні витрати;
 b – змінні витрати на одиницю діяльності;
 x – значення фактора витрат.

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

Наявність змішаних витрат ускладнює побудову функції витрат. Тому для визначення функції витрат застосовують різні методи, а саме [31]:

- технологічний аналіз;
- аналіз рахунків;
- метод вищої-нижчої точок;
- метод візуального пристосування;
- регресивний аналіз;
- спрощений статистичний аналіз.

Технологічний аналіз – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їхньої доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання.

Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності. Перевагою такого аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу рахунків – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного фактора на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод аналізу рахунків доволі широко використовують на практиці. Але слід зважати на те, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції управлінця й аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність і можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень та застосування математичних методів.

Метод «вищої-нижчої» точок – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Використовуючи цей метод для визначення функції витрат, припускають, що змінні витрати (b) обчислюються як різниця між сумарними витратами за вищого та нижчого обсягів надання послуг (робіт, продукції) (рівнів активності):

$$b = \Delta V / \Delta Q, \quad (2.2)$$

де b – змінні витрати на одиницю діяльності;

ΔV – різниця між сумарними витратами;

ΔQ – різниця між обсягами надання послуг (робіт, продукції).

Постійні витрати визначаються за формулою:

$$a = V - (b \cdot Q), \quad (2.3)$$

де a – загальні постійні витрати;

V – загальна сума витрат;

Q – обсяг надаваних послуг (робіт, продукції).

Суть методу вищої-нижчої точок полягає у виборі з усієї сукупності даних найбільшого та найменшого значення обсягу виробництва. Недоліком методу «вищої-нижчої» точок є те, що для побудови функції затрат, ми використовуємо лише дві точки досліджуваної сукупності (вищу та нижчу точки), ігноруючи всі інші. Якщо ж відсутня щільність зв'язку між вищою, нижчою та іншими точками, то побудована функція затрат не буде відображати реальної залежності між затратами та їхнім фактором.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

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

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

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

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

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

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дає можливість розрахувати елементи функції витрат a і b у рівнянні $y = a + bx$ так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum y = na + b \sum x; \\ \sum xy = a \sum x + b \sum x^2, \end{cases} \quad (2.4)$$

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

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

a – загальні постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

Наведену систему рівнянь розв'язують у такій послідовності:

1. Розраховують значення $\sum y$, $\sum x$, $\sum xy$, $\sum x^2$, n .
2. Здійснюють підстановку розрахованих величин у рівняння.
3. Розв'язують систему рівнянь для ставки змінних витрат (b) за формулою:

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n x_i y_i - \sum_{i=1}^n x_i \cdot \sum_{i=1}^n y_i}{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right)^2}. \quad (2.5)$$

4. Розв'язують одне із рівнянь для визначення загальної суми постійних витрат (a) за формулою:

$$a = \frac{\sum_{i=1}^n y_i \cdot \sum_{i=1}^n x_i^2 - \sum_{i=1}^n x_i y_i \cdot \sum_{i=1}^n x_i}{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n x_i \right)^2}. \quad (2.6)$$

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

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

Суть його полягає в обчисленні середніх величин обсягу виробництва й витрат за двома групами показників. Для цього всю сукупність даних необхідно згрупувати у порядку зростання обсягів виробництва та визначити середні величини з кожної половини даних.

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

$$a = \frac{\bar{Y}_0 \cdot \bar{X}_1 - \bar{Y}_1 \cdot \bar{X}_0}{\bar{X}_1 - \bar{X}_0}, \quad (2.7)$$

де X_0 і X_1 – середні значення обсягів виробництва;

Y_0 і Y_1 – середні значення витрат.

Питомі змінні витрати розраховують за формулами вигляду:

$$b = \frac{\bar{Y}_0 - a}{\bar{X}_0} \text{ або } b = \frac{\bar{Y}_1 - a}{\bar{X}_1}. \quad (2.8)$$

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

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

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

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

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

Питання для самоконтролю

1. Мета та принципи класифікації витрат підприємства?
2. За якими ознаками класифікують витрати?
3. Поясніть поділ витрат за економічними елементами.
4. Які витрати відносять до прямих, а які – до непрямих? Наведіть приклади.
5. Які витрати відносять до змінних, а які – до постійних? Наведіть приклади.
6. Що таке релевантні та нерелевантні витрати? Наведіть приклади.
7. Що таке середні та маржинальні витрати? Для чого їх обчислюють? Наведіть приклади.
8. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
9. Що таке поведінка витрат? Які фактори на неї впливають? Наведіть приклади.
10. Наведіть приклади змінних витрат і накресліть їхню поведінку графічно.
11. Наведіть приклади постійних витрат.
12. Що таке напівзмінні витрати? Наведіть приклади і графічно покажіть їхню поведінку.
13. Що таке функція витрат? Для чого її визначають?
14. Опишіть методи, які використовують для визначення функції витрат.
15. Що таке технологічний аналіз?
16. Що таке аналіз бухгалтерських рахунків?
17. Поясніть переваги та недоліки методу вищої-нижчої точок та методу візуального пристосування.
18. У чому полягають сутність і переваги регресивного аналізу?
19. Опишіть критерії оцінки функції витрат.

Практичні заняття

Задача 2.1

Підприємство зв'язку надало послуг зв'язку в обсязі 160 тис.грн. Розрахувати суму змінних витрат та побудувати графік розподілу витрат, якщо:

1. Загальні витрати на одиницю послуги зв'язку склали 108 грн.
2. Постійні витрати на одиницю послуги зв'язку склали 60 грн.

Задача 2.2

Пов'язати показники у першому стовпчику з їх економічним змістом у другому стовпчику.

Показники	Характеристики
1. Постійні витрати	А. реальні або можливі витрати фінансових ресурсів підприємства
2. Витрати	Б. витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ
3. Зовнішні витрати	В. сумарні витрати на використання одиниці капіталу за певний період включно із відсотком, амортизацією і вигодами або витратами від зміни ціни капіталу
4. Поточні витрати	Г. витрати, що визнаються в період їх здійснення та відображаються в обліку за рахунками витрат
5. Виробничі фактори	Д. платежі постачальникам матеріальних ресурсів, виплата заробітної плати, нарахування амортизації тощо
6. Витрати виробництва	Е. характеризують наявність і використання засобів і предметів праці, трудових і фінансових ресурсів і, в свою чергу, поділяються на екстенсивні та інтенсивні
7. Витрати на капітал	Є. витрати, сума яких не змінюється при зміні обсягів виробництва
8. Непрямі витрати	Ж. пов'язані з роботою підприємства або його підрозділів взагалі або з виробництвом декількох видів продукції, їх не можна безпосередньо віднести на собівартість конкретного виду продукції (послуги)

Задача 2.3

Розподілити витрати відповідно до класу витрат

Співвідношення прямих – непрямих витрат

Прямі	Непрямі
– енергія для обладнання домашнього виробництва	– сировина, матеріали, комплектуючі
– енергія на технологічні потреби	– комісійні торгових агентів
– транспортні видатки	– витрати на рекламу конкретного виду
– амортизація обладнання для виробництва продукції	– зарплатня АУП
– енергія на освітлення та опалення приміщень	– зарплатня основного виробничого персоналу
– витрати на рекламу підприємства загалом	– амортизація допоміжного обладнання

Задача 2.4

Побудувати функцію витрат методом «аналіз рахунків», за умови, що обсяг послуг (робіт, продукції) складає 2000 грн. Вихідні дані наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Вихідні дані для розрахунку

Рахунок	Загальні витрати, грн.
1. Заробітна плата керівника	30000
2. Заробітна плата касира	10000
3. Витрати на оренду	2000
4. Витрати на амортизацію	1500
5. Витрати на страхування майна	2400
6. Витрати на рекламу	4600
7. Витрати на збут	3200
8. Плата за послуги банку	1600
9. Комунальний податок	1700

Задача 2.5

Побудувати функцію витрат за методом вищої-нижчої точки, регресивного аналізу, спрощеного статистичного аналізу та візуального пристосування. Вихідні дані наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Вихідні дані для розрахунку

Тиждень	Обсяг послуг, грн.	Витрати, грн.
1	102	17850
2	132	18160
3	93	15000
4	108	13750
5	90	11550
6	140	21800
7	110	17700
8	69	10500
9	120	19740
10	140	15400
11	102	11400
12	72	10900
13	80	11050
14	100	11200

Задача 2.6

Пов'язати назви моделей поведінки витрат у першому стовпчику з їх економічним змістом.

Назва	Економічний зміст
1. Поведінка витрат	а) витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності
2. Змінні витрати	б) витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності
3. Постійні витрати	в) прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності
4. Напівзмінні витрати	г) витрати змінюються прямопропорційно до зміни обсягу діяльності
5. Змінні витрати	д) діапазон діяльності в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором
6. Релевантний діапазон	е) витрати, що містять елементи, як змінних, так і постійних витрат
7. Напівпостійні витрати	є) характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства
8. Передбачення витрат	ж) витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат)

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. До прямих належать витрати, які:

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

2. До непрямих належать витрати, які:

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

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

- а) зменшується;
- б) збільшується;
- в) залишається незмінною;

- г) змінюється залежно від конкретних умов;
- д) спочатку зменшується, а згодом зростає.

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

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

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

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

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

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

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

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

План викладу матеріалу

3.1. Теоретична сутність використання аналізів систем "витрати – обсяг – прибуток"

3.2. Маржинальний прибуток.

3.3. Ефект левериджу.

Питання для самоконтролю.

Тести.

3.1. Теоретична сутність використання аналізів систем "витрати – обсяг – прибуток"

Одним із найпростіших і разом з тим ефективним методом аналізу для оперативного та стратегічного прогнозування (планування) майбутньої діяльності підприємства є аналіз "витрати – обсяг – прибуток". Він розкриває взаємозв'язок та взаємозалежність прибутку від величини витрат та обсягів реалізації (виробництва) [43, 66, 80, 94, 97, 103].

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

- обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку за певного обсягу продажу;
- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- оптимальної структури витрат.

CVP-аналіз дозволяє отримати відповідь на питання, що ми матимемо, якщо зміниться один параметр виробничого процесу або декілька таких параметрів та здійснюються за допомогою таких методів, як:

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

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

Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг послуг (робіт, продукції). Аналіз беззбитковості використовують при:

- започаткуванні нового виду діяльності, наприклад, при організації нового виду виробництва;
- при розвитку і розширенні підприємства, що вже існує;
- виготовленні нового виду продукції, наданні нового виду послуг.

Точка беззбитковості (критична точка або поріг рентабельності) – це той обсяг послуг (робіт, продукції), за якого виручка від надання послуг (робіт, продукції) дорівнює витратам підприємства, тобто це той обсяг послуг (робіт, продукції), за якого підприємство не має ні прибутку, ні збитку. Таким чином, точка беззбитковості – це той обсяг послуг (робіт, продукції), починаючи з якого підприємство зароблятиме прибуток.

Мета аналізу беззбитковості полягає в знаходженні рівня ділової активності (кількості продажу), за якого виручка від надання послуг (робіт, продукції) стає рівною сумі всіх змінних і постійних витрат, при цьому прибуток підприємства зв'язку дорівнює нулю. Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності. Їх графічну інтерпретацію наведено на рис. 3.1.

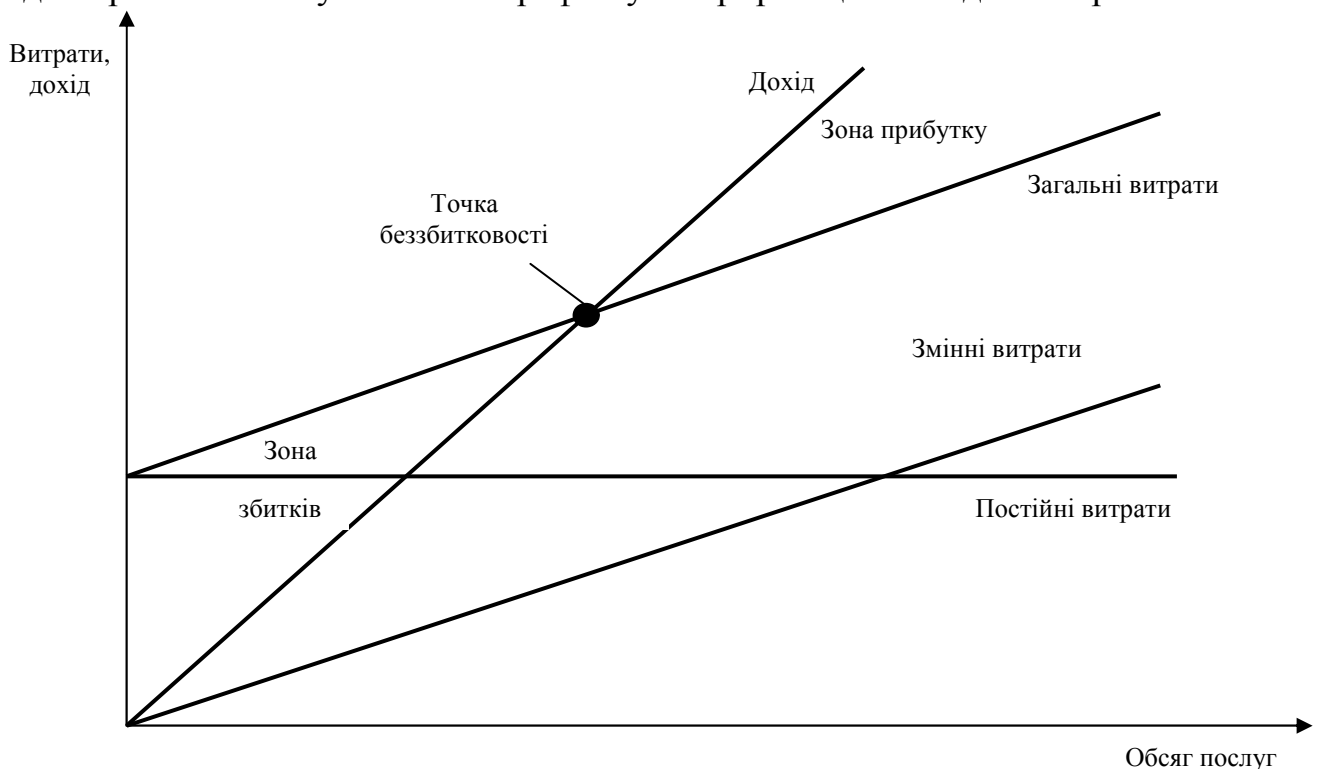


Рис.3.1. Динаміка витрат, доходів та точки беззбитковості

Точка беззбитковості – це той рівень, якого необхідно досягти підприємству, щоб не мати збитку (повністю відшкодувати всі витрати). Чим вище точка беззбитковості, тим важче її досягти, і навпаки. Для зменшення точки беззбитковості необхідно або скорочувати витрати, або збільшувати

обсяги та підвищувати тариф на послуги (роботи, продукції). Разом з графічним зображенням можна визначити показники, подані на графіку математично за допомогою таких формул:

1. Виручка в точці беззбитковості за умови реалізації одного виду послуг (робіт, продукції) (ПР):

$$ПР = \frac{ПВ}{1 - \frac{ЗВ}{В}}, \quad (3.1)$$

де ПВ – постійні витрати, пов'язані з реалізацією даного виду послуг (робіт, продукції);
 ЗВ – змінні витрати, пов'язані з реалізацією даного виду послуг (робіт, продукції);
 В – виручка від реалізації послуги (роботи, продукції).
 2. Порогова кількість даного виду послуг (робіт, продукції) (ПК):

$$ПК = ПР : Ц_{од}, \quad (3.2)$$

або

$$ПК = ПВ : (Ц_{од} - ЗВ_{од}), \quad (3.3)$$

де ПР – поріг рентабельності даного виду послуг (робіт, продукції);
 Ц_{од} – ціна реалізації одиниці даного виду послуг (робіт, продукції);
 ЗВ_{од} – змінні витрати на одиницю даного виду послуг (робіт, продукції).
 3. При виробництві більше ніж одного виду послуг (робіт, продукції) розраховується порогова кількість *i*-ї послуги (роботи, продукції) (ПК_{*i*}):

$$ПК_i = \frac{ПВ \cdot Ч_i}{Ц_{оді} - ЗВ_{оді}}, \quad (3.4)$$

де Ч_{*i*} – частка *i*-ї послуги (робіт, продукції) у загальній виручці від реалізації послуг (робіт, продукції);
 Ц_{оді} – ціна реалізації одиниці *i*-ї послуг (робіт, продукції);
 ЗВ_{оді} – змінні витрати на одиницю *i*-ї послуги (робіт, продукції).

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

Унаслідок наявності постійних витрат надання послуг (робіт, продукції) до певного її обсягу (точка беззбитковості) є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних більші (V) за виручку (ЧД): $V > \text{ЧД}$. Зі зростанням обсягу послуг (робіт, продукції) за умови, що змінні витрати на одиницю послуг (робіт, продукції) менші за тариф, тобто: $3V_{\text{од}} < \text{Ц}$ збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю.

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

$$N_{\text{без}}\text{Ц} = N_{\text{б}} 3V_{\text{од}} + \text{ПВ}, \quad (3.5)$$

де $N_{\text{без}}$ – точка беззбитковості;
 V – загальна сума витрат;
 $3V_{\text{од}}$ – змінні витрати на одиницю послуг (робіт, продукції);
 Ц – тариф на послугу (роботу, продукцію);
 ПВ – постійні витрати.
 Звідси маємо формулу:

$$N_{\text{без}} = \text{ПВ} / (\text{Ц} - 3V_{\text{од}}). \quad (3.6)$$

У чисельнику цієї формули – постійні витрати, у знаменнику – маржинальний прибуток на одиницю послуг (робіт, продукції) (питомий маржинальний прибуток). У стартовий період діяльності підприємства, коли $N = 0$, збитки дорівнюють постійним витратам. Зі збільшенням обсягу виробництва і надання на одну послугу (роботи, продукції) ($\Delta N = 1$) збитки зменшуються на питомий маржинальний прибуток ($\text{Ц} - 3V_{\text{од}}$). Після досягнення точки беззбитковості відповідно зростає прибуток.

Беззбитковий обсяг виробництва за наведеною формулою визначається у натуральному вимірі, що прийнято для одного виду послуги (роботи, продукції). При декількох видах послуг (робіт, продукції) в такому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між наданням окремих видів послуг (робіт, продукції). Тому за цих умов частіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому вимірі, тобто в обсязі виручки.

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва у грошовому вимірі скористаємось попередньою формулою, помноживши ліву і праву її частини на тариф послуги (робіт, продукції). У результаті матимемо:

$$N_{\text{без}}\text{Ц} = \text{ПВ} / ((\text{Ц} - 3V_{\text{од}}) / \text{Ц}). \quad (3.7)$$

Оскільки $N_{\text{без}}\text{Ц} = \text{ЧД}_{\text{без}}$, а $(\text{Ц} - 3V_{\text{од}}) / \text{Ц}$ – коефіцієнт маржинального прибутку $K_{\text{мп}}$, то:

$$\text{ЧД}_{\text{без}} = \text{ПВ} / K_{\text{мп}}. \quad (3.8)$$

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

$$N_{\text{безг}} = \text{ПВ}_{\text{г}} / (\text{Ц} - \text{ЗВ}_{\text{од}}), \quad (3.9)$$

де $N_{\text{безг}}$ – обсяг виробництва продукції у натуральному вимірі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$\text{ПВ}_{\text{г}}$ – постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

Відповідно у грошовому вимірі:

$$\text{ЧД}_{\text{безг}} = \text{ПВ}_{\text{г}} / K_{\text{МП}}. \quad (3.10)$$

Відповідно, що $N_{\text{безг}} < N_{\text{без}}$ і $\text{ЧД}_{\text{безг}} < \text{ЧД}_{\text{без}}$.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення фактичного (планового) обсягу надання послуг (робіт, продукції) над беззбитковим обсягом виробництва. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності ($K_{\text{без}}$) обчислюється так:

1. У разі натурального виміру обсягу послуг (робіт, продукції) (одного виду послуги (роботи, продукції)):

$$K_{\text{без}} = (N - N_{\text{без}}) / N. \quad (3.11)$$

2. У разі вартісного (грошового) виміру обсягу послуг (робіт, продукції) (декілька видів послуг (робіт, продукції)):

$$K_{\text{без}} = (\text{ЧД} - \text{ЧД}_{\text{без}}) / \text{ЧД}, \quad (3.12)$$

де N , ЧД – фактичний або плановий обсяг послуг (робіт, продукції) відповідно у натуральному і грошовому вимірах.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. За цим зростанням зменшується ризик зниження обсягу надання послуг (робіт, продукції) до точки рівноваги, і навпаки, з його зниженням такий ризик зростає.

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах визначається передусім обсягом надання послуг (робіт, продукції). Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни,

то на величину прибутку суттєво впливає й структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

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

– який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства зв'язку?

– як реагує величина прибутку на зміну обсягу надання послуг (робіт, продукції)?

Цільовим у даному випадку є прибуток, який підприємство зв'язку хотіло б отримати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому постає питання: скільки треба надавати послуг (робіт, продукції) за певного тарифу і рівня витрат, щоб зазначений прибуток забезпечити? Такий обсяг послуг (робіт, продукції) обчислюється за формулами:

– за натурального виміру обсягу послуг (робіт, продукції):

$$N_{ц} = (ПВ + П_{ц}) / (Ц - ЗВ_{од}) \quad \text{або} \quad N_{ц} = N_{без} + (П_{ц} / (Ц - ЗВ_{од})), \quad (3.13)$$

– у разі вартісного виміру обсягу послуг (робіт, продукції):

$$ЧД_{ц} = (ПВ + П_{ц}) / K_{мп} \quad \text{або} \quad ЧД_{ц} = ЧД_{без} + (П_{ц} / K_{мп}), \quad (3.14)$$

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

$П_{ц}$ – цільовий прибуток.

Отже, аналіз беззбитковості – важливе джерело інформації для прийняття управлінських рішень щодо активності підприємства зв'язку, величини витрат, тарифів одиниці послуги (робіт, продукції) та фінансового результату. Обсяги послуг (робіт, продукції), що містяться нижче від точки беззбитковості, завдають підприємству зв'язку збитків, вище – підприємство отримує прибутки.

3.2. Маржинальний прибуток

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

Маржинальний прибуток (дохід) (МП) – це різниця між виручкою від надання послуг (робіт, продукції) і змінними витратами (якщо розрахунки проводяться на весь обсяг наданих послуг (робіт, продукції)) або різниця між продажною ціною одиниці послуги (робіт, продукції) і змінними витратами, що

припадають на одиницю послуги (робіт, продукції), тобто це сума, достатня для покриття постійних витрат і потім отримання прибутку [22].

Маржинальний прибуток необхідний для покриття постійних витрат, а потім вже для отримання прибутку підприємства. Якщо маржинального прибутку недостатньо для покриття постійних витрат, підприємство зазнає збиток від своєї діяльності. У використуванні маржинального прибутку закладений ключ до вирішення проблем, пов'язаних з витратами і доходом підприємств. Маржинальний прибуток на одиницю послуг (робіт, продукції) дорівнює її ціні мінус питомі змінні витрати (тобто витрати на одиницю послуг (робіт, продукції)). Маржинальний прибуток, що припадає на одиницю послуг (робіт, продукції), являє собою внесок кожної реалізованої одиниці на покриття постійних витрат. Якщо величина сумарного маржинального прибутку:

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

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

$$\text{МП} = \text{ЧД} - \text{ЗВ} \quad \text{або} \quad (\text{МП} = \text{В} - \text{ЗВ}), \quad (3.15)$$

де ЧД – чистий дохід;

В – виручка від надання послуг (робіт, продукції);

ЗВ, ПВ – змінні та постійні витрати відповідно;

Отже, маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам і операційному прибутку, тобто прибутку від надання послуг (робіт, продукції):

$$\text{МП} = \text{ПВ} + \text{П}, \quad (3.16)$$

де П – операційний прибуток, грн.

Відповідно, операційний прибуток, або просто прибуток є різницею:

$$\text{П} = \text{МП} - \text{ПВ}. \quad (3.17)$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат, а саме, коли постійні витрати прямують до 0, операційний прибуток прямує до маржинального прибутку.

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

$$\Delta \text{МП} = \Delta \text{ЧД} - \Delta \text{ЗВ}; \quad \Delta \text{П} = \Delta \text{ЧД} - (\Delta \text{ЗВ} + \Delta \text{ПВ}), \quad (3.18)$$

оскільки

$$\Delta ПВ = 0, \text{ то } \Delta П = \Delta ЧД - \Delta ЗВ = \Delta МП. \quad (3.20)$$

Співвідношення між маржинальним прибутком та обсягом виробництва зручно аналізувати за допомогою відносного показника – коефіцієнта маржинального прибутку ($K_{мп}$).

Коефіцієнт маржинального прибутку ($K_{мп}$) – це частка маржинального прибутку в чистому доході:

$$K_{мп} = МП / ЧД. \quad (3.21)$$

Коефіцієнт маржинального прибутку – важливий інструмент прийняття управлінських рішень, зорієнтованих на ринок та регулюючий параметр, який широко використовується для оцінки ефективності діяльності підприємства. Орієнтація на продаж продукції з вищою сумою покриття забезпечує підприємству значно вищий рівень загальної суми покриття (маржинального прибутку), а отже, й прибутку.

Маржинальний прибуток ($МП_1$) на кожен чергову одиницю послуги (робіт, продукції):

$$МП_1 = КО \times \frac{МП}{К}, \quad (3.22)$$

де КО – кожна одиниця послуги (робіт, продукції);

МП – маржинальний прибуток;

К – загальна кількість наданих послуг (робіт, продукції).

Запас фінансової міцності (ЗФМ) показує, на скільки можна зменшити величину виручки від надання послуги (робіт, продукції), перш ніж буде досягнута величина критичної виручки, тобто при подальшому зниженні підприємство потрапить у зону збитків

$$ЗФМ = В - Т_{без}, \quad (3.23)$$

де В – виручка від надання послуг (робіт, продукції), грн.

$T_{без}$ – точка беззбитковості, грн.

Він відображає величину можливого зниження обсягу надання послуг (робіт, продукції) без ризику покрити затрати.

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

$$K_{зфм} = \frac{ЗФМ}{В}. \quad (3.24)$$

За допомогою запасу фінансової міцності можна спрогнозувати прибуток:

$$П = ЗФМ \cdot K_{мд}, \quad (3.25)$$

де $K_{мд}$ – коефіцієнт маржинального доходу.

3.3. Ефект левериджу

Грамотне, ефективне управління формуванням прибутку передбачає побудову на підприємстві відповідних організаційно-методичних систем забезпечення цього управління, знання основних механізмів формування прибутку, використання сучасних методів її аналізу і планування. Одним із основних механізмів реалізації цього завдання є леверидж.

Леверидж – це важель, за незначного посилення якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства [25]. Визначення левериджу в економічній роботі підприємства можна пов'язати з дією факторної системи, розглядаючи його як деякий фактор, невелика зміна якого може призвести до суттєвих змін результатних показників. Розрізняють три види левериджу:

- операційний;
- фінансовий;
- операційно-фінансовий.

Відносна реакція прибутку на зміну обсягу послуг зв'язку (робіт, продукції) або операційна залежність визначається за допомогою такого показника, як *операційний леверидж* (L_o). Він характеризує приріст прибутку ($\Delta\Pi$) на одиницю приросту обсягу послуг (ΔQ) або частку маржинального прибутку у структурі операційного прибутку:

$$L_o = \Delta\Pi / \Delta Q \text{ або } L_o = \text{МП} / \text{П}. \quad (3.26)$$

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

$$\Delta\Pi = \Delta Q \times L_o. \quad (3.27)$$

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

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

характеризує рівень підприємницького ризику підприємства та залежить від відносної величини постійних витрат.

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

Рівень операційного левериджу, який визначається відношенням темпів приросту валового прибутку до темпів приросту обсягу надання послуг (робіт, продукції):

$$L_o = \Delta ВП / \Delta Q, \quad (3.28)$$

де $\Delta ВП$ – темп зміни валового прибутку, % ;

ΔQ – темп зміни обсягу надання послуг (робіт, продукції) у натуральних одиницях.

Економічний зміст цього відношення полягає в тому, що він показує ступінь чутливості валового прибутку до зміни обсягу надання послуг (робіт, продукції). Підприємства з високим рівнем технічної оснащеності мають високий рівень цього показника і низький виробничий ризик. Підприємства, які мають більш високий рівень операційного левериджу, є більш ризикованими з позицій виробничого ризику – ризику недоотримання валового прибутку і неможливості покриття витрат виробничого характеру.

Співвідношення постійних і змінних витрат характеризується коефіцієнтом операційного левериджу:

$$K_{об} = \frac{ПВ}{ЗВ}. \quad (3.29)$$

Конкретне співвідношення приросту суми прибутку і суми обсягу реалізації, яка досягається за певного коефіцієнта операційного левериджу, характеризується показником *ефекту операційного левериджу*:

$$E_{L_o} = \frac{МП}{\text{Прибуток}} \quad \text{або} \quad E_{L_o} = \frac{\Delta МП}{\Delta \text{Прибуток}}, \quad (3.30)$$

де E_{L_o} показує на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні виручки на 1%.

Ефект операційного левериджу найбільш виявляється поблизу критичної точки реалізації, і тому тут необхідно здійснювати щоденне спостереження.

Існують витрати фінансового характеру, пов'язані з обслуговуванням боргу. Величина цих витрат залежить від розміру позикових коштів. Вплив

фінансових витрат на прибуток відображає фінансовий леверидж. Це пов'язане з дією плеча фінансового важеля (співвідношення позикового і власного капіталу). Таким чином, *фінансовий леверидж* – це взаємозв'язок між прибутком і співвідношенням позикового та власного капіталу [25, 32].

Фінансовий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу та структури довгострокових пасивів, тобто власного і позикового капіталів. Він характеризує взаємозв'язок між чистим прибутком і розміром доходів до сплати податків і відсотків за боргами, тобто валовим прибутком. Рівень фінансового левериджу визначається відношенням темпів приросту чистого прибутку до темпів приросту валового прибутку:

$$L_{\phi} = \Delta \text{ЧП} / \Delta \text{ВП}, \quad (3.31)$$

де L_{ϕ} – рівень фінансового левериджу;
 $\Delta \text{ВП}$ – темп зміни валового прибутку, % ;
 $\Delta \text{ЧП}$ – зміни чистого прибутку, %.

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

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

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

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

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

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

$$L_{\text{оф}} = L_{\text{о}} \cdot L_{\phi}, \quad (3.32)$$

де $L_{\text{оф}}$ – операційно-фінансовий леверидж.

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

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність CVР-аналізу?
2. Які передумови передбачає CVР-аналіз?
3. Назвіть показники, що обчислюються та аналізуються в процесі CVР-аналізу.
4. У чому полягає сутність маржинального прибутку і як він обчислюється?
5. Поясніть економічну сутність і роль коефіцієнта маржинального прибутку.
6. Дайте графічну інтерпретацію лінійної динаміки витрат і виручки та визначте точку беззбитковості за графічним методом.
7. Як аналітично визначити беззбитковий обсяг продукції операційної діяльності?
8. Виведіть формулу для обчислення беззбиткового обсягу продукції у натуральному вимірі.
9. Поясніть сутність безпеки операційної діяльності і методику обчислення її рівня.
10. Як визначається обсяг послуг (продукції, робіт), що забезпечує цільовий прибуток підприємства?
11. Що являє собою операційний леверидж (важіль) і як він обчислюється?
12. Поясніть, чому операційна залежність (леверидж) визначається відношенням маржинального та операційного прибутку.
13. Як структура витрат впливає на величину операційного левериджу?

Практичні заняття

Задача 3.1

Визначити ефект левериджу підприємства зв'язку за даними табл. 3.1. Зробити висновки.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	2009 р.	2010 р.
Прибуток від надання послуг зв'язку	600	650
Змінні витрати	160	170
Постійні витрати	150	150
Адміністративно-управлінські витрати та витрати на збут		
Інші операційні витрати	35	25
Інші операційні доходи	48	40
Прибуток від інвестиційної діяльності	30	35

Задача 3.2

Визначити на скільки відсотків може зменшитись величина прибутку від реалізації послуг зв'язку, якщо прибуток складає 250 тис. грн., виробничі витрати складають 185 тис. грн., а змінні – 80%.

Задача 3.3

Провести аналіз стану підприємства шляхом системи «витрати – обсяг – прибуток» за табл. 3.2. Зробити висновки.

Таблиця 3.2 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	Базовий період	Плановий період
Прибуток від наданих послуг зв'язку	2640	3280
Постійні витрати	?	27%
Змінні витрати	63%	?
Загальні витрати	1360	2460

Задача 3.4

Визначити показники левериджу за даними табл. 3.3. Зробити висновки.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	Базовий період	Плановий період
Прибуток від реалізації послуг (робіт, товару)	3960	5320
Змінні витрати	792	73%
Загальні витрати	1320	2980
Адміністративно-управлінські витрати	10%	12%
Витрати на реалізацію	15%	17%
Інший операційний дохід	960	1810
Інші операційні витрати	630	1200
Прибуток від інвестиційної діяльності	760	930
Прибуток від фінансової діяльності	160	240

Задача 3.5

Визначити основні показники які характеризують маржинальний прибуток за даними табл. 3.4. Відобразити отримані результати на графіку та зробити висновок.

Таблиця 3.4 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	1	2	3
Прибуток від реалізації послуг	320	840	460
Постійні витрати	25%	32%	20%
Загальні витрати	190	420	280

Тести

1. *Маржинальний прибуток – це:*
 - а) виручка (дохід) від наданих послуг;
 - б) різниця між виручкою і змінними витратами;
 - в) різниця між виручкою і постійними витратами;
 - г) різниця між виручкою і загальними (сукупними) витратами;
 - д) сума заробітної плати та операційного прибутку.
2. *Коефіцієнт маржинального прибутку обчислюється як відношення останнього до:*
 - а) операційного прибутку;
 - б) загальних (сукупних) витрат;
 - в) змінних витрат;
 - г) виручки від наданих послуг (доходу);
 - д) постійних витрат.
3. *У точці безбитковості маржинальний прибуток дорівнює:*
 - а) виручці від наданих послуг (доходу);
 - б) операційному прибутку;
 - в) постійним витратам;
 - г) нулю;
 - д) змінним витратам.
4. *За зміни обсягу послуг і продажу операційний прибуток змінюється:*
 - а) на величину маржинального прибутку;
 - б) пропорційно зміні обсягу продажу;
 - в) на величину змінних витрат;
 - г) на величину відносного зменшення постійних витрат;
 - д) на величину зміни загальних витрат.
5. *Операційний леверидж визначається відношенням:*
 - а) постійних витрат до обсягу продажу (доходу);
 - б) змінних витрат до постійних;
 - в) маржинального прибутку до операційного прибутку;
 - г) маржинального прибутку до обсягу продажу;
 - д) операційного прибутку до маржинального прибутку.
6. *У разі збільшення частки постійних витрат у загальній їх сумі операційний леверидж:*
 - а) не змінюється;
 - б) зростає;
 - в) зменшується;
 - г) зростає у разі збільшення частки постійних витрат;
 - д) зменшується у разі збільшення частки постійних витрат.

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

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

План викладу матеріалу

- 4.1. Сутність калькулювання собівартості.
- 4.2. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості послуг (продукції).
- 4.3. Системи «директ-костинг» та «стандарт-кост».
- 4.4. Особливості калькулювання та собівартості в галузі зв'язку та шляхи її зниження.

Питання для самоконтролю.

Тести.

4.1. Сутність калькулювання собівартості

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

Калькулювання собівартості послуг (продукції, робіт) являє собою визначення розміру видатків у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду послуг (продукції, робіт) за окремими видами видатків [21, 67 - 81]. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці послуги (продукції, робіт), усього їхнього обсягу, собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому за підприємством.

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

Групування витрат за калькуляційними статтями дозволяє визначати призначення витрат та їх роль, організувати контроль над ними, виявляти якісні показники господарської діяльності як підприємства в цілому, так і окремих його підрозділів, установлювати за якими напрямками необхідно вести пошук шляхів зниження витрат виробництва. На підставі цього групування будується аналітичний облік витрат на виробництво, складається планова і фактична калькуляція собівартості окремих видів продукції.

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

Одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку є визначення собівартості продукції. Собівартість послуг (продукції, робіт) складається зі

спожитих у процесі виробництва виробничих запасів, сировини, енергії, основних засобів (у вигляді їх зносу), трудових ресурсів (у вигляді заробітної плати), а також інших витрат, пов'язаних з їх виробництвом. Виходячи із цього можна зазначити, що собівартість продукції являє собою грошове вираження витрат на її виробництво.

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

Собівартість – це частина вартості, що включає вартість використаних матеріальних засобів і живої праці на створення відповідного обсягу послуг за визначений період часу.

Собівартість загального обсягу послуг показує, що витрачає дане підприємство на виробництво всього обсягу послуг (отримання доходів) - це експлуатаційні витрати (Е).

Собівартість одиниці послуг показує, що витрачає дане підприємство на виробництво одиниці послуг (1 грн. доходів) і визначається як відношення експлуатаційних витрат до загального обсягу продукції (чи доходів):

– собівартість одиниці послуг:

$$\bar{c} = \mathcal{E} / Q, \quad (\text{грн. } \mathcal{E} / 1 \text{ од. } Q), \quad (4.1)$$

де Q – загальний обсяг продукції, од.;

\mathcal{E} – виробничі витрати;

– собівартість гривні доходів (D):

$$\bar{c}' = \mathcal{E} / D \quad (\text{грн. } \mathcal{E} / 1 \text{ грн. } D), \quad (4.2)$$

Калькуляція витрат (собівартості) – це розрахунок питомих витрат за i -ю статтею на одиницю доходів (обсягу послуг):

$$\bar{c}_i = \mathcal{E}_i / D \quad (\text{грн./1 грн.}), \quad (4.3)$$

чи за обсягами послуг:

$$\bar{c}'_i = \mathcal{E}_i / Q \quad (\text{грн./од. прод.}) \quad (4.4)$$

Собівартість одиниці доходів (послуг) дорівнює сумі питомих витрат за тією статтею на одиницю доходів (послуг):

$$\bar{C} = \sum_{i=1}^n \bar{c}_i. \quad (4.5)$$

Зміна собівартості одиниці послуг (одиниці доходів)

Індекс питомих витрат за i -ю статтею:

$$I_{ci} = \bar{c}_{i\ t(\text{ан})} / \bar{c}_{i\ t-1(\text{баз})}. \quad (4.6)$$

Індекс собівартості одиниці послуги (одиниці доходів).

$$I_{ci} = \bar{c}_{i\ t(\text{ан})} / \bar{c}_{i\ t-1(\text{баз})}. \quad (4.7)$$

Зміна витрат за рахунок зміни собівартості одиниці доходів (послуг):

$$\Delta \bar{C} = (\bar{c}_{\text{ан}} - \bar{c}_{\text{баз}}) \times D_{\text{ан}}, \quad (4.8)$$

де $+\Delta \bar{C}$ – умовна величина перевитрати, якщо $\bar{c}_{\text{ан}} > \bar{c}_{\text{баз}}$;

$-\Delta \bar{C}$ – умовна економія витрат, якщо $\bar{c}_{\text{ан}} < \bar{c}_{\text{баз}}$.

Зміна собівартості одиниці послуг за рахунок будь-якої статті витрат:

$$\Delta I(\sim c_i) = (I_{\bar{c}_i} / I_{Q(D)} - 1) d_{\bar{c}_i \text{ баз}}, \quad (4.9)$$

де $I_{\bar{c}_i}$ – зміна i -ї статті витрат;

$I_{Q(D)}$ – зміна обсягу продукції (доходів).

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

Серед документів державної бухгалтерської і статистичної звітності найінформаційнішими з точки зору аналізу собівартості продукції є форми “Звіт про витрати виробництва продукції, робіт, послуг”, “Звіт про фінансові результати”, “Рентабельність окремих видів продукції” (усі вони складаються і подаються у складі річного звіту і щоквартально) [12, 15, 78].

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

– *виробнича собівартість*, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних з наданням послуг (продукції, робіт), частини загальновиробничих витрат з організації й управління виробництвом. До виробничої собівартості послуг (продукції, робіт) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

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

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

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

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

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

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

Можна виділити три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості:

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

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

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

До основних завдань калькулювання можна зарахувати:

- достовірне обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів послуг (продукції, робіт);
- контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції та дотриманням чинних норм і нормативів витрат;
- визначення рентабельності послуг (продукції, робіт) та факторів, які впливають на її рівень;

– оцінка ефективності роботи структурних підрозділів (центрів відповідальності);

– формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності та скорочення собівартості.

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

– доцільність подальшого випуску тієї або іншої послуги (продукції, робіт);

– вибір найвигіднішого асортименту послуг (продукції, робіт);

– доцільність оновлення технологій та обладнання;

– оцінка якості роботи керівного персоналу.

До принципів калькулювання собівартості належать:

– науково обґрунтована класифікація витрат на виробництво;

– визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;

– вибір методів розподілу непрямих витрат;

– поділ витрат за періодами;

– вибір способів розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

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

– планова;

– нормативна;

– звітна.

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

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

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

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

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

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

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

Планування витратів на основну заробітну плату здійснюється з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для планування витратів беруться нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані виходячи з переліку робочих місць і норм їхнього обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів та планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції. Сума додаткової заробітної плати визначається множенням суми основної заробітної плати на середні норми додаткової заробітної плати.

Величина відрахувань на соціальне страхування визначається відповідно до норм законодавства.

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

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

Нормативні калькуляції є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, використовуються (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки недостач і залишків незавершеного

виробництва, визначення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості й матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін. Крім того, дані нормативних, як і планових калькуляцій можуть використовуватися при визначенні наднормативних виробничих видатків, що не включаються до виробничої собівартості послуг (продукції, робіт).

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

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

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

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

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

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

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

Залежно від виду послуг (продукції, робіт), її складності, типу, характеру технологічного процесу й організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості послуг (продукції, робіт) [15 – 17, 21]:

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

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

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

Простий одноступінчастий спосіб застосовується, якщо:

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

Однопереробний метод характеризується тим, що надання послуг (продукції, робіт) від першої до останньої становить єдине ціле.

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

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

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

- систематичний облік змін і відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції з причин і винуватців виникнення цих відхилень;
- складання й періодичне коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат;

– визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і змін самих норм.

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

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

Завданням нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, що дозволяє виявляти невраховані резерви, визначати результати діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок). Основу даного методу становлять розроблені на підставі даних оперативного обліку нормативи витрат виробничих ресурсів і нормативні калькуляції.

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

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

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва й праці. Ці норми використовуються для безпосередньої відпустки матеріалів на виробничі потреби й нарахування заробітної плати. Це дає можливість зіставляти з ними фактичні видатки всього комплексу ресурсів,

використовуваних на виробництво. Норми систематизуються у специфікаціях норм видатків матеріалів і в картах норм часу й розцінок.

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

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

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

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

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

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

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

У випадку виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до установленної комплектації. Виконання замовлення за окремими конструктивними елементами майбутнього виробу дає можливість заводу-виробнику здавати замовнику продукцію вроздріб, а

замовнику також вродіб проводити монтаж виробу, що виготовлений для нього. Це прискорює введення в експлуатацію нових виробничих потужностей.

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

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

На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку видатків з вказівкою:

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

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

Вся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. За допомогою системи нумерації замовлень (шифру позначення) вказується вид, призначення продукції й джерело покриття видатків на замовлення. Об'єктом калькулювання є собівартість закінченого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування й прийняті відділом технічного контролю або представником замовника.

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

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

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

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

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

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

Кожний із цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькулювання й прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією й незавершеним виробництвом. До сукупності прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходи виробництва й брак продукції. На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції, що дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

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

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

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

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступу від устанавленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини,

напівфабрикатів і матеріалів, асортименту випущеної продукції. Використання елементів нормативного обліку дозволяє виявляти наднормативні видатки прямих витрат, які не включаються у виробничу собівартість продукції, а відносяться до складу собівартості реалізованої продукції (П(С)БУ 16 "Видатки") (див. додаток Е) [71].

Серед основних класифікаційних ознак управління витратами можна виокремити такі:

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

За повнотою охоплення витрат розрізняють калькулювання за повними та неповними витратами. За повного калькулювання до собівартості послуг (продукції, робіт) включають усі види витрат, що стосуються її операційної діяльності і надання послуг (продукції, робіт), за неповного калькулювання – лише частину загальної суми витрат на її надання послуг (продукції, робіт) в операційній діяльності. Практично застосовують різні варіанти неповного калькулювання. Досить поширений метод, за яким у собівартість послуг (продукції, робіт) включають усі операційні витрати (калькулювання за операційними витратами) і не включають витрати неопераційного характеру (адміністративні, збиткові). При визначенні фінансового результату (прибутку) їх віднімають від виручки за той період, в якому ці витрати були зазначені.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 року № 1161 «Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1996 року № 1548», з метою удосконалення чинного регулювання цін на окремі товари та соціального захисту населення установлюються граничні надбавки.

Торгова надбавка – величина вартості з включеним податком на додану вартість, доданої до оптової ціни товару при роздрібній торгівлі. Іншими словами це торгова націнка, збільшена на вартість ПДВ. Ним є їхній рівень у відсотках до обороту. Загальний відсоток для формування торговельної надбавки визначається за формулою:

$$ТН = P_{ТЗВ} + P_{УЗВ} + P_{ВВК} + П, \quad (4.10)$$

де $P_{ТЗВ}$ – рівень транспортно-заготівельних витрат, %;
 $P_{УЗВ}$ – рівень умовно-змінних витрат, %;

$P_{\text{ВВК}}$ – рівень витрат на відсотки за кредит, %;

P – рівень прибутку, %;

Результат співвідношення суми ТЗВ до вартості товарів, реалізованих у попередньому періоді, помножений на 100 показує, скільки відсотків ТЗВ припадає на одну гривню реалізованого товару, і називається “рівнем ТЗВ”:

$$P_{\text{ТЗВ}} = C_{\text{ТЗВ}} / T_0 \times 100, \quad (4.11)$$

де $C_{\text{ТЗВ}}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, грн.;

T_0 – запланований загальний товарообіг філіалу (вартість реалізованого товару) на поточний період (рік) без ПДВ, грн.;

При наявності централізованого перевезення товарів, на які розраховується роздрібна ціна, магістральними маршрутами, рівень транспортно-заготівельних витрат розраховується за формулою:

$$P_{\text{ТЗВ}} = (C_{\text{ТЗВ}} / T_0 \times 100) + K_{\text{МПП}}, \quad (4.12)$$

де $K_{\text{МПП}}$ – коефіцієнт, який враховує витрати підприємства на централізоване перевезення товарів магістральними маршрутами та показує скільки відсотків цих витрат припадає на одну гривню реалізованого товару (визначається Генеральною дирекцією та доводиться до філіалів після затвердження фінансового плану підприємства на наступний рік).

У випадку використання для доставки товарів додаткового транспорту, не задіяного в технологічному процесі надання послуг поштового зв'язку, рівень транспортно-заготівельних витрат визначається за формулою:

$$P_{\text{ТЗВ}} = V_{\text{ДТ}} / Z_{\text{ВНТ}} \times 100, \quad (4.13)$$

де $V_{\text{ДТ}}$ – витрати на експлуатацію додаткового транспорту для перевезення товарів, грн.;

$Z_{\text{ВНТ}}$ – загальна вартість придбаного товару, що перевозиться додатковим транспортом (без ПДВ), грн.

Слід зазначити, що ТЗВ не включаються до складу торговельної надбавки при формуванні ціни товару у випадку, якщо ця сума входить до складу первісної вартості.

Відсотки за кредит розраховуються за тією самою схемою, що і транспортно-заготівельні витрати.

Результат співвідношення суми витрат на відсотки за кредит для закупівлі товарів до вартості реалізованих товарів, помножений на 100 показує, скільки відсотків цих витрат припадає на одну гривню реалізованого товару, і називається “рівнем витрат на відсотки за кредит”:

$$P_{\text{ВВК}} = C_{\text{ВВК}} / T_0 \times 100, \quad (4.14)$$

де $C_{\text{ТЗВ}}$ – запланована на поточний період (рік) сума витрат на відсотки за кредит для закупівлі товарів без ПДВ, грн.;

T_0 – запланований загальний товарообіг філіалу згідно з затвердженим фінансовим планом на поточний період (рік) без ПДВ, грн.

Розрахункова продажна ціна одиниці придбаного товару розраховується за формулою:

$$C_{\text{Т1}} = [(V_{\text{ПТ}} \times \text{ТН}) + C_{\text{УПВ1}} + V_{\text{ПТ}}] \times 1,2, \quad (4.15)$$

де $V_{\text{ПТ}}$ – вартість придбаного товару (без ПДВ), грн.;

ТН – загальний відсоток для формування торговельної надбавки, %;

$C_{\text{УПВ1}}$ – сума умовно-постійних витрат, що припадає на одиницю товару, грн.;

1,2 – коефіцієнт, враховуючий величину ПДВ (20%).

За підсумками проведених розрахунків, з урахуванням цін конкурентів за аналогічні товари, встановлюється ціна реалізації.

Якщо розрахункова продажна ціна одиниці придбаного товару вища тієї, що склалася на ринку, слід шукати шляхи зниження витрат чи взагалі відмовитися від реалізації даного товару.

Загальний мінімальний відсоток для формування торговельної надбавки (націнки) без урахування рівня прибутковості (рентабельності) розраховується за формулою:

$$\text{ТН}_{\text{МІН}} = P_{\text{ТЗВ}} + P_{\text{УЗВ}} + P_{\text{ВВК}}, \quad (4.16)$$

де $P_{\text{ТЗВ}}$ – рівень транспортно-заготівельних витрат, %;

$P_{\text{УЗВ}}$ – рівень умовно-змінних витрат, %;

$P_{\text{ВВК}}$ – рівень витрат на відсотки за кредит, %;

Мінімальна продажна ціна одиниці придбаного товару з урахуванням мінімального відсотка для формування торговельної надбавки (націнки), розраховується за формулою:

$$C_{\text{Т(МІН)1}} = [(V_{\text{ПТ}} \times \text{ТН}_{\text{МІН}}) + C_{\text{УПВ1}} + V_{\text{ПТ}}] \times 1,2, \quad (4.17)$$

де $V_{\text{ПТ}}$ – вартість придбаного товару (без ПДВ), грн.;

$\text{ТН}_{\text{МІН}}$ – загальний мінімальний відсоток для формування торговельної надбавки, %;

$C_{\text{УПВ1}}$ – сума умовно-постійних витрат, що припадає на одиницю товару, грн.;

1,2 – коефіцієнт, враховуючий величину ПДВ (20%).

Мінімальний рівень торговельної надбавки (націнки), що забезпечує покриття виключно експлуатаційних витрат підприємства та сплату податків без отримання прибутку, розраховується по формулі:

$$P_{\text{ТН(МІН)}} = [(C_{\text{Т(МІН)1}} - V_{\text{ПТ ПДВ}}) / V_{\text{ПТ ПДВ}}] \times 100, \quad (4.18)$$

де $C_{\text{Т(МІН)1}}$ – мінімальна продажна ціна одиниці придбаного товару, грн.;

$V_{\text{ПТ ПДВ}}$ – вартість придбаного товару (з ПДВ), грн.

Реалізація товарів з рівнем торговельної надбавки (націнки) нижче мінімальної є недоцільною, оскільки не забезпечується покриття експлуатаційних витрат підприємства.

Філіали підприємства розраховують мінімальний рівень торговельної надбавки (націнки) на кожний окремий товар чи групу товарів, нижче якого реалізація товарів є недоцільною, та доводять його до своїх відособлених виробничих підрозділів.

Відособлені виробничі підрозділи, в залежності від попиту та конкуренції на ринку надання послуг, додатково до доведеного мінімального рівня торговельної надбавки (націнки) визначають можливий рівень рентабельності на продаж відповідних товарів та устанавлюють остаточну ціну реалізації за погодженням з філіалом.

Мінімальний рівень торговельної надбавки (націнки) забезпечує покриття виключно експлуатаційних витрат підприємства та сплату податків без отримання прибутку. Тому реалізація товарів з рівнем торговельної надбавки (націнки) нижче мінімальної є недоцільною.

Так, наприклад, розрахунок рівня торговельної надбавки для визначення продажної ціни товарів, що реалізуються через мережу УДППЗ "Укрпошта" на 2007 – 2011 рр., наведено в табл. 4.1. З наведеного розрахунку видно, що рівень торговельної надбавки з урахуванням мінімальної рентабельності для продовольчих та непродовольчих товарів становить 25% (з обмеженою націнкою – 20%), періодичних друкованих видань – 35%, немаркованої продукції – 40%. Обмежена націнка устанавлюється на окремі види продовольчих товарів, а саме: борошно, хліб, макаронні вироби, крупи, цукор, яловичину, свинину і м'ясо птиці, ковбасні вироби варені, молоко, сир, сметану, масло вершкове, олію соняшникову, яйця курячі (відповідно до розпорядження Голови обласної державної адміністрації від 02.06.2008 р. № 697 «Про запровадження державного регулювання цін на окремі види продовольчих товарів в області»).

4.3. Системи «директ-костинг» та «стандарт-кост»

Класичним методом часткового калькулювання є **метод «директ-костинг»** (або «директ-кост») [11, 14, 17, 25, 30, 32]. Хоча сама назва методу говорить про те, що обчислення собівартості має здійснюватися лише за прямими витратами (а так і було спочатку), існуючі нині модифікації "директ-костингу" базуються на розподілі витрат на постійні та змінні залежно від характеру зв'язку їхньої динаміки з динамікою обсягу операційної діяльності. Згідно з сучасним тлумаченням сутності "директ-костингу" саме розподіл витрат на постійні та змінні є головною характеристикою цього методу. Розроблені різновиди "директ-костингу" базуються на обліку у собівартості змінних витрат (як прямих, так і непрямих), змінних витрат і певної частки постійних витрат (у їх продуктивній частині, яку визначають за ступенем використання наданих послуг).

Таблиця 4.1

Розрахунок рівня торговельної надбавки для визначення продажної ціни товарів, що реалізуються через мережу УДППЗ "Укрпошта" на 2007 – 2011 рр.

№ з/п	Статті витрат	2007 рік				2008 рік				2009 рік				2010 рік				2011 рік			
		на 1 грн. вартості товару, %				на 1 грн. вартості товару, %				на 1 грн. вартості товару, %				на 1 грн. вартості товару, %				на 1 грн. вартості товару, %			
		Продовольчі та непродовольчі товари	Продовольчі товари з обмеженою націнкою	Періодичні друковані видання	Немаркована продукція	Продовольчі та непродовольчі товари	Продовольчі товари з обмеженою націнкою	Періодичні друковані видання	Немаркована продукція	Продовольчі та непродовольчі товари	Продовольчі товари з обмеженою націнкою	Періодичні друковані видання	Немаркована продукція	Продовольчі та непродовольчі товари	Продовольчі товари з обмеженою націнкою	Періодичні друковані видання	Немаркована продукція	Продовольчі та непродовольчі товари	Продовольчі товари з обмеженою націнкою	Періодичні друковані видання	Немаркована продукція
1	Витрати на оплату праці	6,00	4,00	6,30	5,40	6,00	4,00	6,30	5,40	6,00	6,00	6,30	5,40	6,00	4,00	6,30	5,40	6,00	4,00	6,30	5,40
2	Відрахування на соціальні заходи	2,15	1,43	2,26	1,93	2,18	1,45	2,29	1,96	2,20	2,20	2,31	1,98	2,18	1,46	2,29	1,97	2,17	1,45	2,28	1,95
3	Електроенергія	0,18	0,12	0,19	0,16	0,15	0,10	0,15	0,13	0,15	0,15	0,16	0,14	0,15	0,10	0,16	0,14	0,16	0,10	0,16	0,14
4	Матеріальні витрати	0,21	0,14	0,22	0,19	0,21	0,14	0,22	0,19	0,16	0,16	0,17	0,14	0,16	0,11	0,17	0,15	0,15	0,10	0,15	0,13
5	Інші витрати операційної діяльності	1,09	0,73	1,14	0,98	1,01	0,67	1,06	0,91	0,74	0,74	0,77	0,66	0,69	0,46	0,73	0,62	0,67	0,44	0,70	0,60
6	Рівень умовно-змінних витрат	9,63	6,42	10,11	8,67	9,54	6,36	10,02	8,59	9,25	9,25	9,71	8,33	9,19	6,13	9,65	8,27	9,14	6,09	9,60	8,23
7	Рівень умовно-постійних витрат	1,14	1,14	1,14	1,14	1,23	1,23	1,23	1,23	1,45	1,45	1,45	1,45	1,19	1,19	1,19	1,19	1,02	1,02	1,02	1,02
8	Рівень транспортно-заготівельних витрат	9,43	9,43	9,43	9,43	11,07	11,07	11,07	11,07	11,18	11,18	11,18	11,18	10,50	10,50	10,50	10,50	9,80	9,80	9,80	9,80
9	Загальний відсоток для формування торговельної надбавки	20,20	16,99	20,68	19,24	21,85	18,67	22,32	20,89	21,88	21,88	22,35	20,96	20,88	17,82	21,34	19,97	19,96	16,92	20,42	19,05
10	Мінімальний рівень рентабельності	4,80	3,01	14,32	20,76	3,15	1,33	12,68	19,11	3,11	0,11	12,65	19,04	4,12	2,18	13,66	20,03	5,04	3,08	14,58	20,95
11	Рівень торговельної надбавки з урахуванням мінімальної рентабельності	25,00	20,00	35,00	40,00	25,00	20,00	35,00	40,00	24,99	21,99	35,00	40,00	25,00	20,00	35,00	40,00	25,00	20,00	35,00	40,00

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

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

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

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

Директ-костинг дозволяє керівництву звернути увагу на змінний маржинальний прибуток (дохід), як по підприємству в цілому, так і за різними виробами; виявити послуги (робіт, продукції) з більшою рентабельністю, щоб перейти здебільшого на їхній випуск, тому що різниця між продажною ціною й сумою змінних витрат не затушовується в результаті списання постійних витрат на собівартість конкретних послуг (робіт, продукції). Система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на змінні умови ринку.

У звіті про фінансові результати при системі «директ-костинг» видно зміну прибутку внаслідок зміни змінних витрат, тарифів реалізації й структури випускної послуги (робіт, продукції). Інформація, що отримується у системі, дозволяє знаходити найбільш вигідні комбінації тарифів й обсягу, проводити ефективну політику цін.

В умовах ринкової економіки директ-костинг надає також інформацію про можливості використання в конкурентній боротьбі демпінгу. Цей прийом застосовується в періоди тимчасового скорочення попиту на послугу (робіт, продукції) для завоювання ринку збуту.

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

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

Сучасна система директ-костингу пропонує два варіанти обліку:

– простий директ-костинг, за якого у складі собівартості враховують тільки прямі змінні витрати;

– розвинений директ-костинг, за якого у собівартість включаються прямі змінні та непрямі змінні загальногосподарські витрати.

Розв'язанню кожної задачі повинна відповідати своя класифікаційна ознака. За економічним змістом витрати доцільно групувати в розрізі економічних елементів і статей калькуляції.

Діючими Положеннями про склад витрат, що включаються до собівартості продукції, установлений єдиний для всіх організацій наступний перелік економічно однорідних елементів витрат [3]:

- 1) матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні потреби;
- 4) амортизація;
- 5) інші витрати.

Поелементне групування витрат показує скільки проведено тих або інших видів витрат у цілому по підприємству за певний період часу незалежно від того, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу вони використані. У найбільш спільному вигляді номенклатура статей калькуляції для виробничих підприємств при вживанні системи директ-костинг може виглядати таким чином [25]:

- сировина, основні матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби;
- напівфабрикати власного виробництва;
- зворотні відходи (віднімаються);
- допоміжні матеріали;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- витрати на оплату праці виробничих робітників;
- відрахування на соціальні потреби;
- витрати на підготовку й освоєння виробництва;
- витрати від браку;
- загальновиробничі витрати;
- інші виробничі витрати;
- разом виробнича собівартість.

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

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

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

2. Деякі дослідження вважають, що постійні витрати також беруть участь у виробництві даного продукту й, отже, повинні бути включені у його

собівартість. Директ-костинг не дає відповіді на питання, скільки коштує вироблений продукт, яка його повна собівартість. Тому потрібний додатковий розподіл умовних постійних витрат, коли необхідно знати повну собівартість послуг (робіт, продукції).

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

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

Наявність або відсутність нормативних витрат є ключовою ознакою, яка базується на використанні фактичних даних, від іншого її варіанта, коли витрати визначаються заздалегідь за допомогою нормативів (стандартів). Історично управління витратами спочатку відбувалося за фактичними результатами.

Система директ-костинг вимагає чіткої детальної класифікації витрат для контролю за їх поведінкою в процесі функціонування підприємства. У системі директ-костинг поведінка витрат, насамперед, залежить від того, яке управлінське завдання необхідно вирішити.

З розвитком теорії і практики управління витратами є концепція нормативів (стандартів) витрачання операційних факторів, нормативних витрат. Цю концепцію було покладено в основу системи "**стандарт-кост**", в якій управління витратами здійснюється через порівняння фактичних витрат з нормативами [5, 9, 11, 14, 17, 18, 25, 30]. Нормативи, або стандарти, у системі "стандарт-кост" є наперед установленими величинами витрачання факторів операційних процесів у вартісному або в натуральному вимірах. Якщо оцінювання нормативів здійснюється у вартісному вимірі, то їх називають нормативними (стандартними) витратами. Аналогом системи "стандарт-кост" у вітчизняній економічній науці і практиці є система нормативного обліку.

Сьогодні потрібна комплексна система управління витратами, яка б нерозривно поєднувала планування, облік, контроль і аналіз собівартості послуг (робіт, продукції), і ефективність якої була б підтверджена світовим досвідом – система нормативних (стандартних) витрат.

Особливістю системи "стандарт-кост" є використання нормативної бази, пристосованої до конкретних умов господарювання та індивідуальних умов роботи кожного підприємства. Нормативний метод не знайшов широкого використання, оскільки він базується на загальних та галузевих стандартах і нормах. Порівняння даних про фактичну та планову суму витрат на загальний випуск та на одиницю послуг (робіт, продукції) і фіксація відхилень, що характеризують рівень витрат за окремими статтями калькуляції (економію або перевитрати) лише після складання звітної калькуляції, унеможливорює адресність відхилень. Запізнення інформації про негативні відхилення не дозволяли приймати рішення в момент їхнього виникнення.

Стандартні витрати – це витрати, необхідні для виробництва певних послуг (робіт, продукції) за нормальних умов діяльності. Вони відображають витрати на одиницю послуг (робіт, продукції), величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та інженерних розрахунках [4, с. 295].

В економічній літературі [4, 13, 27] виділяють три види стандартів:

– *базисний стандарт* – це довгострокові стандарти витрат, які установлюються на термін від двох до п'яти років, щоб вивчати динаміку тарифів та продуктивності праці;

– *ідеальний* – це стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності. Ідеальні норми швидше всього відображають мету, на яку необхідно орієнтуватися, ніж результати, яких необхідно досягти в щоденному виробництві;

– *поточні стандарти* – це стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов діяльності.

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

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

Система «стандарт-костинг» має наступні складові:

– калькулювання стандартних витрат;

– аналіз відхилень.

Система калькулювання стандартних витрат – це система обліку, за якою фактичну величину витрат розраховують на основі стандартів. Стандартними витратами на одиницю послуг (робіт, продукції) вважають такі витрати на її виробництво, що засновані на обґрунтованих нормах умов діяльності. Класифікацію стандартів, а також їх переваги і недоліки наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Класифікації і характеристики стандартів

Стандарти			
	базисні	ідеальні	поточні
Переваги	Установлюються на тривалий термін, що дозволяє зменшити витрати на облік	Відображають максимально можливий рівень виробництва	Відображають витрати в поточному періоді
Недоліки	За умовою зміни вихідних даних втрачають свою актуальність	Прагнення досягти ідеальних значень може призвести до перевиробництва	Збільшення витрат на облік

Призначення системи «стандарт-костинг» зображено на рис. 4.1.

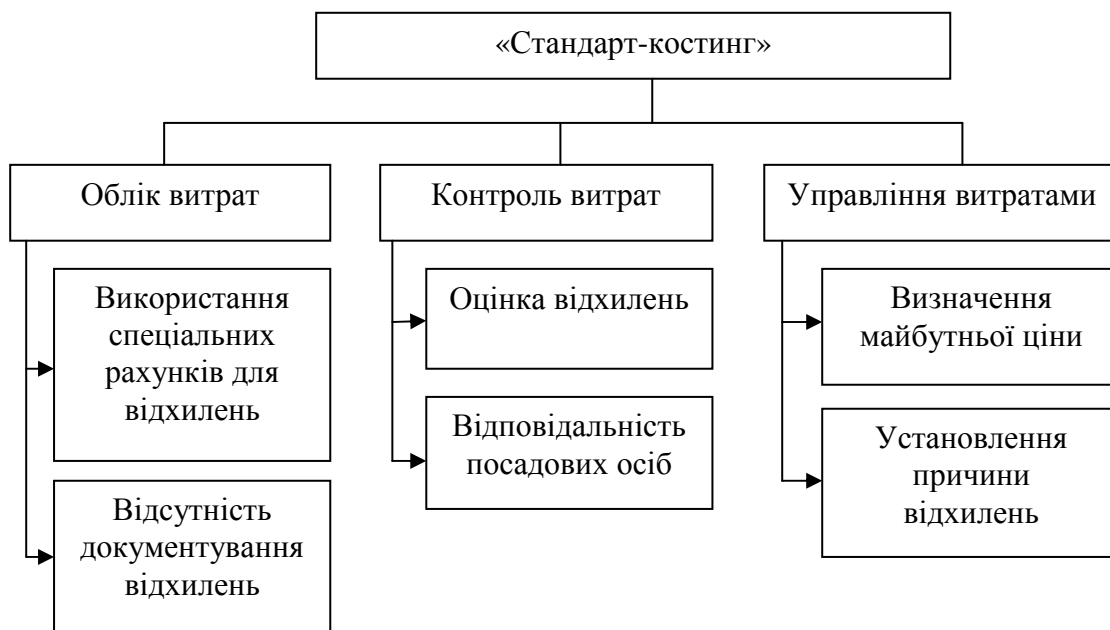


Рис. 4.1. Призначення системи «стандарт-костинг»

Відхилення – це різниця між фактичним та стандартним значенням показника. Аналіз відхилення від установлених стандартів прямих витрат на матеріали й оплату праці, а також змінних виробничих накладних витрат у загальному вигляді можна показати на рис. 4.2 [51].



Рис. 4.2. Аналіз відхилень

За впливом на показники виробництва розрізняють сприятливі та несприятливі відхилення. *Сприятливими* вважаються відхилення, якщо фактичні витрати менше стандартних. Якщо ж фактичні витрати більше стандартних, то відхилення вважаються *несприятливими*.

Після аналізу відхилень приймається рішення щодо перегляду стандартів.

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

Система «стандарт-кост» на відміну від інших, що використовуються на практиці систем обліку витрат, має свої характерні особливості [90]. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання засобів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, але не документування їх. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають в обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень – за статтями калькуляції, за факторами відхилень.

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

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

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

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

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

Система «стандарт-кост» – це система оцінки витрат на виробництво виробів, яка опирається на нормативні витрати в додаток або замість реєстрації фактичних витрат [60]. Зокрема, це скорочує період перетворення інформації, знижує витрати на ведення обліку, тим самими посилює оперативність та дієвість управлінських рішень. Крім того, використання стандартних витрат дозволить контролювати не тільки витрати, але і прибуток, адже виявлені відхилення за кожною статтею, за цієї системи, періодично відносяться на фінансові результати.

Розробка стандартів витрат, стандартних кошторисів, стандартної калькуляції продукту дає можливість оперативно контролювати хід виробництва, відповідність фактичних витрат стандартам й оперативно усувати причини перевитрат [96, с. 51 – 52].

Норматив загальногосподарських витрат базується на нормативі змінних загальногосподарських витрат за безпосередній час роботи, а також на нормативі постійних загальногосподарських витрат за місяць при нормативному місячному обсязі виробництва продукції [60, с. 376].

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

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

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

У системі обліку стандартних витрат оперативний економічний аналіз проводиться за схемою, наведеною на рис. 4.3.

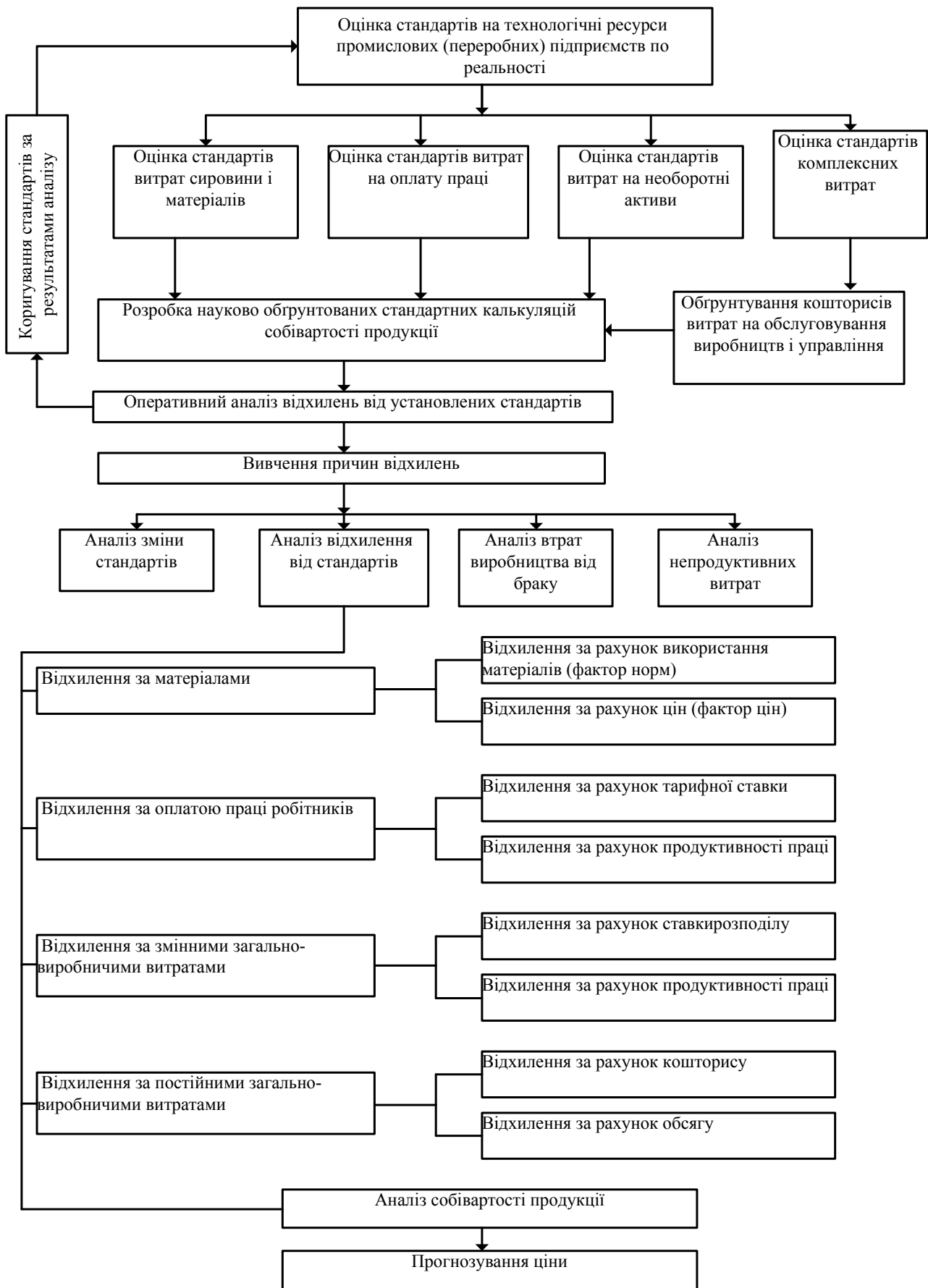


Рис. 4.3. Схема організації оперативного аналізу витрат за системою «стандарт-кост»

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

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

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

Розглянувши систему «стандарт-костинг» можна зробити висновок, що її використання дозволяє збільшити обсяг інформації для керівництва в прийнятті рішень, а аналіз відхилень і перегляд стандартів має призвести до удосконалення роботи як окремих структурних підрозділів, так і всього підприємства в цілому.

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

4.4. Особливості калькулювання собівартості послуг в галузі зв'язку та шляхи її зниження

Собівартість послуг зв'язку показує, скільки конкретно обходиться підприємству створення послуг, відбиває рівень технічного оснащення, використання матеріальних ресурсів, досягнутий рівень продуктивності праці, якість надаваних послуг, тобто показує, наскільки ефективно використовуються засоби праці, предмети праці й сама праця при їхньому створенні.

Для надання послуг споживачам підприємства зв'язку повинні виконати певний обсяг робіт, здійснюючи при цьому всі необхідні витрати [26 – 28, 35, 37, 38, 55, 59, 106]. Ці витрати називаються *поточними* або *експлуатаційними*.

Крім того, в практиці роботи підприємства зустрічаються поточні витрати, які не можна відразу включити до собівартості, наприклад, витрати майбутніх періодів, такі як внесення орендної плати наперед, або ремонт основних фондів водночас з великими витратами, або придбання запасів матеріалів і т.ін. Такі витрати повинні включатися до собівартості рівномірно протягом певного терміну дії або в міру використання. Таким чином, собівартість надаваних послуг у певному часовому інтервалі може бути менша, ніж виробничі витрати.

Крім загальної собівартості (експлуатаційних витрат) для економічних розрахунків, аналізу, обґрунтування тарифів важливо знати собівартість послуги. Визначення собівартості конкретної послуги зв'язку пов'язано з великими труднощами, оскільки на одному підприємстві зв'язку можуть надаватися різні послуги і поділити витрати між ними в багатьох випадках не є можливим. Але в

даному напрямі постійно проводяться роботи: створення певних методик, комп'ютеризація, детальний первинний облік у цехах і підрозділах, що дозволяють обчислити собівартість послуг зв'язку (телеграми, міжміська телефонна розмова, обслуговування телефонного апарата).

Собівартість послуг (продукції, робіт) не має одного об'єктивного значення. Величина собівартості залежить від методики її розрахунку. За тих самих витрат, за того самого обсягу виробництва, залежно від використовуваної методики, можна отримати різні значення собівартості.

Задача аналізу собівартості послуг (продукції, робіт) полягає в тому, щоб визначити виконання плану, динаміку і структуру собівартості послуг (продукції, робіт), визначити причини відхилення фактичної собівартості від планової і собівартості попереднього року та визначити резерви подальшого зниження собівартості за рахунок поліпшення організації виробництва і використання обладнання, економії трудових ресурсів і підвищення продуктивності праці, економії матеріалів, електроенергії, більш раціонального використання транспортних засобів, а також за рахунок ліквідації або скорочення витрат та невиробничих витрат.

Аналіз собівартості послуг (продукції, робіт) проводиться в такій послідовності: подається загальна оцінка виконання плану експлуатаційних витрат і собівартості послуг (продукції, робіт) й визначаються темпи зміни цих показників; послідовно розчленовується загальна сума витрат за елементами й статтями витрат; визначається структура й обчислюється собівартість одиниці послуги; визначаються й оцінюються головні фактори, які впливають на зміну витрат і собівартість послуг (продукції, робіт).

За результатами аналізу необхідно узагальнити всі виявлені й невикористані підприємством резерви та розробити конкретні дії для швидкого залучення резервів у виробництво для подальшого зниження собівартості послуг (продукції, робіт).

Структура собівартості послуг відображає розподіл загальної суми витрат на надання послуг за окремими елементами й статтями та питому вагу кожної статті в загальній сумі витрат. Аналіз структури свідчить, де в першу чергу потрібно шукати резерви для зниження собівартості. Порівняння структури фактичної собівартості зі структурою собівартості відповідного періоду попереднього (базового) року дає можливість установити, за рахунок яких витрат виникла зміна собівартості.

Облік собівартості надаваних послуг (продукції, робіт) можна подати у вигляді табл. 4.3 [7].

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період у бухгалтерському обліку визначено рахунок 80 "Матеріальні витрати". На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво". Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці визначено рахунок 81 "Витрати на оплату праці", про здійснені відрахування на соціальні заходи – рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи", про суму нарахованої амортизації основних засобів – рахунок 83 "Амортизація", про суму інших витрат – рахунок 84 за дебетом, а з кредиту списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво".

Таблиця 4.3

Облік собівартості реалізованих послуг

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Відпущено зі складу виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети для операційної діяльності підприємства	80 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”
	Нарахована заробітна плата робітникам	81 “Витрати на оплату праці”	66 “Розрахунки з оплати праці”
	Проведені відрахування на соціальні заходи	82 “Відрахування на соціальні заходи”	66 “Розрахунки з оплати праці”
	Нарахований знос	83 “Амортизація”	13 “Знос необоротних матеріальних активів”
	Відображено інші операційні витрати	84 “Інші операційні витрати”	64 “Розрахунки за податками” та ін.
2	Віднесено на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	Рахунки 20, 66, 13, 64 т. ін.
3	Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, наданих послуг	90 “Собівартість реалізації”	23 “Виробництво”
4	Списано собівартість реалізованих послуг на фінансові результати	79 “Фінансовий результат”	90 “Собівартість реалізації”
5	Закриття рахунку	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	79 “Фінансовий результат”

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, надаваних послуг проводиться на рахунок 90 “Собівартість реалізації”.

Рахунок 90 – активний, за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” на підставі бухгалтерських довідок, накладних, рахунків відбивається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На завершення звітної періоду витрати по рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” і 97 “Інші витрати” підсумовуються за підгалузями зв'язку і надаються в дирекцію у вигляді звіту про витрати, структура якого відображена в табл. 4.4.

Приклад аналізу структури витрат та собівартості однієї гривні доходів за галузями зв'язку структурного підрозділу ПАТ "Укртелеком" показано в табл. 4.4. Відрахування, які здійснюються відповідно до додатку 3.

Для калькулювання собівартості послуг зв'язку потрібно знати дані про обсяг послуг (продукції, робіт) та експлуатаційних витрат.

Проведемо дослідження калькулювання собівартості послуг на прикладі поштового зв'язку.

Відповідно до «Порядку розподілу витрат на послуги поштового зв'язку та застосування систем калькулювання» [61], затвердженого наказом УДППЗ „Укрпошта” від 11.07.2001 року № 312 при визначенні витрат на одну послугу проводяться розрахунки у відповідності з установленими нормативами трудовитрат з надання конкретної послуги. Для розподілу витрат на оплату праці за видами послуг за основу беремо чисельність штату за видами послуг, яка визначається на підставі трудовитрат та обсягів поштових відправлень.

Таблиця 4.4

Аналіз структури витрат та собівартості однієї гривні доходів за галузями зв'язку структурного підрозділу ПАТ "Укртелеком"

Найменування показника	Всього	У тому числі за підгалузями				
		МТЗ	СТЗ	ММТЗ	ТЗ	ПМ
Витрати на оплату праці	574,8	137,4	155,5	88,8	78,9	119,2
Відрахування на соціальні заходи	178,8	42,7	47,1	27,4	26,4	37
Амортизація	478,3	104,5	296,6	36,4	12	28,8
Матеріальні витрати, у т.ч.:	268,9	79,8	85,2	36,9	5,8	61,2
Матеріали та запчастини	118,2	37,4	48,3	13,6	1,6	17,3
Паливо та теплова енергія	20,7	11,8	0,6	7,5	0,8	-
Електроенергія	62,8	19,8	18,9	5,4	1,5	17,2
Транспортні послуги	39	0,4	14,2	2,3	0,5	21,6
Інші матеріальні витрати	28,2	10,4	3,2	8,1	1,4	5,1
Інші витрати, у т.ч.:	316,7	75,9	116,2	46,5	12,4	65,7
Податки, обов. платежі, у т.ч.:	3,8	1,3	1,1	0,6	0,4	0,4
- комун. податок	2,4	0,8	0,7	0,4	0,3	0,2
- податок на землю	1,0	0,3	0,3	0,2	0,1	0,1
- податок власників транспортних засобів	0,4	0,2	0,1	-	-	0,1
Плата за послуги зв'язку учасниками технологічного процесу та ін.	47,2	-	38,0	-	-	9,2
- розрахунки поштою	38,0	-	38,0	-	-	-
- плата за підвішування проводів	9,2	-	-	-	-	9,2
Плата за послуги банку	0,8	0,4	0,4	-	-	-
Плата за оперативну оренду виробн. пр.	5,9	-	2,7	2,9	0,3	-
Резерв сумнівних боргів	171,0	51,8	50,7	27,8	-	40,7
Інші	88,0	22,4	23,3	15,2	11,7	15,4
Всього, тис. грн.	1817,5	440,3	695,6	236,0	133,7	311,9
Собівартість однієї гривні доходів, грн.	0,92	0,78	1,82	0,26	5,22	3,87

Поточні витрати, що відносяться до собівартості, групуються за основними економічними елементами: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів; електроенергія; матеріали; перевезення пошти; інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю.

Розрахунок відрахувань на соціальні заходи здійснюється згідно з діючим законодавством.

Усі інші статті витрат: амортизація основних засобів; електроенергія; матеріали; перевезення пошти; інші витрати пов'язані з операційною діяльністю, розраховуються за питомою вагою цих статей витрат до фонду оплати праці, структура яких складалася за певний звітний період.

Розглянемо калькулювання собівартості поштових послуг УДППЗ «Укрпошта».

У табл. 4.5 показано структури витрат до фонду оплати праці.

Таблиця 4.5

Допоміжна таблиця для визначення структури витрат до фонду оплати праці

№ рядка	Статті витрат	Сума коштів, тис. грн.	Питома вага від ФОП, %
1	Фонд оплати праці	2004,8	100,00
2	Відрахування на соціальні заходи	768,1	38,31
3	Амортвідрахування	602,2	30,04
4	Електроенергія	39,5	1,97
5	Матеріали	374,3	18,67
6	Перевезення пошти	225,9	11,27
7	Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю	367,6	18,34
у т.ч. загальнопромислові витрати		330,6	
– адміністративні витрати			
– витрати на збут		6,2	
– утримання об'єктів соціально-культурного призначення			
– лікарняні листи за рахунок підприємства		11,7	
– соціальні виплати		19,1	

Цінний лист або бандероль (внутрішня)

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями:

1. Приймання, оброблення і відправлення вихідних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 25 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{25} = 144 \text{ с/шт.}$$

2. Перевезення пошти по району автотранспортом: трудовитрати
 $0,0407 \times 4782 = 194,63 \text{ с.}$

3. Оброблення, відправлення транзитних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 30 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{30} = 120 \text{ с/шт.}$$

4. Одержання мішків з бандеролями із автомашини:

$$H = 165 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{165} = 21,82 \text{ с/шт.}$$

5. Оброблення, відправка транзитних цінних листів та бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 50 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{50} = 72 \text{ с/шт.}$$

6. Здавання мішків з бандеролями на автомашину:

$$H = 165 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{165} = 21,82 \text{ с/шт.}$$

7. Оброблення, відправка транзитних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 30 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{30} = 120 \text{ с/шт.}$$

8. Оброблення, облік вхідних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 27 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{27} = 133,33 \text{ с/шт.}$$

9. Видача в доставляння листоношам листів, бандеролей з оголошеною цінністю та контроль за їх врученням:

$$H = 49 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{49} = 73,47 \text{ с/шт.}$$

10. Видача листоношею цінних листів $H = 230 \text{ с.}$

Всього трудовитрат: 1131,07 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість внутрішнього листа або бандеролі з оголошеною цінністю, табл. 4.6.

Таблиця 4.6

**Визначення собівартості внутрішнього листа
або бандеролі з оголошеною цінністю**

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	1,2302
2	Відрахування на соціальні заходи	0,4713
3	Амортизація	0,3695
4	Електроенергія	0,0242
5	Перевезення пошти	0,1386
6	Матеріали	0,2297
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,2256
8	Собівартість	2,6892

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Цінний лист або бандероль (міжнародна)

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями.

1. Приймання, оброблення і відправлення вихідних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 12 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{12} = 300 \text{ с/шт.}$$

2. Перевезення пошти по району автотранспортом: трудовитрати
 $0,0407 \text{ с} \cdot 2018 = 82,09.$

3. Оброблення, відправлення транзитних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 30 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{30} = 120 \text{ с/шт.}$$

4. Одержання мішків з бандеролями з автомашини:

$$H = 165 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{165} = 21,82 \text{ с/шт.}$$

5. Оброблення, відправлення транзитних цінних листів, дрібних пакетів:

$$H = 26 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{26} = 138,46 \text{ с/шт.}$$

6. Здача мішків з бандеролями на автомашину:

$$H = 165 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{165} = 21,82 \text{ с/шт.}$$

7. Оброблення, відправлення транзитних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 30 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{30} = 120 \text{ с/шт.}$$

8. Оброблення, облік вхідних листів і бандеролей з оголошеною цінністю:

$$H = 18 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{18} = 200 \text{ с/шт.}$$

9. Видача в доставляння листоношам листів, бандеролей з оголошеною цінністю та контроль за їх врученням:

$$H = 49 \text{ шт/год або } H = \frac{3600}{49} = 73,47 \text{ с/шт.}$$

10. Видача листоношею цінних листів $H = 230$ секунд

Всього трудовитрат: 1307,66 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість міжнародного листа, міжнародної бандеролі з оголошеною цінністю, дрібного пакета, табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Визначення собівартості міжнародного листа, міжнародної бандеролі з оголошеною цінністю, дрібного пакета

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	1,4222
2	Відрахування на соціальні заходи	0,5449
3	Амортизація	0,4272
4	Електроенергія	0,0280
5	Перевезення пошти	0,1603
6	Матеріали	0,2655
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,2608
8	Собівартість	3,1090

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Внутрішні посилки

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями:

1. Приймання і передавання на оброблення вихідних посилок:

$$H = 20 \text{ або } H = \frac{3600}{20} = 180 \text{ с/шт.}$$

2. Оброблення вихідних посилок:

$$H = 32 \text{ або } H = \frac{3600}{32} = 112,5 \text{ с/шт.}$$

3. Перевезення пошти по району транспортом:

$$0,0407 \cdot 335 = 13,63 \text{ с.}$$

4. Отримання посилок з автомашини або з поштових вагонів:

$$H = 210 \text{ або } H = \frac{3600}{210} = 17,14 \text{ с/шт.}$$

5. Оброблення посилок розсипом (при сортуванні вручну):

$$H = 36 \text{ або } H = \frac{3600}{36} = 100 \text{ с/шт.}$$

6. Здача посилок на автомашину або поштовий вагон:

$$H = 210 \text{ або } H = \frac{3600}{210} = 17,14 \text{ с/шт.}$$

7. Оброблення транзитних посилок:

$$H = 32 \text{ або } H = \frac{3600}{32} = 112,5 \text{ с/шт.}$$

8. Оброблення, облік і видача вхідних посилок:

$$H = 21 \text{ або } H = \frac{3600}{21} = 171,43 \text{ с/шт.}$$

Всього трудовитрат: 724,34 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість внутрішньої посилки, табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Визначення собівартості внутрішньої посилки

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	0,7878
2	Відрахування на соціальні заходи	0,3018
3	Амортизація	0,2367
4	Електроенергія	0,0155
5	Перевезення пошти	0,0888
6	Матеріали	0,1471
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,1445
8	Собівартість	1,7222

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Міжнародні посилки

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями:

1. Приймання і передавання на оброблення вихідних посилок:

$$H = 6 \text{ або } H = \frac{3600}{6} = 600 \text{ с/шт.}$$

2. Оброблення вихідних посилок:

$$H = 25 \text{ або } H = \frac{3600}{25} = 144 \text{ с/шт.}$$

3. Перевезення пошти по району транспортом:

$$0,0407 \cdot 954 = 38,83 \text{ с.}$$

4. Отримання посилок з автомашини або з поштових вагонів:

$$H = 210 \text{ або } H = \frac{3600}{210} = 17,14 \text{ с/шт.}$$

5. Оброблення посилок розсипом (при сортуванні вручну):

$$H = 36 \text{ або } H = \frac{3600}{36} = 100 \text{ с/шт.}$$

6. Здавання посилок на автомашину або поштовий вагон:

$$H = 210 \text{ або } H = \frac{3600}{210} = 17,14 \text{ с/шт.}$$

7. Оброблення транзитних посилок: $H = 25$ або $H = \frac{3600}{25} = 144 \text{ с/шт.}$

8. Оброблення, облік і видача вхідних посилок:

$$H = 12 \text{ або } H = \frac{3600}{12} = 300 \text{ с/шт.}$$

Розрахунок не включає в себе витрати на перевезення авіатранспортом, морським або річковим транспортом і т.д.

Всього трудовитрат: 1361,11 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість міжнародної посилки, табл. 4.9.

Таблиця 4.9

Визначення собівартості міжнародної посилки

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	1,4804
2	Відрахування на соціальні заходи	0,5671
3	Амортизація	0,4447
4	Електроенергія	0,0292
5	Перевезення пошти	0,1668
6	Матеріали	0,2764
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,2715
8	Собівартість	3,2361

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Поштові перекази

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражних спостережень:

1. Приймання поштових переказів:

$$H = 22 \text{ або } H = \frac{3600}{22} = 163,63 \text{ с/шт.}$$

2. Контроль і передавання на відправлення вихідних поштових переказів:

$$H = 69 \text{ або } H = \frac{3600}{69} = 52,17 \text{ с/шт.}$$

3. Перевезення пошти по району транспортом:

$$0,0407 \times 776 = 31,58 \text{ с.}$$

4. Оброблення постпакетів з поштовими переказами:

$$H = 175 \text{ або } H = \frac{3600}{175} = 20,57 \text{ с/шт.}$$

5. Контроль і оброблення вхідних поштових переказів:

$$H = 79 \text{ або } H = \frac{3600}{79} = 45,57 \text{ с/шт.}$$

6. Оплата вхідних поштових переказів на робочих місцях:

$$H = 21 \text{ або } H = \frac{3600}{21} = 171,43 \text{ с/шт.}$$

Всього трудовитрат: 484,95 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість поштових переказів, табл. 4.10.

Таблиця 4.10

Визначення собівартості поштових переказів

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	0,5274
2	Відрахування на соціальні заходи	0,2021
3	Амортвідрахування	0,1584
4	Електроенергія	0,0104
5	Перевезення пошти	0,0594
6	Матеріали	0,0985
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,0967
8	Собівартість	1,1530

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Електронні перекази

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями.

1. Приймання електронних переказів:

$$H = 22 \text{ або } H = \frac{3600}{22} = 163,63 \text{ с/шт.}$$

2. Контроль і передавання на відправку вихідних електронних переказів:

$$H = 69 \text{ або } H = \frac{3600}{69} = 52,17 \text{ с/шт.}$$

3. Перевезення пошти по району транспортом:

$$0,0407 \times 776 = 31,58 \text{ с.}$$

4. Контроль і оброблення вхідних поштових переказів:

$$H = 40 \text{ або } H = \frac{3600}{40} = 90 \text{ с/шт.}$$

5. Оплата вхідних поштових переказів на робочих місцях:

$$H = 21 \text{ або } H = \frac{3600}{21} = 171,43 \text{ с/шт.}$$

Всього трудовитрат: 477,23 с.

На базі трудовитрат визначається собівартість електронних переказів, табл. 4.11.

Таблиця 4.11

Визначення собівартості електронних переказів

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	0,5190
2	Відрахування на соціальні заходи	0,1988
3	Амортизація	0,1559
4	Електроенергія	0,0102
5	Перевезення пошти	0,0585
6	Матеріали	0,0969
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,0952
8	Собівартість	1,1346

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

Пенсія

Першим етапом розрахунку собівартості послуг є розрахунок трудовитрат на дану послугу згідно з нормативними документами або хронометражними спостереженнями:

I. Обробка пенсійних документів у ВуПз.

1. Отримання від Пенсійного фонду відомостей на виплату пенсій та перевірка правильності оформлення виплатних документів:

$$H = \frac{119108}{46645} = 2,55 \text{ с/шт.}$$

2. Складання заявки на фінансування за датами виплат і передача Пенсійному фонду та перевірка надходження на рахунок коштів:

$$H = \frac{15752}{46645} = 0,34 \text{ с/шт.}$$

3. Приписка виплатних документів до реєстру Ф.11 для висилання у відділення поштового зв'язку:

$$H = \frac{10384}{46645} = 0,22 \text{ с/шт.}$$

4. Одержання від відділень поштового зв'язку виплачених відомостей, реєстрів і звітності:

$$H = \frac{26070}{46645} = 0,56 \text{ с/шт.}$$

5. Звірення записів книги ф.55 з виплатними відомостями та з реєстрами Ф.10-а:

$$H = \frac{482680}{46645} = 10,35 \text{ с/шт.}$$

6. Оформлення акта на виявлені порушення щодо оформлення виплатних документів:

$$H = \frac{1376}{46645} = 0,03 \text{ с/шт.}$$

7. Складання Ф.57-а та здавання до Пенсійного фонду:

$$H = \frac{49080}{46645} = 1,05 \text{ с/шт.}$$

8. Передача до бухгалтерії ВуПЗ підсумкової відомості:

$$H = \frac{18585}{46645} = 0,40 \text{ с/шт.}$$

9. Отримання від Пенсійного фонду підтвердженого звіту на виплачену пенсію, звірення отриманих підсумків та оформлення акта Ф.В-9М для взаєморозрахунків:

$$H = \frac{7618}{46645} = 0,16 \text{ с/шт}$$

Всього 15,66 с/шт.

II. Робота диспетчера.

1. Одержання від відділення кодової заявки на готівку для виплати пенсії, та розкодування заявки:

$$H = \frac{2728}{46645} = 0,06 \text{ с/шт.}$$

2. Складання розпорядження:

$$H = \frac{53460}{46645} = 1,15 \text{ с/шт.}$$

Всього 1,21 с/шт.

III. Робота бухгалтерії.

1. Передача заявки на готівку банківській установі і виписка чека на готівку відповідно до суми, вказаної в розпорядженні:

$$H = \frac{5126}{46645} = 0,11 \text{ с/шт.}$$

2. Виписка і реєстрація видаткового касового ордера:

$$H = \frac{5375}{46645} = 0,12 \text{ с/шт.}$$

Всього 0,23 с/шт.

IV. Робота каси

1. Отримання готівки у банку за чеком, перерахунок одержаної готівки:

$$H = \frac{118800}{46645} = 2,55 \text{ с/шт.}$$

2. Оприбуткування готівки за прибутковим касовим орденом:

$$H = \frac{10890}{46645} = 0,23 \text{ с/шт.}$$

3. Формування готівки для об'єктів поштового зв'язку відповідно до розпорядження:

$$H = \frac{339750}{46645} = 7,28 \text{ с/шт.}$$

4. Вкладення готівки в брезентову сумку:

$$H = \frac{174500}{46645} = 3,74 \text{ с/шт.}$$

5. Оформлення розпорядження:

$$H = \frac{15450}{46645} = 0,33 \text{ с/шт.}$$

6. Передавання брезентових сумок з готівкою для висилання в об'єкти поштового зв'язку:

$$H = \frac{20850}{46645} = 0,45 \text{ с/шт.}$$

7. Одержання із об'єктів поштового зв'язку і контроль супровідних листів:

$$H = \frac{22682}{46645} = 0,49 \text{ с/шт.}$$

8. Передача розпорядження з супровідними листами до бухгалтерії:

$$H = \frac{19389}{46645} = 0,42 \text{ с/шт.}$$

9. Відкриття сумок з надлімітними залишками і виймання готівки з сумки:

$$H = \frac{174500}{46645} = 3,74 \text{ с/шт.}$$

10. Перерахунок готівки надлімітних залишків:

$$H = \frac{339750}{46645} = 7,28 \text{ с/шт.}$$

Всього 26,51 с/шт.

VI. Робота у відділенні поштового зв'язку

1. Отримання відомостей та готівки на виплату пенсій:

$$H = \frac{1277100}{46645} = 27,38 \text{ с/шт.}$$

2. Видача листоношам платіжних документів і грошей для виплати пенсій вдома:

$$H = \frac{3815900}{46645} = 81,80 \text{ с/шт.}$$

3. Отримання і підбір відомостей на виплату пенсій:

$$H = \frac{3356364}{46645} = 71,96 \text{ с/шт.}$$

4. Вручення пенсій: $H = 225 \text{ с/шт.}$

5. Звіт щодо доставляння пенсій: $H = 50 \text{ с/шт.}$

6. Контроль виплати пенсій вдома:

$$H = 135 = \frac{3600}{135} = 26,67 \text{ с/люд.}$$

7. Оформлення та висилання у ВуПЗ звітності щодо виплаченої пенсії:

$$H = \frac{3153450}{46645} = 67,61 \text{ с/шт.}$$

Всього 550,42 с/шт.

Трудовитрати на перевезення по району автотранспортом складають 445,69 с/шт.

На базі трудовитрат визначається собівартість пенсії, табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Визначення собівартості пенсії

№ рядка	Статті витрат*	Сума, грн.
1	Заробітна плата	1,1308
2	Відрахування на соціальні заходи	0,4332
3	Амортизація	0,3397
4	Електроенергія	0,0223
5	Перевезення пошти	0,1274
6	Матеріали	0,2111
7	Інші витрати пов'язані з операційною діяльністю	0,2074
8	Собівартість	2,4720

* Розраховується на базі трудовитрат та табл. 4.4.

На основі даного прикладу можна розрахувати калькуляцію собівартості на послуги телекомунікаційної сфери.

Останнім часом для ефективного регулювання та контролювання витрат на підприємствах рекомендується впроваджувати систему роздільного обліку витрат.

Роздільний бухгалтерський облік господарських операцій передбачає чіткий розподіл витрат за видами діяльності, майна і зобов'язань, що відносяться до різних видів діяльності. При цьому об'єкти обліку, які неможливо віднести до певного виду діяльності, але які впливають на облік явищ господарського життя підприємства в цілому, необхідно також враховувати окремо.

При роздільному обліку витрат повинні приводитися відокремлено показники витрат, пов'язаних з отриманням зазначеної виручки. Якщо кожен показник окремо не відповідає принципам суттєвості, то у звіті про прибутки і збитки вони можуть приводитися в загальній сумі, але підлягають розкриттю у поясненнях до бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки.

Підходячи до вирішення впровадження роздільного обліку витрат на великих підприємств зв'язку, спочатку необхідно:

- вивчити існуючий досвід;
- зрозуміти, який сенс вкладається в слова «роздільний облік витрат».

При впровадженні роздільного обліку витрат потрібно чітко визначитися: рішення поставленої задачі буде реалізовано в бухгалтерському або управлінському обліку. Саме через це часто виникають непорозуміння користувачів, особливо зовнішніх інстанцій, якщо ці слова сприймати буквально.

Вибір варіанта залежить від цілей та ціни їх досягнення. Як правило, розв'язання задачі в рамках бухгалтерського обліку потребує адаптації до вимог законодавства, більш вагомих кадрових та грошових ресурсів. Тому, доцільно вирішувати дану задачу в рамках управлінського обліку. Це дає можливість швидше оцінити вірність та оптимальність прийнятого рішення, виходячи з конкретних умов та вимог.

Великі підприємства зв'язку надають багато послуг – це сприяє розподілу витрат між ними. Наприклад, отримав рахунок за оренду приміщення відділення зв'язку, необхідно чітко розуміти, яка частина відноситься до відповідної послуги.

Найбільш простий варіант базується на планових або фактичних (бухгалтерських) даних, може мати структурні розбіжності, але повністю відповідати цілям рівня підприємства, таким як:

- забезпечення процесу ціноутворення (розрахунок собівартості послуг);
- формування регульованих тарифів на послуги;
- обґрунтування необхідної фінансової допомоги, в тому числі на універсальну службу (Уряд країни інколи не схильний збільшувати тарифи, оскільки поштові послуги являють основний, а інколи й єдиний, засіб спілкування);

- перерозподіл доходів між структурними підрозділами;
- оцінка кінцевих витрат тощо.

Другий варіант, більш трудомісткий, дорогий, але з більшими можливостями в частині управління витратами підприємства, ґрунтується на первинних документах рівня центрів виникнення витрат. Головне при цьому те, що поштові адміністрації повинні мати можливість визначати вартість на одиницю продукту для ціноутворення.

У розробці ефективного механізму роздільного обліку витрат керівники підприємств зв'язку бажають:

- визначити витрати на одиницю послуг;
- перевірити, чи покривають тарифи витрати;
- допомогти сформулювати оптимальну політику ціноутворення з урахуванням нормативних зобов'язань відносно ціноутворення;
- оцінити вартість різних типів послуг та діяльності підприємства;
- визначити витрати на допоміжні послуги та експлуатаційне обслуговування в загальному обсязі витрат на послуги;
- розрахувати частину, яку кожне з напрямів діяльності (наприклад, поштові відправлення, посылки та фінансові послуги) складає у загальних результатах;
- розрахувати рентабельність поштових відправлень;
- раціоналізувати структурні витрати;
- визначити вартість послуг зв'язку загального користування;
- визначити вартість універсальних поштових послуг;
- визначити обсяги кінцевих витрат;
- оптимізувати виділення бюджетних ресурсів на основі обсягів діяльності;
- надавати підтримку прийняттю стратегічних управлінських рішень;
- надавати керівництву підприємства допомогу у веденні перемов з Урядом або кредиторами.

В умовах розвитку науково-технічного прогресу та нестабільності економічного становища, підприємства зв'язку потребують рекомендації по зниженню собівартості, тому що воно спричиняє економію у витрачанні матеріальних, трудових і грошових ресурсів; підвищенню ефективності виробництва. Чим нижче рівень собівартості за незмінних цін, тим більша величина чистого доходу (прибутку) галузі зв'язку.

Зв'язок – галузь трудомістка, тому вирішальним фактором зниження собівартості послуг на підприємствах зв'язку є підвищення продуктивності праці [26]. Важливим фактором, що впливає на зниження собівартості послуг, є також економія матеріалів, електроенергії та грошових витрат. Велике значення для зниження собівартості послуг має розвиток творчої ініціативи працівників. Одним із перспективних напрямів щодо їхнього зниження є здійснення аудиту та виявлення невикористаних резервів для зниження собівартості послуг зв'язку.

Для розробки напрямів щодо зменшення собівартості необхідно провести аудит для розрахунку витрат.

Аудит – це процес, під час якого компетентна, незалежна особа збирає й оцінює відомості про кількісну інформацію, яка стосується конкретного економічного суб'єкта, з метою установлення і відображення у звіті ступеня відповідності цієї кількісної інформації установленим критеріям. Існує і таке визначення: аудит – це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан. Це визначення суттєво відрізняється від визначення аудиту згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність". За законом, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та установленим нормативам.

Метою аудиту витрат є установлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат, які включаються до виробничої собівартості, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики розподілу загальногосподарських витрат чинним нормативним документам [91, 100]. З метою ефективної організації аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт. Доцільно визначити чотири етапи аудиту:

- планування та визначення аудиторського підходу;
- тестування засобів контролю;
- перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури);
- завершення аудиту.

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

Тому, здійснюючи внутрішній контроль або внутрішній аудит виробничих витрат підприємства, слід приділяти увагу порядку формування та обліку собівартості послуг (продукції, робіт).

Аудит собівартості послуг (продукції, робіт) можна виконувати за таким планом, табл. 4.13 [100].

У процесі аудиту здійснюється:

- перевірка наявності і достовірності оформлення первинних документів, які є підставою для записів з формування собівартості послуг (продукції, робіт);
- перевірка достовірності віднесення витрат до складу собівартості послуг (продукції, робіт);
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництві, що включаються до собівартості послуг (продукції, робіт);
- перевірка повноти та достовірності відображення операцій з формування собівартості послуг в обліку та звітності;
- оцінка достовірності формування собівартості послуг (продукції, робіт) щодо об'єктів калькулювання витрат.

Таблиця 4.13

Аудит собівартості послуг (продукції, робіт)

Загальна програма	Рекомендації щодо здійснення аудиторських процедур
1	2
1. Проведення аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства	Аудитор вивчає загальний стан підприємства, аналізує які види діяльності підприємства мають найбільший вплив на результати його фінансово-господарської діяльності, виявляє, від яких факторів це залежить, яким чином відбувалися зміни
2. Аналіз витрат підприємства за елементами	Аудитор визначає питому вагу окремих видів витрат у загальному обсязі витрат підприємства та у собівартості послуг (продукції, робіт), вивчає динаміку змін елементів витрат за останні два-три роки, виявляє причину цих змін
3. Контроль собівартості послуг (продукції, робіт)	Перевіряється відповідність класифікації витрат підприємства чинним нормативним вимогам та типовій класифікації статей витрат у конкретній галузі. Вивчаються метод обліку витрат і калькулювання собівартості послуг, обраний підприємством, та номенклатура елементів витрат, яка використовується у системі фінансового обліку підприємства. Визначаються об'єкти контролю витрат і прикладні методи здійснення контролю. Проводиться вибірковий аналіз розроблених і затверджених норм витрат, які відносяться до собівартості послуг (продукції, робіт), та їх відповідність фактичним витратам окремих елементів. Визначаються методи контролю за відхиленнями витрат та їх обліком
4. Вивчення організаційної та технологічної схеми підприємства	Цей етап необхідно включати до плану аудиту з метою вивчення технологічного процесу виробництва, знання якого допоможе правильно визначити собівартість послуг (продукції, робіт) на окремих ділянках виробничого процесу
5. Проведення аудиту достовірності формування та порядку ведення бухгалтерського обліку собівартості послуг (продукції, робіт)	Виконання аудиту на цьому етапі потрібно розпочинати після додаткового вивчення чинних нормативних вимог щодо порядку формування собівартості послуг в галузі зв'язку та чинного законодавства щодо обліку витрат. Крім того, обов'язково потрібно переконатись у тому, що на підприємстві видано наказ про облікову політику і його пункти відповідають усім необхідним вимогам. Надалі протягом виконання аудиторської перевірки порядок ведення фінансового обліку окремих елементів собівартості послуг (продукції, робіт) буде перевірятися відповідно до наказу підприємства про облікову політику.
5.1. Аудит достовірності включений до складу виробничої собівартості вартості основних і допоміжних матеріалів та ведення бухгалтерського обліку основних і допоміжних матеріалів	Перевіряється: – наявність на підприємстві норм використання матеріальних ресурсів; – порядок затвердження норм і їх зміни
5.2. Аудит достовірності включений до складу виробничої собівартості витрат на оплату праці та ведення бухгалтерського обліку таких витрат	Перевірці підлягає діюча на підприємстві система нарахування заробітної плати, її взаємозв'язок з галузевими інструкціями та відповідність колективному договору, а саме: – норми та порядок використання робочої сили; – порядок нормування та тарифікації заробітної плати.

1	2
5.3. Аудит достовірності включений до складу виробничої собівартості витрат, пов'язаних з урахуванням основних засобів і нарахуванням амортизації, та ведення бухгалтерського обліку таких витрат	Перевіряються: – облік виробничих основних засобів, їх класифікація відповідно до нормативних вимог; – методика визначення терміну корисного використання; – методи нарахування амортизації основних засобів та їх відповідність обраній обліковій політиці
5.4. Аудит достовірності включення до складу виробничої собівартості витрат допоміжних виробництв та ведення бухгалтерського обліку таких витрат	По-перше, слід вивчити наявність допоміжних і обслуговуючих виробництв у промисловості й види послуг (продукції, робіт), які вони виробляють. По-друге, потрібно скласти схему, на якій можна бути побачити, яким чином допоміжні виробництва пов'язані між собою та з основними підрозділами підприємства, а вже потім вивчати, яким чином формується вартість послуг (продукції, робіт) допоміжних виробництв, яким чином обліковуються витрати допоміжних виробництв, як вони групуються та які методи розподілу витрат застосовує підприємство
5.5. Аудит достовірності включений до складу виробничої собівартості загальновиробничих витрат та ведення бухгалтерського обліку таких витрат	Аудит з цього питання починається з аналізу складу і структури загальновиробничих витрат. Важливим моментом є порядок визначення нормальної потужності підприємства, оскільки від того, яким чином підприємство її розраховувало, залежить яка величина загальновиробничих витрат увійде до складу собівартості послуг (продукції, робіт). Наступним кроком буде перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат підприємства на постійні та змінні відповідно до чинних нормативних вимог та облікової політики підприємства. Аудит має проводитися й щодо бази розподілу загальновиробничих витрат за окремими видами послуг (продукції, робіт) та правильності визначення суми загальногосподарських витрат
6. Аудит невиробничих витрат підприємства та порядку ціноутворення	Перевіряються достовірність класифікації невиробничих витрат та порядок їхнього розподілу при формуванні повної собівартості послуг (продукції, робіт)

Підрахунок витрат на виробництво є найбільш важливим для формування прибутку і, отже, для оподаткування і виплати дивідендів власникам. Помилки, пов'язані з підрахунком витрат на виробництво, можливі на будь-якому етапі господарських відносин – від моменту укладення господарського договору до оформлення акта про приймання робіт. Найбільш значні помилки можливі на етапах:

- розрахунку собівартості;
- складання податкових декларацій;
- сплати податків до бюджету.

Здійснюючи аудит витрат на виробництво, слід переконатися в правильності організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво. Для цього потрібно перевірити:

- методику обліку витрат на виробництво на підприємстві та відповідність її обліковій політиці, прийнятій на підприємстві;
- принципovu особливiсть включення витрат до собiвартостi тiльки того перiоду, до якого вони належать, незалежно вiд часу їх оплати;
- прямi й непрямi витрати, що вiдносяться на собiвартiсть послуг (продукцiї, робiт);
- витрати, щодо яких неможливо точно з'ясувати, до якого калькуляцiйного перiоду вони належать.

При проведеннi аудиту можливо використовувати розробленi внутрiфiрмовi тести внутрiшнього контролю.

Останнiм кроком проведення аудиту виробничих витрат та собiвартостi послуг (продукцiї, робiт) повинна стати пiдготовка звiту керiвництву, в якому були б висловленi загальнi висновки та розробленi вiдповiдно до них:

- рекомендацiї з органiзацiї належного обліку окремих елементiв собiвартостi послуг (продукцiї, робiт);
- заходи щодо зниження собiвартостi послуг (продукцiї, робiт);
- рекомендацiї зi збереження активiв пiдприємства;
- заходи щодо ефективного використання паливно-енергетичних ресурсiв;
- можливi шляхи з удосконалення технологiї виробництва.

Основнi напрями зниження собiвартостi послуг в галузi зв'язку наведено на рис. 4.4.

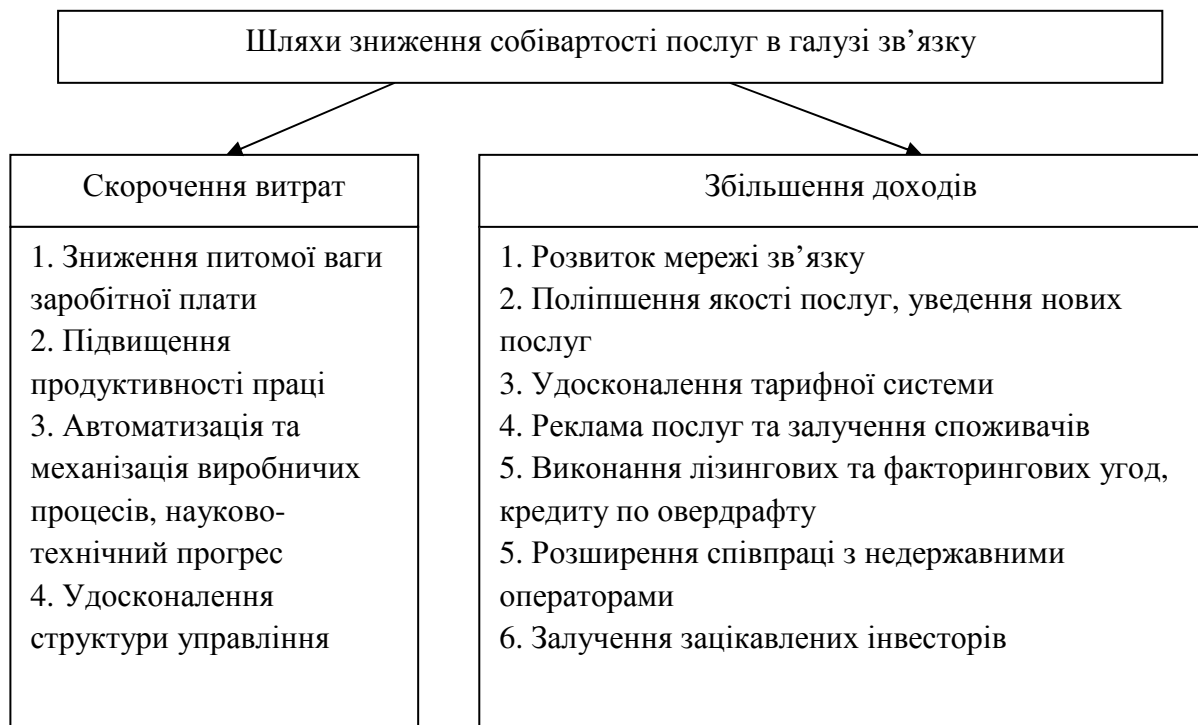


Рис. 4.4. Основнi напрями зниження собiвартостi послуг в галузi зв'язку

При виявленні зниження собівартості в галузі зв'язку визначаються шляхи по їхньому зниженню та по підвищенню доходів. Так основними напрямками є:

1. Використання оперативного та фінансового лізингу.
2. Овердрафт.
3. Форфейтинг.

Розглянемо суть кожного з них.

1. Оперативний та фінансовий лізинг: бухгалтерський і податковий облік

Лізингові (орендні) операції. Одним із напрямів розвитку системи кредитування витрат на придбання обладнання при переході на ринкові відносини став лізинг.

Термін «лізинг» має походження від англійського слова "lease" і означає «оренда, наймання» [32].

Правовідношення між учасниками договору оренди регулюються Законом України «Про лізинг» від 16.12.97 р. № 723/97-ВР [32], Законом України «Про оренду державного і комунального майна» від 10.04.92 р. № 2270-ХП, зі змінами й доповненнями, і іншими законодавчими документами [33]. Оренда і лізинг є різновидами господарських операцій майнового найму і регулюються розділом 25 Цивільного кодексу України [13].

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про лізинг», лізинг – це підприємницька діяльність, спрямована на інвестування власних або залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виняткове користування на певний термін лізингоотримувачу майна, що є власністю лізингодавця або отримуваного ним у власність за дорученням і узгодженням з лізингоотримувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоотримувачем періодичних лізингових платежів.

Всі лізингові операції можна поділити на два види: оперативний і фінансовий лізинг, які відіграють різну роль на фінансовому ринку.

Оперативний лізинг є видом виробничої діяльності, а *фінансовий лізинг* – способом, за допомогою якого грошові кошти прямують від кредитора до позичальника. Фінансовий лізинг є одним із видів кредиту, засобом фінансування купівлі майна.

Оперативний лізинг відповідно до ст. 4 Закону України «Про лізинг» – це договір лізингу, в результаті якого лізингоотримувач за своїм замовленням отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на термін, менший терміну, за який амортизується 90 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної на день укладення договору. Після закінчення терміну договору оперативного лізингу він може бути продовжений або об'єкт лізингу підлягає поверненню лізингодавцю і може бути повторно переданий в користування іншому лізингоотримувачу за договором лізингу. До оперативного лізингу можна віднести всі угоди, в яких витрати лізингодавця, пов'язані з придбанням майна, що здається в оренду, відшкодовуються протягом початкового терміну оренди тільки частково, і за яких передбачається багатократна передача майна від одного орендаря до іншого.

Оперативний лізинг є однією з форм промислової діяльності, за якої лізингодавець надає певні послуги лізингоотримувачу, вартість яких оцінюється за орендною платою, яку лізингоотримувач платить лізингодавцю.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про лізинг» **фінансовий лізинг** – це договір лізингу, в результаті якого лізингоотримувач за своїм замовленням отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт на термін, не менше терміну, за який амортизується 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладення договору [31]. Сума відшкодування вартості об'єкта у складі лізингових платежів за період дії договору фінансового лізингу повинна включати не менше 60 відсотків вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладення договору. Після закінчення терміну договору фінансового лізингу об'єкт лізингу, наданий лізингоотримувачу згідно з угодою, переходить у власність лізингоотримувача або купується ним за залишковою вартістю.

Фінансовий лізинг передбачає покупку лізингоотримувачем майна і виплату ним лізингодавцю протягом терміну оренди установлені договором суми орендної плати, достатньої для повної амортизації майна і здатної забезпечити йому фіксований прибуток. До суми орендної плати долучаються також відсотки, виплачені за період дії договору.

Основною відмінністю між фінансовим і оперативним лізингом є те, що після закінчення терміну договору оперативного лізингу об'єкт лізингу підлягає обов'язковому поверненню лізингоотримувачем лізингодавцю, а після закінчення терміну договору фінансового лізингу об'єкт лізингу переходить у власність лізингоотримувача.

У лізингових операціях можуть брати участь дві або три особи: лізингодавець (орендодавець), лізингоотримувач (орендар) і постачальник об'єкта лізингу – підприємство, що виготовило об'єкт лізингу [32]. Лізингом можуть займатися і фізичні, і юридичні особи, що мають засоби для інвестування.

Лізингодавець – суб'єкт підприємницької діяльності, який передає в користування об'єкти лізингу відповідно до договору лізингу. До таких суб'єктів відносяться банківські і небанківські фінансові установи.

Лізингоотримувач – суб'єкт підприємницької діяльності, що отримує в користування об'єкт лізингу відповідно до договору лізингу.

Продавець лізингового майна – суб'єкт підприємницької діяльності, що отримує в користування об'єкт лізингу відповідно до договору лізингу.

Лізингові операції здійснюються на підставі договору лізингу, який повинен відповідати вимогам законодавства і складатися у письмовій формі у вигляді двосторонньої угоди між лізингодавцем і лізингоотримувачем або багатобічної угоди за участю лізингодавця і продавця об'єкта лізингу.

Лізинг суттєво відрізняється від оренди. На відміну від орендаря лізингоотримувач не тільки отримує об'єкт в користування, але на нього покладаються традиційні обов'язки покупця, пов'язані з правом власності, – страхування майна, ремонт, технічне обслуговування, хоча власником майна залишається лізингодавець. Втрата або неможливість використання об'єкта, що знаходиться в лізинговій угоді, не звільняє лізингоотримувача від обов'язку

повністю сплатити борг. У разі виявлення дефекту в об'єкті, отриманому в лізинг, лізингодавець звільняється від гарантійних зобов'язань і всі претензії лізингоотримувача пред'являє безпосередньому постачальникові.

Лізинг сприяє розвитку ринку засобів виробництва, скорочує цикл засвоєння нових поколінь техніки.

Фінансовий лізинг – це самозабезпечуюча та самофінансована система товарно-кредитних відносин суб'єктів підприємницької діяльності, заснованих на купівлі-продажу майна в розстрочку, та які передбачають його використання для отримання економічних вигод сторонами протягом терміну оплати та в подальшому повного викупу за залишковою вартістю за умови доцільності його подальшої експлуатації, чи продовження угодних відносин на пільгових умовах.

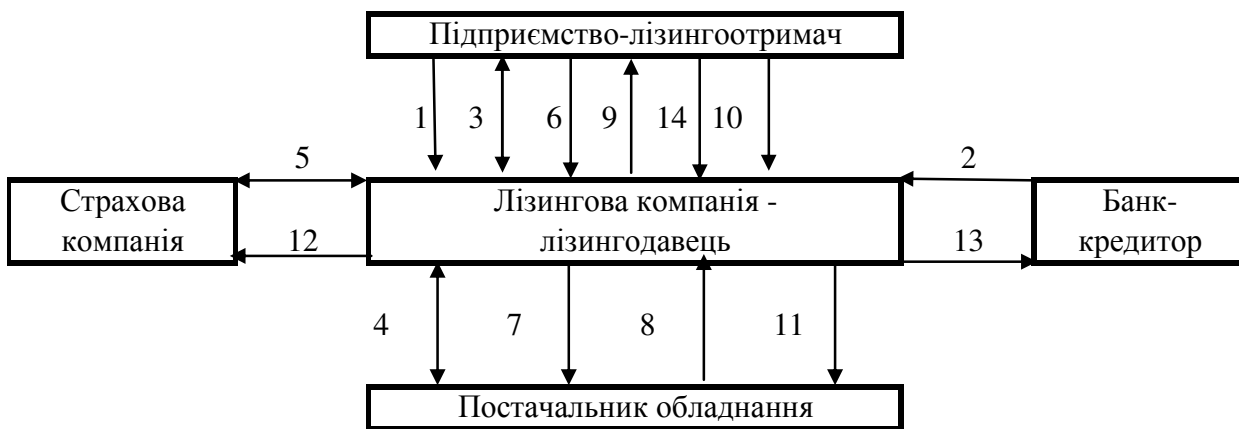
Фінансовий лізинг характеризується наступними ознаками:

1) участь, крім лізингодавця та лізингоотримувача, третьої сторони (виробника чи постачальника об'єкта угоди);

2) неможливість розірвати угоду протягом основного терміну оренди, тобто терміну, необхідного для відшкодування витрат орендодавця (але на практиці це іноді трапляється);

3) довгий термін лізингової угоди (як правило, близький до терміну експлуатації об'єкта угоди).

Схема здійснення лізингової угоди відображена на рис. 4.5.



- 1 – заявка на придбання обладнання в лізинг; 2 – кредит; 3 – угода лізингу;
 4 – контракт купівлі-продажу обладнання; 5 – угода страхування; 6 – авансовий платіж; 7 – передплата вартості обладнання; 8 – поставляння обладнання;
 9 – передавання обладнання в лізинг; 10 – лізингові платежі; 11 – періодична оплата вартості обладнання; 12 – страхові платежі; 13 – погашення кредиту;
 14 – перехід обладнання у власність лізингоотримувача або повернення лізингодавцю

Рис. 4.5. Принципова схема лізингової угоди

Звичайно можна придбати нове обладнання за рахунок банківського кредиту, але фінансовий лізинг має переваги порівняно з банківським кредитом:

– лізинг вигідний, тому що підприємство отримує можливість користуватися необхідним обладнанням без одноразової мобілізації для цього власних чи позичених коштів. Сплативши авансовий внесок (якщо це передбачається угодою), який складає, як правило, 25-30 % від первинної вартості основних фондів, підприємство відразу ж отримує обладнання, яке може працювати та приносити дохід, а залишену частину вартості погашає протягом декількох років;

– укладання лізингової угоди надає оператору можливість використання додаткових власних ресурсів у вигляді зменшення виплат податку на прибуток в бюджет для розширення чи поновлення основного капіталу;

– менша величина авансу при укладанні кредитної угоди з банком призводить до великого залишку заборгованості за обладнання, а це призводить до великого розміру відсотків за використання банківського кредиту, а це збільшує вартість усієї угоди порівняно з лізинговою угодою;

– зобов'язання з виплати основного боргу при використанні банківської позики відбирають найбільшу частину чистого прибутку підприємства, отже, нерозподілений прибуток МТМ за 6 років угоди на 70% нижче, ніж при укладанні лізингової угоди;

– доступність лізингу порівняно з банківським кредитом: лізингодавці не завжди потребують додаткових гарантій від лізингоотримувачів, адже забезпеченням лізингової угоди є обладнання;

– укладання угоди про довгострокове кредитування з банком призводить до збільшення позикового капіталу на величину отриманих кредитних ресурсів, а за використання фінансового лізингу – ні. Власний капітал зростає інтенсивніше за рахунок більшого нерозподіленого прибутку при фінансовому лізингу;

– фінансовий лізинг дає можливість підприємству збільшити рентабельність власного капіталу за рахунок одночасного використання двох джерел нарощування прибутку: від експлуатації лізингового обладнання і нового та за рахунок власних коштів;

– існуючі тарифи на послуги МТМ неспроможні забезпечити прибуткову діяльність оператора в разі використання банківського кредиту за реальною ставкою відсотка.

Розглянемо *приклад лізингової угоди* на поставку обладнання та кабелю для будівництва волоконно-оптичної лінії передачі між містами Київ – Донецьк.

Розрахунок потрібного числа каналів складається з наступних складових.

Число населення в заданих містах з урахуванням середньорічного приросту населення знаходиться за формулою:

$$H_t = H_0 \left(1 + \frac{P}{100} \right)^t, \quad (4.19)$$

де H_0 – народонаселення в період перепису;

P – середньорічний приріст населення, %;

t – період між роком перепису і роком перспективного проектування ($t = 6$ років, тому що перепис проводився 01.01.2003 р.).

Для Києва:

$H_0 = 2567$ тис. чол. ; $P = 0,25\%$.

Підставивши ці дані у вираз (3.1), отримаємо:

$$H_t = 2657 \cdot 10^3 \left(1 + \frac{0,25}{100}\right)^6 = 2605747 \text{ чол.}$$

Для Черкас:

$H_0 = 292$ тис. чол.; $P = 0,25\%$.

Підставивши ці дані у вираз (4.19), отримаємо:

$$H_t = 292 \cdot 10^3 \left(1 + \frac{0,25}{100}\right)^6 = 296408 \text{ чол.}$$

Для Дніпропетровська:

$H_0 = 1053$ тис. чол.; $P = 0,25\%$.

Підставивши ці дані у вираз (4.19) отримаємо:

$$H_t = 1053 \cdot 10^3 \left(1 + \frac{0,25}{100}\right)^6 = 1068894 \text{ чол.}$$

Для Донецька:

$H_0 = 1016$ тис. чол.; $P = 0,25\%$.

Підставивши ці дані у вираз (4.19) отримаємо:

$$H_t = 1016 \cdot 10^3 \left(1 + \frac{0,25}{100}\right)^6 = 1031336 \text{ чол.}$$

Необхідне число цифрових каналів між містами розраховується за формулою:

$$n_k = \alpha_1 \cdot f_1 \cdot y \frac{m_A \cdot m_B}{m_A + m_B} + \beta_1, \quad (4.20)$$

де α_1 і β_1 – коефіцієнти, які відповідають фіксованій доступності та заданим збитком ($\alpha_1 = 1,3$; $\beta_1 = 5,6$);

f_1 – коефіцієнт прагнення, $f_1 = 0,05$;

y – питома навантаження, $y = 0,05$ Ерл;

m_A, m_B – число абонентів, обслуговуваних кінцевими АМТС в пунктах А і Б відповідно.

Приймаючи середній коефіцієнт телефонізації рівний 0,3, отримаємо:

$$m = 0,3 \cdot H_t. \quad (4.3)$$

Підставивши дані, розраховані вище, у вираз (4.21) отримаємо:

для Києва:

$$m_A = 0,3 \times 2605747 = 781724;$$

для Черкас:

$$m_a = 0,3 \times 296408 = 88922;$$

для Дніпропетровська:
 $m_a = 0,3 \times 1068894 = 320668$;
 для Донецька:
 $m_a = 0,3 \times 1031336 = 309401$.

Таблиця 4.14

Кількість населення з урахуванням середнього приросту до 2009 року

Населення обласного центру, що обслуговується	Населення в період перепису (H_0), чол.	Рік перепису	Середній річний приріст, P	Кількість населення з урахуванням приросту, H_t	Кількість абонентів в зоні АМТС, m
Київ	2567000	2003	1,025	2605747	781724
Черкаси	292 000	2003	1,025	296408	88922
Дніпропетровськ	1053 000	2003	1,025	1068894	320668
Донецьк	1016000	2003	1,025	1031336	309401

Підставляючи усі ці величини у формулу (4.2), отримаємо:

$$1,3 \times 0,5 \times 0,05 \times \frac{(781724 \times 88922)}{(781724 + 889668)} = 259,48,$$

тобто 260 каналів ТЧ.

Таблиця 4.15

Число каналів ТЧ між пунктами зв'язку

	Київ	Черкаси	Дніпропетровськ	Донецьк
Київ	–	260	740	721
Черкаси	–	–	226	225
Дніпропетровськ	–	–	–	511
Донецьк	–	–	–	–

Сумарна кількість каналів ТЧ = 2683.

Для розрахунку кількості первинного цифрового потоку (ПЦП) можна скористатися формулою:

$$N_{\text{пцп}} = [n_{\text{пр}} \times 2 / 30], \quad (4.22)$$

де

наприклад:

$$N_{\text{пцп}} = \frac{260 \times 2}{30} = \text{ПЦП.}$$

Таблиця 4.16

Розрахунок каналів ПЦП

	Київ	Черкаси	Дніпропетровськ	Донецьк
Київ	–	18	50	49
Черкаси	–	–	16	15
Дніпропетровськ	–	–	–	35
Донецьк	–	–	–	–

Сумарна кількість каналів ПЦП = 183.

Таким чином, враховуючи приріст населення на 2009 рік на проєктованій ділянці потрібно буде задіяти 2683 каналів тональної частоти (ТЧ) тобто 183 каналів первинного цифрового потоку.

Для підприємства зв'язку обираємо СТМ (синхронний транспортний модуль) 4-го порядку, який спроможний забезпечити 252 ПЦП. Візьмемо синхронну лінійну мультиплексну систему фірми Luxent Technologies, вартість якої складає 8,4915 тис. грн. На лінії, крім кінцевих пунктів, будуть розміщені два транзитні пункти з можливістю вставлення/виділення цифрових потоків.

Для оцінки капітальних витрат на придбання обладнання і його монтаж, а так само капітальні витрати на лінійні споруди складемо відповідні кошториси, табл. 4.17, 4.18).

В табл. 4.17 наведено кошторис № 1 витрат на станційне обладнання.

Таблиця 4.17

Кошторис № 1 витрат на станційне обладнання

Найменування робіт	Одиниця вимірювання	Кількість одиниць	Кошторисна вартість, тис. грн.	
			одиниці	всього
Базове обладнання STM-4 (відповідно ліцензійному АКБ-3 (редакція 2.3.1))	Комплекти апаратури	Відповідна кількість вузлів 4	8,4915	33,966
Всього				33,966
Тара й упаковка	%	0,5		0,169
Транспортні витрати (від вартості обладнання)	%	4		1,358
Всього				35,493
Заготівельно-складові витрати (від попередньої суми)	%	1,2		0,426
Всього по обладнанню				35,919
Монтаж та налагодження обладнання з урахуванням накладних витрат	%	18		6,465
Всього за кошторисом				42,384

Капітальні витрати на лінійні споруди складаються з витрат на придбання, прокладку, монтаж і вимірювання кабелю.

Для будівництва магістральних ВОЛП використовуємо кабель типу ОКЛБг, вартість якого складає 16909,2 тис. грн.

У табл. 4.18 наведемо кошторис № 2 на лінійні споруди при використанні кабелю ОКЛБг. Підсумовуючи витрати на станційне обладнання (табл. 4.16) та витрати на лінійні споруди при використанні кабелю ОКЛБг (табл. 4.17), отримаємо сумарні капітальні вкладення на будівництво проекрованої траси Кіровоград – Донецьк.

Таблиця 4.18

Кошторис № 2 витрат на лінійні споруди при використанні кабелю ОКЛБг

Найменування робіт або витрат	Одиниця вимірювання	Кількість одиниць	Кошторисна вартість, тис. грн.	
			одиниці	всього
Кабель ОКЛБг	км	724	16,9092	12242,2608
Всього				12242,2608
Тара й упаковка (для кабелю)	%	0,5		61,2113
Транспортні витрати (від вартості кабелю)	%	4		489,6904
Всього по кабелю				12793,1625
Будівництво і монтажні роботи (з урахуванням транспортування по трасі, накладних витрат)	%	60		7675,8975
Всього за кошторисом				20469,0601

Таким чином, сумарна вартість проекрованої лінії:

$$K = 42,384 + 20469,0601 = 21511,444 \text{ тис.грн.}$$

1. На проведення всіх робіт буде витрачено близько 4 – 6 місяців.
2. Термін дії угоди 6 років, протягом яких покривається 90% вартості об'єкта.

3. Лізинговий відсоток – 10 % річних.

4. Лізингові платежі два рази на рік.

Специфічним при укладанні лізингової угоди є те, що в оператора-лізингоотримувача є можливість протягом перших років експлуатації обладнання з доходів від оренди телефонних каналів виплатити частину боргу лізингодавцю, таким чином зменшити позикові кошти та зобов'язання перед ним.

5. Забезпеченням для банку за надання кредиту є об'єкт лізингу (Обладнання та лінійно-кабельні споруди).

6. Об'єкт лізингу викупується за залишковою вартістю в розмірі 10%.

Розмір разових лізингових платежів для нашого прикладу розраховується за формулою:

$$Y = D \frac{j/m(1+j/m)^{mn}}{(1+j/m)^{mn} - 1} K, \quad (4.23)$$

$$K = \frac{(1+j/m)^{mn}}{(1+j/m)^{mn} + i}, \quad (4.24)$$

де D – вартість орендованого майна;
 K – корегуючий множник;
 n – термін контракту;
 m – періодичність лізингових платежів;
 j – лізинговий відсоток;
 i – відсоток залишкової вартості.
 Розмір разових лізингових платежів буде дорівнювати:

$$Y = 21511444 \frac{0,1/2(1+0,1/2)^{2,6}}{(1+0,1/2)^{2,6} - 1} \cdot \frac{(1+0,1/2)^{2,6}}{(1+0,1/2)^{2,6} + 0,1} =$$

$$= 21511444 \times 0,1128245 \times 0,9472533 = 2299000 \text{ тис.грн.}$$

План погашення боргу за лізинговою угодою показаний у табл. 4.19.

Таблиця 4.19

План погашення боргу за лізинговою угодою

Періодичність платежів	Залишкова вартість на початок періоду, тис. грн. (гр.2 – гр.3)	Орендні платежі, тис.грн.	Відсотки за лізинг, тис.грн. (гр.2 – 0,1/2)	Амортизація, тис.грн. (гр.3 – гр.4)
1	21511,444	2299	1075,6	1223,4
2	20288,0	2299	1014,4	1284,6
3	19003,4	2299	950,2	1348,8
4	17654,6	2299	882,7	1416,3
5	16238,3	2299	811,9	1487,1
6	14751,2	2299	737,6	1561,4
7	13189,8	2299	659,5	1639,5
8	11550,3	2299	577,5	1721,5
9	9828,8	2299	491,4	1807,6
10	8021,2	2299	401,1	1897,9
11	6123,3	2299	306,2	1992,8
12	4130,5	2299	206,5	2092,5
		27588	8114,5	19473,5
Залишкова вартість	4130,5 – 2092,5 = = 2038,0			2038,0
Всього за 6 років				27588

Розрахунок очікуваних доходів здійснюється на підставі переліку послуг зв'язку за затвердженими тарифами.

Канали ПЦП будуть надаватися в оренду як бюджетним, так і комерційним підприємствам. Річний дохід підприємства визначається з наступного виразу:

$$D_B = C_1 \cdot \partial \cdot N_{\text{ПЦП}} \cdot 365 + C_2 \cdot N_{\text{ПЦП}}, \quad (4.25)$$

де ∂ – коефіцієнт, що враховує довжину орендованого каналу щодо загальної довжини лінії передачі ($\partial = 0,5$);

$N_{\text{ПЦП}}$ – кількість первинних цифрових потоків ($N_{\text{ПЦП}} = 252$ ПЦП);

$C_1 = 345,5$ грн. – вартість цілодобової оренди 1 ПЦП за годину (на кожні 100 км);

C_2 – усереднена вартість включення каналів визначається як:

$$C_2 = K_1 \cdot P_1 + K_2 \cdot P_2, \quad (4.26)$$

де K_1, K_2 – коефіцієнти відповідності надання кабелів бюджетним чи комерційним підприємствам:

$$K_1 + K_2 = 1. \quad (4.27)$$

Прийmemo: $K_1 = 0,55, K_2 = 0,45$.

$P_1 = 1667$ грн. – вартість підключення каналів для бюджетних організацій;

$P_2 = 2420$ грн. – вартість підключення каналів для комерційних організацій.

Остаточний вираз для визначення доходів підприємства має вигляд:

$$D_B = C_1 \cdot \partial \cdot N_{\text{ПЦП}} \cdot 365 \cdot 24 + (P_1 \cdot K_1 + P_2 \cdot K_2) \cdot N_{\text{ПЦП}}. \quad (4.28)$$

Розрахуємо два можливі варіанти отримання прибутку від проектованої лінії зв'язку:

– при повному заповненні системи ($N_{\text{ПЦП}} = 252$);

– при заповненні системи на 50% ($N_{\text{ПЦП}} = 126$).

Підставляючи чисельні значення у формулу (4.25), отримаємо:

$$D_{B100\%} = 20,5 \cdot 0,5 \cdot 252 \cdot 365 \cdot 24 + (1667 \cdot 0,45 + 2420 \cdot 0,55) \cdot 252 = 23151,529 \text{ тис. грн.}$$

$$D_{B50\%} = 20,5 \cdot 0,5 \cdot 126 \cdot 365 \cdot 24 + (1667 \cdot 0,45 + 2420 \cdot 0,55) \cdot 126 = 11575,765 \text{ тис. грн.}$$

Якщо вся ємність нової лінії передачі буде задіяна, то з доходів за оренду каналів можна буде виплатити майже всі лізингові платежі. Адже, як видно з табл. 4.19, вся сума доходів від оренди каналів складає 83% суми орендних (лізингових) платежів. Тобто буде можливість за 14,3 місяці зняти із себе зобов'язання по виплаті лізингових платежів. Навіть якщо буде задіяні 50% ємності, то вся сума доходів від оренди каналів складе 42% суми орендних

(лізингових) платежів, і зняти зобов'язання по лізингових платежах можна буде вже за 28,5 місяців.

Використання лізингових угод має низку позитивних сторін. Серед них:

1. Можливість провести модернізацію і розширення основних фондів без залучення власних ресурсів.

2. Оптимізація оподаткування. Всі платежі по оперативному лізингу відносяться до витрат підприємства лізингоотримувача, що зменшує податок на прибуток.

3. Зручний графік платежів, який дає змогу прогнозувати бюджет витрат протягом усього терміну лізингу і тим самим здійснювати податкове планування виходячи з прогнозних грошових потоків підприємства, оптимізувати витрати й прогнозувати прибуток.

4. Використання схеми лізингу дозволяє підприємству не погіршувати свої економічні показники в частині співвідношення займаних та власних засобів у структурі балансу.

5. Лізинг звільняє лізингоотримувача від процедур та витрат, що пов'язані з власністю майна.

II. Овердрафт. Одним із резервів зниження витрат та підвищення доходів є укладення угод овердрафту.

Овердрафтом (англ. *overdraft* – перевитрати) є кредитування банком розрахункового рахунку клієнта для оплати ним розрахункових документів при недостатності або відсутності на розрахунковому рахунку клієнта-позичальника грошових коштів [6]. У цьому випадку банк списує засоби з рахунку клієнта в повному обсязі, тобто автоматично надає клієнтові кредит на суму, що перевищує залишок засобів.

Кредит за овердрафтом використовується для здійснення розрахунково-касового обслуговування клієнта банку за недостатності його власних оборотних коштів. Таким видом кредиту користуються підприємства, які мають комерційні відносини з широким колом контрагентів, та як результат – значну кількість платіжних вимог та зобов'язань, які, як правило, не збігаються як за сумами, так і за часом. Тобто протягом дня на рахунок такого підприємства надходить багато невеликих сум, а власні платежі здійснюються великими сумами після накопичування коштів. Отже, виникає деякий розрив між надходженнями та платежами за рахунком. Тому, коли має місце тимчасовий (як правило, не більше 10 ... 14 днів) розрив між необхідністю здійснення платежів у ході господарської (торгової, виробничої) діяльності та фактичним отриманням коштів від покупців чи замовників, доцільно укласти угоду з банком на кредитування за овердрафтом та оптимізувати платіжний потік підприємства.

За рахунок кредиту можна здійснювати розрахунки з постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності, з бюджетом, позабюджетними фондами, здійснювати виплату заробітної плати персоналу та ін.

В кредитній угоді за овердрафтом обумовлюються:

– сума ліміту заборгованості (механізм її розрахунку описується нижче);

- відсоткова ставка за кредитом та розмір комісійної винагороди;
- загальний термін користування овердрафтом (до 1 року);
- термін повернення кожного траншу кредиту (як правило, не більш 10 ... 14 днів);
- форма забезпечення повернення кредиту;
- порядок обмежень чи припинення кредитування за овердрафтом у разі зниження платоспроможності позичальника та ін.

Овердрафтний кредит схожий на кредитну лінію. Але кредитна лінія частіше використовується для фінансування значних покупок товарів чи підтримки поставки обладнання. Термін повернення кожного траншу кредитної лінії може бути значно більше ніж за овердрафтом – до 3 місяців.

При укладанні угоди кредитування за овердрафтом підприємство самостійно, без попереднього узгодження з банком суми та дати витратної операції, яка планується, може здійснювати платежі на суму, яка більше залишку на поточному рахунку, але не більше визначеного в договорі ліміту заборгованості.

Погашення заборгованості здійснюється автоматично, оскільки всі надходження коштів на адресу підприємства спрямовуються на погашення заборгованості за цим кредитом. При чому, за наявності кредитного залишку на рахунку банк сплачує відсотки клієнту за використання його коштами згідно з діючим тарифам.

Серед плюсів овердрафтного кредиту можна виділити наступні:

- не потрібно узгоджувати з банком суми та час платежів, які будуть здійснюватися за рахунок позичених коштів;
- можливість здійснення платежів за допомогою системи „клієнт-банк”, не виходячи з офісу;
- погашення кредиту виконується за рахунок усіх надходжень на рахунок аж до закриття операційного дня банку. Не потрібно приносити в банк чи стежити за надходженнями на рахунок до пізнього вечора та передавати через „клієнт-банк” платіжні документи для максимального погашення заборгованості. Таким чином, заборгованість за кредитом буде мінімальною.

Кредит за овердрафтом надається виключно фінансово стійким підприємствам та підприємствам сфери торгівлі чи виробництва, які не припускали випадків прострочення термінів повернення кредиту та несвоечасної сплати відсотків, господарська діяльність яких характеризується швидким обертанням грошових коштів, стабільними місячними надходженнями на поточний рахунок, які мають постійні замовлення на виробництво та реалізацію продукції.

Ліміт за овердрафтом визначається в залежності від потреби позичальника. При цьому враховуються надходження грошових коштів від основної діяльності. Тобто, із загальної суми надходжень на рахунок вилучаються суми отриманих кредитів, фінансової допомоги, надходжень від продажу основних засобів та інших разових операцій чи транзитних оборотів. Як правило, банки розглядають розмір ліміту овердрафтного кредиту, виходячи з

1/3 чи 1/4 від суми середньомісячних надходжень на рахунок клієнта за останні 3-6 місяців. Такі умови дозволяють з високим ступенем імовірності говорити про погашення позики в термін. Кредити надаються клієнтам банку, які мають поточні рахунки в цьому банку, за якими проходять основні обороти підприємства. Якщо рахунок відкритий менш ніж 6 місяців, то необхідно надати довідки про рух коштів за поточними рахунками в інших банках. У такому випадку первісно загальний термін надавання кредиту овердрафт коротше, ніж для давніх клієнтів банку (як правило, 3 місяці).

Негативні сторони овердрафту:

- іноді досить велика ставка за кредит, в першу чергу це стосується банкового кредиту, але у цьому випадку позичальник економить на витратах на оформлення угоди закладу та страхуванні предмета закладу;

- плата за користування кредитом здійснюється навіть у випадку, якщо заборгованість погашається надходженнями на рахунок того ж дня;

- сума ліміту овердрафту обмежена середньомісячними надходженнями від основної діяльності на рахунок позичальника;

- короткий термін повернення кожного траншу кредиту (10 – 14 днів).

Проте основні незручності для позичальника пов'язані з обмеженими можливостями підприємства (залежність суми ліміту від виручки основної діяльності).

Розглянемо приклад використання овердрафта на одному з підприємств зв'язку.

Приклад. Підприємство зв'язку має ліміт овердрафта 50000 грн.

Таблиця 4.20

**Рух коштів на поточному рахунку підприємства
за 22.05.2009 – 23.05.2009 рр.**

Дата	Час	Залишок на рахунку, грн.	Надходження на рахунок, грн.	Списання з рахунка, грн.
22.05.2009	10:23	15600		
	11:02	-47400		63000
	13:45	-46300	1100	
	...		6500	
	19:07	-39800		
	19:20	-35400	4400	
	20:52	0*		
23.05.2009	08:48	-35400**		
	...		17500	1800
	20:05	-19700		
	20:48	0*		

*При закритті операційного дня дебетовий залишок перенесений на позиковий рахунок підприємства за овердрафтом.

**При відкритті наступного операційного дня заборгованість за овердрафтом перенесена на поточний рахунок.

Прикладом реалізації взаємодії між суб'єктами підприємницької діяльності та кредитними установами слугує ефективно діюча практика кредитних взаємовідносин між ПАТ «Райффайзен Банк Аваль» та ПАТ "Укртелеком" на умовах надання та погашення овердрафту наприкінці n_i року.

Сутність договору про користування овердрафтом полягає в тому, що кредитор надає право позичальнику здійснювати перерахування грошових коштів в обсягах, які перевищують реальні залишки коштів на поточному рахунку в ПАТ «Райффайзен Банк Аваль» з виникненням при цьому дебетового сальдо за зазначеним рахунком (овердрафт), в межах установленого ліміту (30 млн. грн.) з відсотковою ставкою 21% річних. Регіональні дирекції на основі дозволу від Генеральної дирекції отримали право брати кредит за вищевказаною фіксованою ставкою. На початку m_i року відсоткова ставка за договором овердрафта була зменшена до 16%, 14,5% та 12,5% відповідно.

Важливим етапом розвитку взаємовідносин між кредитором та позичальником є укладання принципово нового договору (неттінгу) з ПАТ «Райффайзен Банк Аваль» про овердрафт, коли відсоткова ставка зменшена з 21 до 1%, при цьому аналогів подібного договору на українському ринку досі ще не було. Тому вважається за доцільне розглянути деякі особливості механізму узгодження стосунків між діловими партнерами.

Згідно з новим договором, щоденно віртуально підсумовуються залишки грошових коштів Укртелекому на поточних рахунках у системі ВАТ «Райффайзен Банк Аваль» з урахуванням формування обов'язкових резервів, установлених НБУ. Якщо сума є позитивною, тобто коштів на поточних рахунках Укртелекому більше, ніж овердрафт Генеральної дирекції, ПАТ «Райффайзен Банк Аваль» нараховує 1,5% на цю суму на користь Укртелекому. Якщо ця сума є негативною, то на неї нараховується 12,5% на користь ПАТ «Райффайзен Банк Аваль». В перших числах кожного місяця підсумовуються результати неттінгу за попередній місяць і на підставі відповідного звіту сторона, яка залишилася боржником, здійснює розрахунки.

У зв'язку з тим, що Генеральною дирекцією укладено договір овердрафта на умовах 12,5%, філії сплачують Генеральній дирекції за використання цільовим фінансуванням також 12,5% замість 21% за кредитами, які вони брали напряму в ПАТ «Райффайзен Банк Аваль».

III. Форфейтинг. Термін „форфейтинг” отримав свою назву від французького слова «*aforgai*», що перекладається як цілком, загальною сумою. Форфейтинг (форфейтування) є формою трансформації комерційного кредиту в банківський [6].

Форфейтування набуло широкого розповсюдження з початку 60-х років у зовнішній торгівлі під впливом посилення конкурентної боротьби між експортерами за ринки збуту продукції. Однак цей вид фінансової операції може бути використаний для здійснення торгових угод і усередині країни.

Сутність форфейтування наступна. Покупець (інвестор), який не володіє в момент укладання угоди необхідною сумою фінансових коштів для оплати придбаного об'єкта угоди, виписує продавцю комплект векселів, загальна

вартість яких дорівнює вартості об'єкта угоди з урахуванням відсотків за відстрочку платежу, тобто за наданий комерційний кредит. Звичайно кожний вексель виписується на півроку. Однак термін може бути збільшений до року.

Продавець отриманий комплект векселів зараховує в банку без права обороту на себе та відразу ж отримує гроші за реалізований товар. Це формулювання „без права обороту на себе” звільнює продавця від майнової відповідальності у випадку, якщо банк не зможе стягти з векселедавця указані в векселях суми. Тобто, фактично комерційний кредит надає не сам продавець, а банк, який зарахував векселі та взяв весь ризик на себе. Якщо покупець не є першокласним боржником, банк, який зараховує векселі, з метою зниження фінансового ризику може вимагати додаткової безумовної гарантії платежу від іншого фінансового інституту за придбаними борговими зобов'язаннями. У цьому випадку інвестор (покупець) з метою отримання цих гарантій заставляє свої активи у банку, який гарантує оплату платежів.

Кожна з сторін, які беруть участь в угоді, має свою мету, яка визначається розміром отриманого доходу та находять відображення в угоді.

Мета продавця – реалізувати товар, отримати від банку після зарахування векселів суму, яка дорівнює вартості товару, та запобігти фінансовому ризику. Для досягнення цієї мети у продавця є два шляхи: збільшення угодної ціни за проданий товар та збільшення плати за кредит (збільшення відсоткової ставки). Мета покупця (інвестора) – придбати товар з мінімальними витратами. Мета банку – отримати дисконтний дохід від урахування векселів. Ефективність цієї операції визначається розміром облікової ставки та кількістю векселів.

Приклад розрахунку номінальної вартості форфтируємих векселів.

Ціна партії товару складає 21511,444 тис.грн., а річна відсоткова ставка складає 16,6%. З метою створення різних графіків виплат заборгованості по кредиту ці базові фактори можуть бути скомбіновані наступним чином.

1 спосіб. Ціна товару ділиться на 5 рівних частин по 4302,2888 тис.грн. Відсоток нараховується на всю суму, що належить до погашення в даний період, й надається до кожного траншу.

Таблиця 4.21

Графік погашення кредиту за першим способом

Ціна	Відсоток	Номінал векселя	Термін виплати	В кінці
4302,2888	3547,573	7849,862(3)	1-го року	(1)
4302,2888	2839,503	7141,792	2-го року	(2)
4302,2888	2129,626	6431,914	3-го року	
4302,2888	1419,748	5722,037	4-го року	
4302,2888	709,870	5012,159	5-го року	
21511,444	10646,32	32157,764		
(1) $16,5\% \times 21511,444$ тис.грн. (2) $16,5\% \cdot (21511,444 \text{ тис.грн.} - 4302,2888 \text{ тис.грн.})$ (3) $4302,2888 \text{ тис.грн.} + 3547,573 \text{ тис.грн.}$				

2 спосіб. Номінал векселя вираховується з приблизною формулою річного зносу (ануїтету). Хоча й існують таблиці точного розрахунку ануїтету, та застосування цієї формули набагато простіше. В даному прикладі середній термін векселя дорівнює 3 роки. Нарахована величина відсотка за ставкою 16,5% на всю суму угоди 21511,444 тис.грн. складає 10646,32 тис.грн. Кожен з 5 векселів у цьому випадку буде мати номінальну вартість розраховану наступним чином: $(21511,444 \text{ тис.грн.} - 10646,32 \text{ тис.грн.})/5 = 2173,248 \text{ тис.грн.}$ Загальна номінальна вартість векселів складе 32157,764 тис. грн.

3 спосіб. Ціна товару ділиться на 5 рівних частин по 4302,2888 тис.грн. Відсоток нараховується на кожний вексель до кінця періоду його дії.

Таблиця 4.22

Графік погашення кредиту за першим способом

Ціна	Відсоток	Номінал векселя	Строк виплати (в кінці)
4302,2888	8675,564	12977,853	1-го року (1)
4302,2888	10024,333	14326,622	2-го року (2)
4302,2888	15036,499	19338,788	3-го року
4302,2888	20048,666	24350,955	4-го року
4302,2888	25060,831	29363,121	5-го року
21511,444	78845,893	100357,339	
(1) 4302,2888 тис.грн. · (1 + 0,0165) (1) 4302,2888 тис.грн. · (1 + 0,0165) · 2 – складені відсотки за 2 роки			

Принципово лише те, що різні способи розрахунку номінальної вартості векселів забезпечують різні графіки погашення заборгованості. Кожен із них може бути більш підходящим порівняно з двома іншими в залежності від допустимих термінів виплат заборгованості.

Такий вид кредитної операції також може бути використаний підприємством зв'язку й у роботі з дебіторами. Якщо дебітор неспроможний розрахуватися у зазначений термін за надані йому послуги, то він може виписати підприємством зв'язку комплект векселів, діючи за схемою форфейтингу. Таким чином, підприємство зв'язку зменшує ризик неотримання оплати за надані ним послуги та отримує гроші від банку раніше, ніж їх сплатить дебітор.

Питання для самоконтролю

1. Для чого складаються калькуляції на послугу і яка їх роль в управлінні витратами?
2. Поясніть, що є об'єктами калькулювання на підприємстві.
3. Що таке калькуляційна одиниця і як вона визначається?
4. Які види калькуляцій розробляються ?

5. У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за повними витратами?
6. У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за неповними витратами?
7. Як обчислюється собівартість одиниці послуги?
8. У чому специфіка і проблема калькулювання?
9. Поясніть методику обчислення прямих витрат за калькулювання.
10. Які можливі бази розподілу загальновиробничих витрат за калькулювання?
11. Які позитивні та негативні сторони методики розподілу загально виробничих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників?
12. Назвати шляхи зниження собівартості послуг в галузі зв'язку.

Практичні заняття

Задача 4.1

Визначити собівартість одиниці доходів і відсоток її зниження в плановому році за даними табл. 4.1.

Таблиця 4.1 – Вихідні дані для розрахунків

Показники	Базовий рік	Плановий рік
Доходи, тис. грн.	2726	3100
Експлуатаційні витрати, тис. грн.	1586	1680

Задача 4.2

Визначити суму витрат на оплату електроенергії, споживаної зі сторони для виробничих потреб на плановий період за даними табл. 4.2.

Таблиця 4.2 – Вихідні дані для розрахунків

Показники	Роки			
	1-й	2-й	3-й (тек)	План
Доходи, тис. грн.	2227	2330	0	2500
Сума витрат на оплату електроенергії, споживаної зі сторони, тис. грн.	16,5	16,2	16,7	

Визначити загальну суму експлуатаційних витрат, якщо витрати на оплату електроенергії в ній складають 2%. Розрахувати собівартість 100 грн. доходів у плановому році.

Задача 4.3

Розрахувати показники, що характеризують структуру експлуатаційних витрат оператора мобільного зв'язку «МТС» і собівартість 100 од. продукції в базовому і плановому періодах. Вихідні дані наведені в табл. 4.3.

Таблиця 4.3 – Вихідні дані для розрахунків

Показники	Величина показника	
	базовий рік	плановий рік
Фонд заробітної плати, тис. грн.	629	881
Відрахування органам соціального страхування, тис. грн.	233	326
Витрати на поліпшення основних фондів, тис. грн.	466	595
Витрати на оплату електроенергії, споживаної зі сторони, тис. грн.	36	68
Інші виробничі і транспортні витрати, тис. грн.	73	100
Інші адміністративно-управлінські і експлуатаційні витрати, тис. грн.	137	133
Обсяг продукції, тис. од.	4250	6651
Чисельність працівників, осіб	301	322

Задача 4.4

Визначити за даними попереднього завдання собівартість одиниці продукції і вплив на її зміни кожної статті витрат.

Задача 4.5

Розрахувати собівартість одиниці продукції й умовну економію витрат підприємства за вихідними даними табл. 4.4.

Таблиця 4.4 – Вихідні дані для розрахунків

Показники	Величина показника	
	базовий рік	плановий рік
Загальна сума витрат на обробку повідомлень і обслуговування технічних засобів /без амортизаційних відрахованій /, тис. грн.	1586	1680
Середня величина залишкової вартості основних фондів, тис. грн.	800	950

Питома вага вартості окремих видів основних фондів у загальній вартості фондів, %:		
- будівлі і споруди	50	51
- технологічне обладнання	40	41
- інші	10	8
Обсяг продукції, тис. прив. од.	2726	3100

Задача 4.6

Зв'язати показники, наведені в 1 стовпчику з їх економічним змістом

Показники	Характеристика
1. Амортизаційні відрахування	А. Витрати, спрямовані на створення нових основних засобів й оновлення зношених, які виробляються один раз
2. Прибуток	Б. Ступінь прибутковості роботи підприємства, яка розраховується як відношення отриманого прибутку до вартості реалізованої продукції
3. Капітальні вкладення	В. Економічна категорія, яка виражає фінансові результати господарської діяльності підприємства, різниця між доходами і витратами підприємства
4. Рентабельність	Г. Метод поступового перенесення на вартість продукції вартості основних засобів, які використовуються для її виробництва
5. Собівартість	Д. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення СК
6. Витрати	Е. Вираження в грошовій формі частини вартості продукції, включаючи витрати на витрачені засоби виробництва й оплату праці

Задача 4.7

Провести аналіз діяльності підприємства зв'язку за допомогою системи “директ-костинг” та провести аналіз. Вихідні дані табл. 4.5.

Таблиця 4.5 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	Базовий період, грн.	Звітний період, грн.
Виручка від реалізованих послуг зв'язку	250000	360000
Загальні витрати	120000	310000
Змінні витрати	75%	?
Постійні витрати	?	26%

Задача 4.8

Провести аналіз діяльності підприємства поштового зв'язку за допомогою системи «стандарт-кост». Вихідні дані табл. 4.6.

Таблиця 4.6 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	Базовий період	Звітний період
Виручка від реалізованих послуг (робіт, продукції)	560000	620000
Прибуток	?	?
Змінні витрати	65%	70%
Загальні витрати, в тому числі		
– заробітна плата	30000	25600
– витрати на оренду	10000	10000
– витрати на амортизаційні відрахування	12000	11500
– витрати на рекламу		
– витрати на збут	3800	7000
– плата за послуги банку	4200	5300
	3200	3200

Тести

Із наведених нижче відповідей виберіть правильну:

- Основним об'єктом калькулювання на виробничому підприємстві є:*
 - внутрішні транспортні послуги;
 - ремонтні роботи;
 - продукція, що виготовляється для продажу на ринку;
 - інструмент власної діяльності;
 - контролінгові операції.
- У разі визначення собівартості послуги за операційними витратами операційний прибуток обчислюється як різниця між доходом від продажу і:*
 - собівартістю наданої послуги;
 - собівартістю наданої послуги та адміністративними витратами;
 - собівартістю послуги та витратами на надання послуг;
 - собівартістю послуги, адміністративними витратами і витратами на збут.
- В однопродуктовому з коротким виробничим циклом собівартість послуги визначається:*
 - розподілом усіх витрат за певний період на обсяг послуг за цей самий період;
 - безпосереднім обчисленням прямих витрат і розподілом за певною базою непрямих витрат;
 - розподілом усіх витрат пропорційно кількості машино-годин;

г) розподілом усіх витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників;

д) розподілом усіх витрат пропорційно цінам наданих послуг.

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

а) зниження собівартості;

б) завищення собівартості;

в) точного розподілу зазначених витрат;

г) завищення собівартості;

д) заниження собівартості.

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

а) пропорційно основній зарплаті виробничих робітників;

б) за кошторисними ставками на одну машино-годину;

в) пропорційно прямим матеріальним витратам;

г) шляхом поділу їх кошторису на кількість виробів;

д) пропорційно трудомісткості продукції.

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

а) знижується рівномірно (лінійно) в міру зростання кількості виробів від початку їх освоєння;

б) знижується на ту саму відносну величину за подвоєння кількості виробів від початку їх освоєння;

в) рівномірно підвищується;

г) залишається незмінною;

д) не має певної закономірності динаміки.

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

а) індивідуальному;

б) одностадійному;

в) багатостадійному;

г) потоковому;

д) не поточковому.

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

а) масовому;

б) серійному;

в) індивідуальному;

г) потоковому;

д) сукупному (комплексному).

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

а) завжди відповідає кошторису основної діяльності;

б) завжди менше за кошторис основної діяльності;

в) завжди більша за кошторис основної діяльності;

г) менша, більша за кошторис основної діяльності або відповідає йому залежно від динаміки списання витрат;

д) не пов'язана з кошторисом основної діяльності.

10. *Середня повна собівартість одиниці продукції повністю визначається:*

а) нормами прямих витрат на одиницю продукції;

б) величиною постійних (непрямих) витрат за певний період;

в) обсягом наданих послуг;

г) правильними є відповіді а), б);

д) правильними є відповіді а), б), в).

Тема 5. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми: розуміння понять "місце витрат", "центр відповідальності", усвідомлення мети і принципів організації управління витратами за центрами відповідальності.

План викладу матеріалу

5.1. Поняття про центри відповідальності.

5.2. Формування центрів відповідальності.

Питання для самоконтролю.

Тести.

5.1. Поняття про центри відповідальності

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

За сучасним тлумаченням центром відповідальності є сегмент діяльності підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за установлені показники роботи за даним сегментом [43, 49, 58, 63, 66, 97].

Незалежно від розмірів структурного підрозділу в управлінському обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності, рис. 5.1 [49]:

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

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

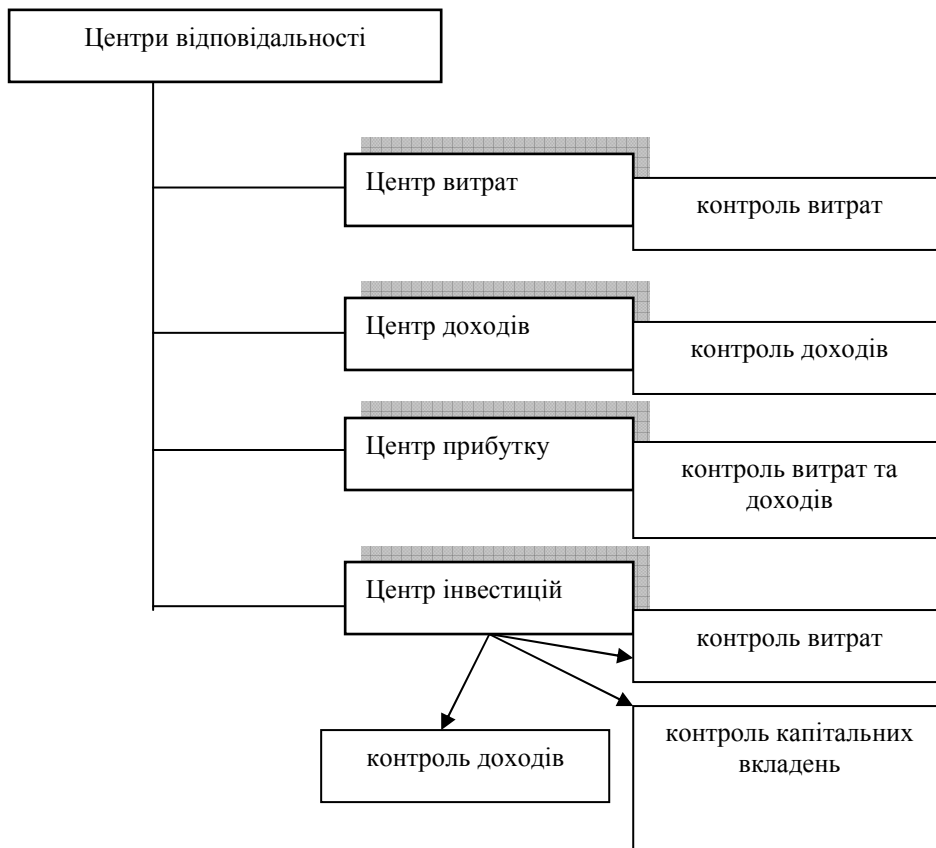


Рис. 5.1. Центр відповідальності за ознаками обсягу повноважень і відповідальності

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

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

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

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

Схематично сутність центру технологічних витрат зображено на рис. 5.2.

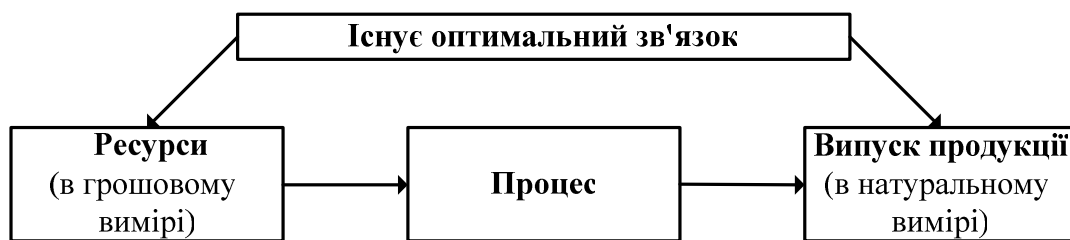


Рис. 5.2. Схема центру технологічних витрат

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

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

Отже, в цьому разі відсутній прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом (рис. 5.3).

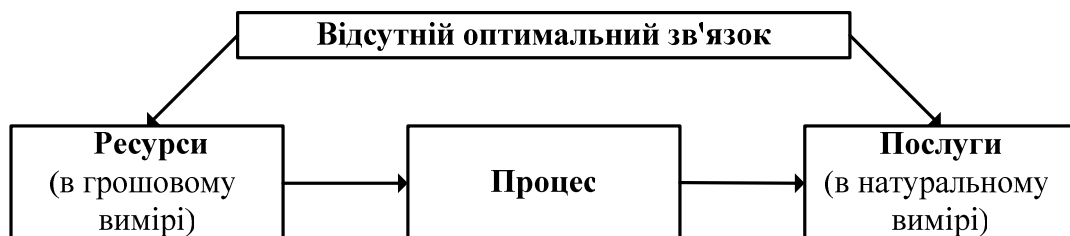


Рис. 5.3. Схема центру дискреційних витрат

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

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

Типовим прикладом центрів доходів є відділ продажу, регіональні представництва підприємств та ін.

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

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його виручки (рис. 5.4).

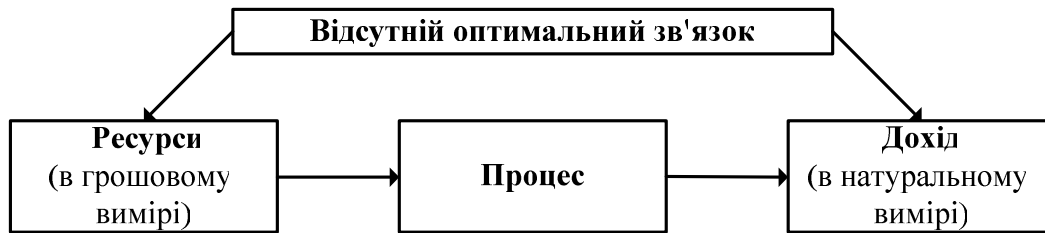


Рис. 5.4. Схема центру доходу

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

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

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

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток (рис. 5.5).

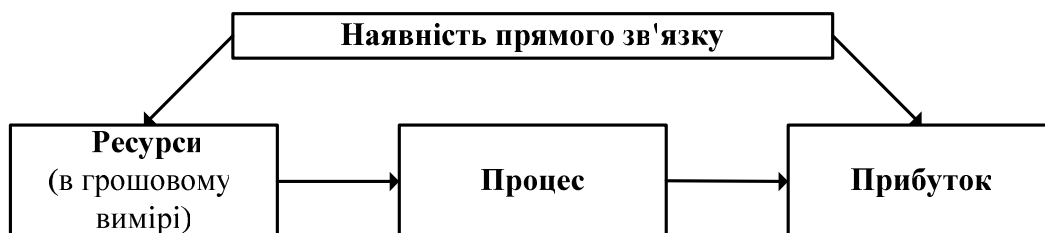


Рис. 5.5. Схема центру прибутку

Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

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

Центр інвестицій – це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати

власний прибуток. Відповідальні за центри інвестування у першу чергу акцентують увагу на ефективному використанні залучених ресурсів. Метою функціонування центру інвестицій є не лише отримання максимального прибутку, але й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, максимальної дохідності інвестицій, збільшення ринкової вартості підприємства. У найзагальнішому значенні для визначення центрів інвестування застосовується інколи і термін «центр прибутку».

Центром інвестицій зазвичай є підприємство взагалі, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком (рис. 5.6).

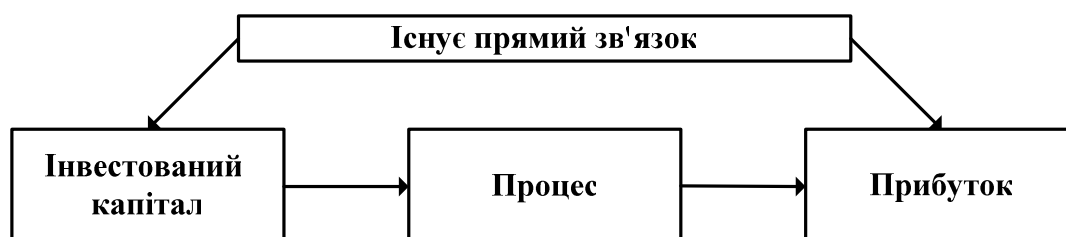


Рис. 5.6. Схема центру інвестицій

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

5.2. Формування центрів відповідальності

Великі сучасні підприємства мають тенденцію до організації своєї структури не за традиційною функціональною ознакою (маркетинг, фінанси, постачання, виробництво, відвантаження), а за видами діяльності, кожний з яких групується навколо певного типу послуг (продукції, робіт) та містить у собі необхідні структурні підрозділи тобто центри відповідальності. Дані центри відповідальності розподіляють повноваження і взаємовідносини між керівниками різних центрів з метою підвищення ефективності діяльності за рахунок зменшення витрат, збільшення обсягів послуг (продукції, робіт) та активів.

Кожен центр відповідальності виступає як самостійний виробничо-комерційний підрозділ, об'єднує всі функції і види діяльності, необхідні для розробки, виробництва і реалізації будь-якого конкретного виду послуг (продукції, робіт) і дозволяє швидко реагувати на зміни потреб споживачів і ситуації на ринку. Кожний з таких підрозділів відповідає за результати своєї діяльності.

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

Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності уточнює рис. 5.7.



Рис. 5.7. Функціональний і територіальний аспекти

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їхнього формування. Первинним **місцем витрат** є робоче місце. Як місце витрат може розглядатися й сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо) [97]. Отже, *центри відповідальності за витратами (центри витрат)* – це місце витрат або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й установлено персональну відповідальність за їх рівень.

Система управління витратами за центрами відповідальності дає можливість:

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

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

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

- порівнянність планових і звітних результатів виконання роботи за певний період;

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

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

Важливе значення за формування кошторисів має поділ витрат на *прямі* та *непрямі* [19]. Об'єктом формування прямих витрат є певний вид послуг (продукції, робіт), а непрямих – сам підрозділ (центр відповідальності).

Загальна схема складання кошторису витрат підрозділу підприємства наведена на рис. 5.8.



Рис. 5.8. Складання кошторису витрат підрозділу підприємства

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

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

Визначення собівартості послуги (продукції, роботи) підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її наданням. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основної діяльності виробництва, за допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вироби. Складніше врахувати у собівартості послуги (продукції, роботи) підприємства витрати підрозділів допоміжної та обслуговуючої наданої послуги (продукції, роботи). Вагома частка їх послуги (продукції, роботи) може спрямуватися на задоволення операційних потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг (продукції, робіт), на підрозділи основної операційної діяльності здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності. Розподіл витрат окремого допоміжного чи обслуговуючого підрозділу за складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності і визначення собівартості послуги (продукції, роботи) показує рис. 5.9 [19].

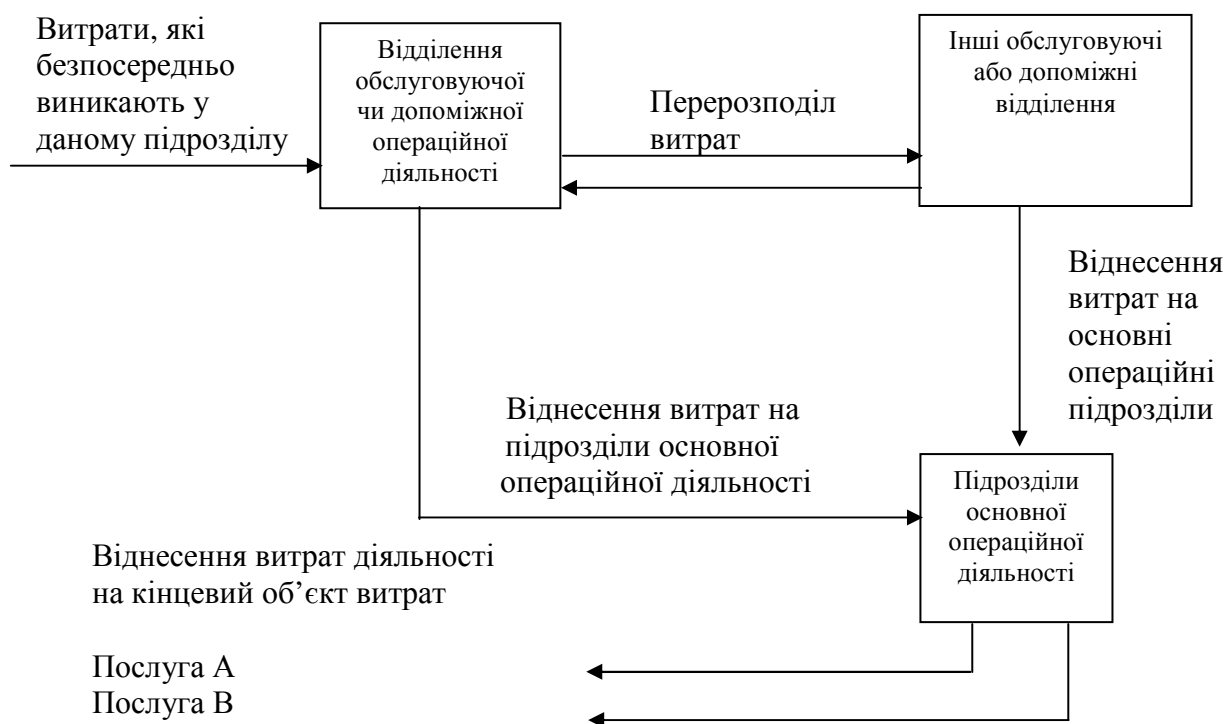


Рис. 5.9. Схема руху витрат допоміжного або обслуговуючого підрозділу для складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності та визначення собівартості послуг підприємства

Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими операційними підрозділами здійснюється виходячи за обсяги наданих ними послуг за допомогою трьох основних методів [103]:

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

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

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

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

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

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

На підставі викладених закономірностей складається спеціальна система рівнянь, яка дає змогу знайти величини сукупних витрат, які списуються на той або інший допоміжний або обслуговуючий підрозділ за складання кошторисів

структурних одиниць основної операційної діяльності. Коли зазначені суми витрат визначено, їх відносять на підрозділи основної операційної діяльності відповідно до обсягів послуг, наданих цим підрозділам.

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

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

Огляд низки наукових праць в галузі зв'язку [18, 26 – 28, 34 – 38, 55, 106, 109] показали, що практичне використання центру відповідальності на підприємствах зв'язку досліджено не повною мірою. Так, в науковій праці Кузнецової Л.В. [55] досліджене формування витрат в УДППЗ «Укрпошта» та розроблена модель їхнього розподілу, яка застосовує функціональний метод обліку витрат, що виникають на кожній стадії технологічних процесів виробництва послуг у галузі поштового зв'язку.

Функціональний метод відбиває специфіку мережного поштового виробництва, кожен елемент якого виконує чітко установлені типові функції, що є основою об'єктивної оцінки собівартості послуг (продукції, робіт), формування їхніх тарифів, виходячи з економічно обґрунтованих витрат, створення умов для ефективного управління витратами виробництва.

Модель заснована на уведенні витратних центрів, витрати з яких переносяться на рівень агрегування витрат за кожною послугою, і центрів концентрації витрат відповідно до особливостей надання послуг поштового зв'язку.

Агрегування – це формування витрат за кожною послугою на окремих етапах технологічного процесу – вихідному, транзитному, вхідному.

Концентрація – це формування результуючих витрат за кожною послугою на усіх етапах технологічного процесу.

Вводяться наступні елементи моделі:

1. *Витратні центри* – експлуатаційні центри, призначені для створення послуг поштового зв'язку на вихідному, транзитному, кінцевому (вхідному) етапах. До витратних центрів належать:

на вихідному етапі:

- кінцеве обладнання;
- місцева мережа;
- місцеві перевезення;

на транзитному етапі:

- обладнання транзитних пунктів;

- магістральна мережа;
 - магістральні перевезення;
- на вхідному етапі:*
- кінцеве обладнання;
 - місцева мережа;
 - місцеві перевезення.

Кожен витратний центр містить у собі наступні елементи, призначені для формування інформації про витрати на послуги поштового зв'язку:

а) прямі витрати (робоча сила, матеріали й устаткування, електропостачання, теплопостачання і т. ін., амортизація, інші витрати);

б) непрямі витрати (загальні витрати служб, що розподіляються пропорційно їхньому використанню, – це адміністративно-управлінські витрати, витрати маркетингових служб, управлінсько-інформаційної системи, інші непрямі витрати);

в) перенесені (придбані) витрати (прямі й непрямі витрати, що виникають у зв'язку з використанням одиниць послуг з будь-якого іншого витратного центру).

Отже, загальні витрати витратного центру складають:

Загальні витрати = прямі витрати + непрямі витрати + придбані витрати.

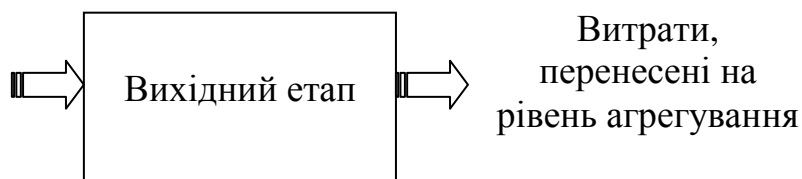
Витратний центр на вихідному етапі визначається в такий спосіб (рис. 5.10):

1. Прямі витрати:

- робоча сила;
- матеріали й обладнання;
- забезпечення;
- амортизація;
- інші витрати.

2. Непрямі витрати:

- адміністративно-управлінські витрати;
- витрати маркетингових служб;
- управлінсько-інформаційні системи;
- інші непрямі витрати.



3. Придбані витрати

Витратний центр

Аналогічно визначаються витратні центри на транзитному і вхідному етапах.

2. *Рівень агрегування* – абстрактне поняття, вводиться в модель для акумулювання витрат різних витратних центрів. У даній моделі на рівні агрегування представлені агреговані витрати, що стосуються відповідних послуг поштового зв'язку.

3. *Центри концентрації* (їх називають також центрами відповідальності) концентрують, поєднують витрати рівнів агрегування. У даній моделі в центрах концентрації поєднуються витрати за кожною послугою, що виникають на всіх рівнях агрегування.

Зчленування витратних центрів у схемі процесу виникнення витрат показує дійсний розподіл витрат, відбиваючи фізичну послідовність «діяльності» витратних центрів, здійснюваної в процесі виробництва послуг поштового зв'язку.

У результаті центри концентрації для кожної послуги формують собівартість одиниці послуги поштового зв'язку i -го типу.

Розроблена модель формування витрат, що припадають на одиницю послуги поштового зв'язку, представлена на рис. 5.11.

Витрати, формовані у витратних центрах на вихідному етапі, переносяться на рівень агрегування по кожній послугі. Те саме здійснюється на транзитному і вхідному етапах. Таким чином, для кожної послуги сформовані витрати у відповідних рівнях агрегування, які потім переносяться в центри концентрації. В результаті роботи моделі центри концентрації формують розмір собівартості кожної послуги і за необхідності ті найважливіші характеристики, що визначають ефективність виробництва кожної послуги: рентабельність, прибутковість.

Найважливішим аспектом роботи моделі є визначення принципів перенесення витрат на рівень агрегування кожної послуги поштового зв'язку. З огляду на специфіку роботи поштового зв'язку, яка полягає в тому, що ті самі засоби (обладнання і праця) беруть участь у виробництві різних послуг, з одного боку, і в той самий час у технологічному процесі кожна послуга використовує різні засоби (обладнання і праця), розподілені в просторі, для виділення витрат витратних центрів на рівень агрегування витрат за кожною послугою повинна застосовуватися формалізована процедура, що дозволяє отримати розподіл витрат за послугами і в результаті отримати розмір собівартості кожної послуги поштового зв'язку.

Питання для самоконтролю

1. З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
2. Що таке центр відповідальності?
3. Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
4. У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?
5. Сутність поняття «місце витрат».

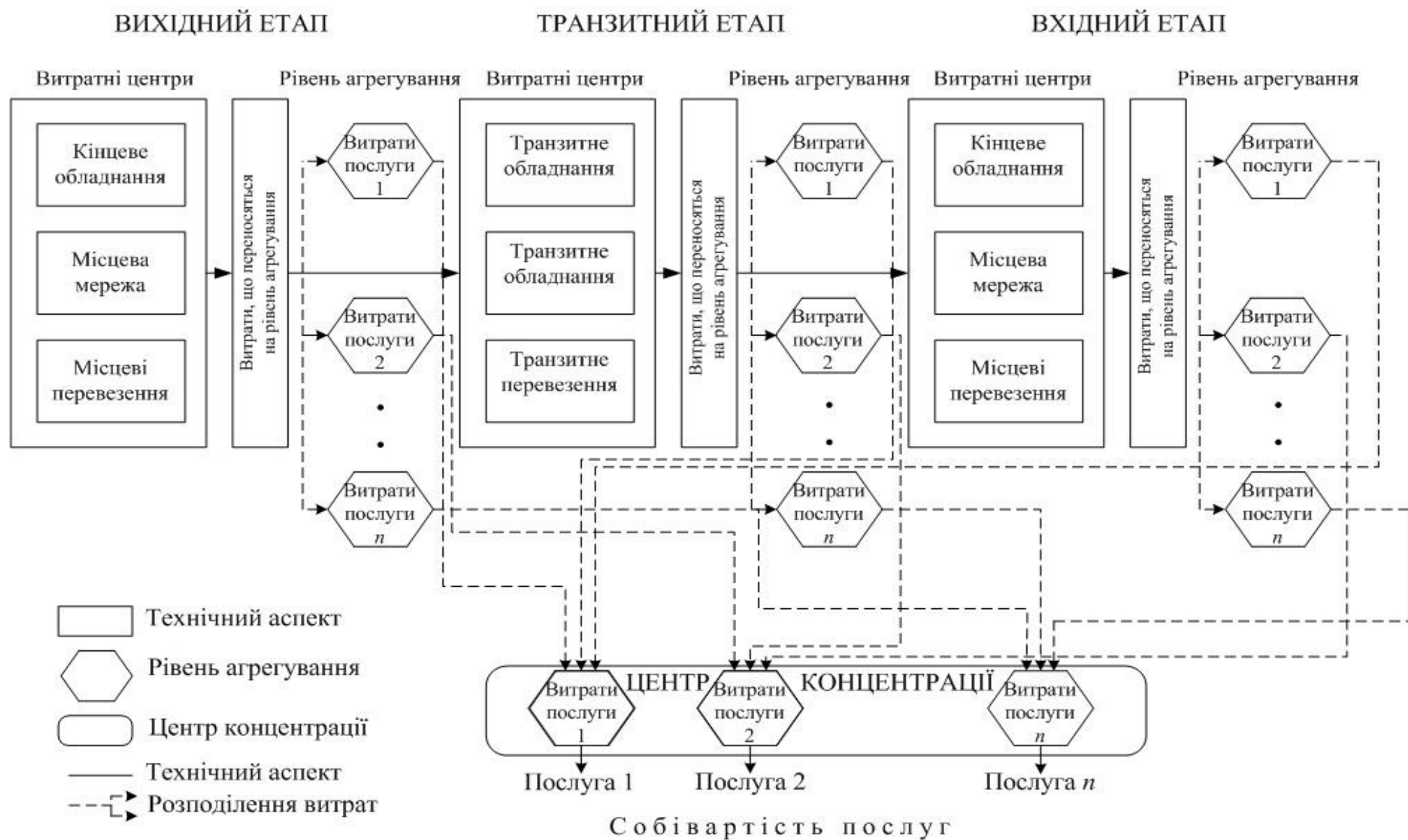


Рис. 5.11. Модель розподілу витрат на одиницю послуг поштового зв'язку

6. Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.

7. Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.

8. У чому відрізняються методи прямого розподілу, взаємних послуг та системи рівнянь?

Задачі

Завдання 5.1

Зв'язати показники, наведені в 1 стовпчику з їх економічним змістом

Показники	Характеристика
Центром витрат	є підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати в середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити і виміряти стосовно даної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції
Центр інвестицій	– це підрозділ, який відповідає, як за витрати, так і за доходи, наприклад підприємство у складі великого об'єднання або холдингової структури
Центр доходів	– це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати власний прибуток
Центр прибутку	є підрозділ, який відповідає переважно за обсяг надання послуг (продукції, робіт), а за витрати – в обмеженому обсязі, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість послуг (продукції, робіт), а лише за витрати на її реалізацію
Центр дискреційних витрат	– це підрозділ, в якому може бути установлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності
Центр технологічних витрат	– це підрозділ, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру

Завдання 5.2

Зв'язати показники, наведені в 1 стовпчику з їх економічним змістом

Показники	Характеристика
Метод прямого розподілу	За такого методу витрати кожного допоміжного та обслуговуючого підрозділу розподіляються поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями

Метод системи рівнянь	За цим методом усі витрати підрозділів допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності відразу відносять на основні операційні підрозділи без урахування взаємних послуг (продукції, робіт) між підрозділами допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності
Метод взаємних послуг	Цей метод по суті повторює попередній, але базується на іншому обчислювальному апараті, який пов'язаний з положеннями математичної теорії рядів

Задача 5.1

Провести калькуляцію витрат і визначити вплив статей на зміну питомої ваги на одиницю послуг за даними таблиці та зробити аналіз. Вихідні дані табл. 5.1.

Таблиця 5.1 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	Базовий період	Плановий період
ФЗП, тис. грн.	740	1052
Матеріальні витрати, тис. грн.		
Загальна сума витрат, тис. грн.	2300	3154
Обсяг послуг, тис. од.	4250	4851
Кількість працівників, чол.	406	410

Задача 5.2

Провести аналіз динаміки доходів підприємства зв'язку та зробити аналіз. Вихідні дані табл. 5.2.

Таблиця 5.2 – Вихідні дані для розрахунку

Найменування показника	Значення показника за періодами	
	базовий	звітний
Телеграфний зв'язок	46,7	40,8
МТЗ	1545,3	1693,1
СТЗ	880,7	963,4
ММТЗ (міжміс.)	2466,1	4565,3
ММТЗ (міжнар.)	346,3	541,3
ПМ	145,2	133,6

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. *Місцем виникнення витрат не може бути:*

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

2. *Організація управління витратами за центрами відповідальності:*

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

3. *Функціональні центри відповідальності – це:*

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

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

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

5. *Організація центрів відповідальності на підприємстві:*

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

Тема 6. БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І КОНТРОЛЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

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

План викладу матеріалу

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

Питання для самоконтролю.

Тести.

6.1. Основи процесу бюджетування

Ефективність підприємницької діяльності залежить, в першу чергу, від її планування та оцінки. Будь-який підприємницький захід, пов'язаний з витратами і зорієнтований на прибуток, потребує розрахунків і оцінки. Оцінка підприємницької діяльності складається з оцінки її складових, таких як: витрати виробництва і прибуток, фінанси, податки, ринок як об'єкт маркетингу, кредити тощо. Проте оцінка окремих, навіть дуже важливих її складових у відриві від усієї виробничої економічної системи скоріш за все призведе до помилок, які, в свою чергу, створять «зону ризику» саме там, де знехтували оцінкою.

Найбільш об'єктивну оцінку підприємницької діяльності, можливість своєчасного виявлення "слабких" місць, забезпечення адаптації підприємства до зовнішніх змін, нівелювання несприятливого впливу факторів зовнішнього

середовища, а також спроможність гнучко реагувати на ці зміни дає бюджетування.

Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отримуваних від підприємства на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники. Відповідно, бюджетування – це технологія складання, коректування, контролю й оцінки виконання фінансових планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньо-фірмового управління.

У свою чергу, *бюджет* – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності підприємства, яка дозволяє зіставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими півперіодами.

Проте у науково-методичній літературі можна зустріти різні тлумачення понять «бюджет» та «бюджетування» (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Трактування змісту визначень процесу бюджетування

Джерело відомостей	Суть визначення
1	2
<p><i>Сухарева Л.А.</i> Контроллинг – основа управления бизнесом / <i>Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко.</i> – К: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с.</p>	<p>Бюджет (англ. budget – буквально сумка) – розпис, кошторис грошових витрат і доходів підприємства на певний період (рік, квартал, місяць). Бюджет – це план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному виразі; це фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми; це вираження бажаного стану, того, який ми бажаємо. Бюджетування можна визначити як процес вироблення оптимальних напрямів використання доходів і формування витрат підприємства в ході здійснення його фінансово-господарської діяльності і розраховані на певний період часу. При цьому бюджетування охоплює розробку бюджетів, організацію його здійснення і контроль за його виконанням (с. 96)</p>
<p><i>Шеремет А. Д.</i> Управленческий учёт: учеб. пособ.; под ред. Шеремета А. Д. – [2-е изд., испр.]. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 512 с.</p>	<p>Бюджет – фінансовий документ, створений до того, як передбачувані дії виконуються. Його часто називають фінансовим планом дії (с. 85)</p>

1	2
<i>Савчук В.П.</i> Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / Савчук В.П. – К.: Изд. дом «Максимум», 2005. – 884 с.	Бюджет, бюджетування – прикладна реалізація фінансового планування, яка вирішує задачі: аналізу і синтезу підприємства, фінансового обліку, фінансового планування, фінансового контролю, мотивації і комунікації (с. 846)
Управленческий учёт производственной деятельности: учеб. пособ. / [Керимов В.Э., Епифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С.]; под ред. В.Э.Керимова. – М.: Экзамен, 2002. – 160 с.	Термін " бюджетування " застосовується найчастіше в управлінському обліку й означає процес складання і реалізації бюджету в практичній діяльності організації. Бюджет представляє кількісне вираження показників плану організації на певний період за окремими напрямками (заходами), виражений в натуральних і грошових одиницях (с. 97)
<i>Голов С.Ф.</i> Управлінський облік: [підручник]. / <i>Голов С.Ф.</i> – К.: Лібра, 2003. – 704 с.	Бюджет – це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах. Бюджетування – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів (с. 340)
<i>Гриценко А.</i> Рискованное бюджетирование / А. Гриценко // ЖУК. – 2005. – № 7. – С. 57.	Бюджетування – це колективний процес, в якому беруть участь менеджери всіх рівнів управління компанії. Бюджетування потрібно сприймати як своєрідний договір між учасниками бюджетного процесу про узгоджені дії, спрямовані на досягнення цілей компанії, і персональну або колективну відповідальність у разі відхилення або порушення умов такої угоди (с. 57)
<i>Фролов Е.А.</i> Основы коммерческого бюджетирования в условиях рыночной экономики / <i>Фролов Е.А., Рабинина Ю.Б., Олейник М.А.</i> // Экономика, Финансы, Право. – 2004. – № 3. – С. 24.	Бюджетування – це процес розробки і формування планових бюджетів, об'єднуючих плани керівництва підприємства (виробничі, маркетингові і фінансові). Бюджети – інструмент фінансового планування, прогнозування і контролю за діяльністю підприємства і її структурних підрозділів. Процес бюджетування – це складова частина фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій щодо формування і використання фінансових ресурсів. Ключова мета бюджетування – забезпечення виробничо-комерційного процесу необхідними, як за обсягом, так і за структурою грошовими ресурсами (с. 24)

1	2
<p>Зинченко В.А. Сущность бюджетирования как инструмента реализации финансово-экономической стратегии предприятия / В.А. Зинченко, Е.И. Решетняк, В.Е. Хаустова // БизнесИнформ. – 2004. – № 7-8. – С. 64 – 69.</p>	<p>Бюджет – це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий на певний період, що показує плановий обсяг доходу, який повинен бути досягнутий, і (або) витрати, які повинні бути зменшені протягом цього року, а також капітал, який необхідно привернути для досягнення цієї мети. Бюджет – керівна і спрямовуюча сила організації. Бюджет – це документ, в якому цілі компанії, сформульовані в плані, отримують кількісне вираження, тобто бюджет показує, як намічені цілі реалізуватимуться. Бюджет – це план, який в деталях розкриває проєктовані витрати і доходи впродовж певного майбутнього періоду. Бюджет – оперативний фінансовий план, який розробляється на короткий період у формі кошторису витрат або балансу доходів і витрат, скоординований між усіма підрозділами і функціями, який забезпечує ефективний контроль за надходженням і витрачанням засобів на підприємстві і є основою для ухвалення управлінських рішень.</p>
	<p>Бюджетування – технологія управління доходами і витратами корпорації з метою підвищення ефективності використання ресурсів, які є у розпорядженні окремих структурних підрозділів, і активів. Бюджетування – це управлінський механізм, що включає планування, облік, аналіз і контроль діяльності підприємства, а також наступні за ними управлінські дії. У вузькому значенні слова під бюджетуванням розуміється фінансове планування на підприємстві, в рамках якого складається прогноз бухгалтерської звітності: про рух грошових коштів (бюджет руху грошових коштів), про прибутки і збитки (бюджет доходів і витрат), бухгалтерський баланс (бюджет по балансовому листу). У розширеному значенні бюджетування розглядається як технологія господарського планування, в рамках якої на підприємстві з певною періодичністю складається сукупність як фінансових, так і оперативних бюджетів (планів). У широкому значенні бюджетування – це технологія управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, що включає планування, облік, контроль, аналіз і регулювання всіх видів діяльності, реалізованих підприємством (с. 64 – 69)</p>

1	2
<p><i>Білобловський С.</i> Складові елементи процесу бюджетування / <i>С. Білобловський</i> // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – № 8. – С. 20.</p>	<p>Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отримуваних від підприємства на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники. Бюджет – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє зіставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими підперіодами. Відповідно, бюджетування – це технологія складання, коректування, контролю й оцінки виконання фінансових планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньофірмового управління (с. 20)</p>

Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають **бюджетним періодом**. Бюджетним періодом завжди є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць). Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення. **Відхилення** – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль (Budgetary Control) – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеру, який відповідає за прийняття відповідних рішень. Планування – перша стадія процесу управління підприємством, на основі якого здійснюється формування техніко-економічних показників, яких підприємство має досягти у чітко визначені терміни. **План** – це кількісний вираз основних показників діяльності підприємства на майбутній період відносно таких основних напрямів: використання інвестиційних, товарно-матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів; залучення джерел фінансування для здійснення поточної й інвестиційної діяльності; формування доходів і затрат; руху грошових коштів; інвестицій (капітальних і фінансових вкладень); підвищення якості продукції та послуг; охорони оточуючого середовища [76].

Задачі, які повинна вирішувати система бюджетування:

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

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

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

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

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

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

7. Установлення об'єктів бюджетування.

8. Розробка системи бюджетів – операційних і фінансових.

9. Розрахунок відповідних показників бюджетів.

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

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

12. Прогноз доходів, витрат і капіталу підприємства.

Складати фінансові плани необхідно для того, щоб:

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

2. Добитися ефективного використання повернутих ресурсів.

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

Основним об'єктом бюджетування є підприємство або напрямок діяльності. Як об'єкт фінансового планування в галузі зв'язку можуть виступати виробництво і надання послуг (продукції, робіт) одного або декількох видів послуг (продукції, робіт), відособлені територіально або технологічно за сегментами ринку зв'язку. В одному підприємстві одночасно може існувати декілька видів підприємства, що характерно для великих суб'єктів підприємницької діяльності. Дані підприємства переплітаються і взаємозалежні один від одного технологічно, організаційно, фінансово. Бюджетування дозволяє керувати фінансами, як окремого підприємства, так і підприємства в цілому, визначаючи набір видів підприємства, терміни і напрями реструктуризації тощо. Метою бюджетування є:

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікацій;
- змушувати менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани;
- забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства;
- створення основи для оцінки і контролю виконання;
- мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети підприємства;
- виконання вимог законів і контрактів.

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

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

1) планує діяльність підприємства в цілому шляхом координації роботи провідних фахівців відділів і служб;

2) надає позитивну дію на мотивацію і настрої колективу;

3) дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;

4) допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль на підприємстві;

5) щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів з наданням користувачам реальнішої інформації про обсяг доходів і витрат, ніж бухгалтерська і статистична звітність;

6) в рамках затверджених місячних бюджетів структурним підрозділам підприємства надана велика самостійність у використуванні засобів;

7) мінімізація числа показників бюджетів дозволяє знизити витрати робочого часу персоналу фінансово-економічних служб підприємства;

8) дозволяє ефективніше витратити грошові ресурси підприємства;

9) слугує інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

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

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

– чітко позначити концепцію управління;

– створити управлінський (виробничий) облік за підрозділами;

– мати фактичні дані бухгалтерського обліку за усіма підрозділами;

– процедури обліку, аналізу, планування і контролю повинні бути формалізовані і розмежовані за сферами відповідальності посадовців;

– визначити принципи централізації і децентралізації.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Процес бюджетування звичайно охоплює такі основні стадії:

1. Доведення основних напрямів політики підприємства до осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

2. Визначення обмежувальних факторів.

3. Підготовка бюджету з надання послуг (продукції, робіт).

4. Попереднє складання бюджетів.

5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.

6. Координація й аналіз обговорених бюджетів.

7. Затвердження бюджетів.

Відправною точкою для бюджетування підприємств зв'язку є бюджет надання послуг (продукції, робіт). **Бюджет продажу (Sales Budget)** – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду послуг (продукції, робіт). Цей документ відбиває майбутній обсяг надання послуг (продукції, робіт), що його здійснюватиме підприємство, визначає обсяг надання послуг (продукції, робіт) та

витрати різних видів ресурсів. Бюджет надання послуг (продукції, робіт) – план з надання послуг (продукції, робіт) і обсягу їхнього надання кожній номенклатурній позиції і є відправною точкою для розробки всіх подальших операційних бюджетів. Розробляється вищим керівництвом на основі досліджень відділу маркетингу.

Обсяг продажу і його товарна структура зумовлюють рівень і загальний характер діяльності підприємства. Розробка бюджету надання послуг (продукції, робіт) – найскладніший етап у процесі бюджетування, оскільки обсяг продажу і, отже, виручка від нього визначаються не стільки виробничими можливостями підприємства, скільки можливостями збуту на реальному ринку, який схильний до впливу неконтрольованих факторів, часто зі значною часткою невизначеності.

Фактори, що впливають на прогноз обсягу надання послуг (продукції, робіт):

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

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

1. Статистичний прогноз на основі математичного аналізу загально-економічних умов, кон'юнктури ринку, кривих зростання.

2. Експертна оцінка, отримана шляхом збирання думок управляючих і персоналу відділу продажу послуг (збуту).

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

У фінансовому управлінні підприємств розрізняють два види фінансового безперервного бюджетування:

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

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

- період планування – понад один рік (звично 3-5 років);
- планування, як правило, пов'язане з вкладенням засобів з метою підвищення ефективності роботи підприємства або відкриття нового підприємства;

- агрегований прогноз, низький ступінь діяльності, невисока точність прогнозованих показників;
- часовий інтервал планування – рік, іноді квартал;
- рішення довгострокового фінансового планування нелегко припинити, оскільки вони впливають на діяльність підприємства на довгий час.

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

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

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

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

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

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

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

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

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через

прирошення і бюджетування “з нуля”. *Бюджетування через природження* – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коректують з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших факторів. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через природження набуло значного практичного поширення.

Бюджетування “з нуля” – це метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Бюджетування “з нуля” вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів.

Бюджетування “з нуля” здійснюється, як правило у такій послідовності:

- ознайомлення відповідальних за бюджет з основними напрямками політики підприємства;
- визначення основних обмежувальних факторів;
- обґрунтування та підготовка бюджету прошарків;
- складання бюджетів;
- обговорення бюджетів із вищим керівництвом;
- координація та аналіз обговорених бюджетів;
- затвердження бюджетів.

Даний метод дає можливість виявити проблеми і розв’язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування “з нуля” – дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

6.2. Побудова бізнес-процесу "бюджетування"

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

Основними етапами процесу складання головного бюджету є:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

На основі фінансових бюджетів складаються бюджет використання чистого прибутку і документи фінансового аналізу. Ці документи допомагають керівникам оцінити плановані результати роботи і затвердити бюджет або визначити необхідність коригування окремих параметрів.

Таким чином, визначається наступні види бюджетів:

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

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

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

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

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

6. ***Бюджет собівартості виготовленої продукції (Cost of Goods Manufactured Budget)*** – плановий документ, в якому наведено розрахунок

собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді. Бюджетну собівартість виготовленої продукції визначають на підставі бюджету використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва.

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

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

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

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

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

Практика складання бюджетів виділяє три основних підходи до організації процесу бюджетування:

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

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

Поряд з тим, такий підхід може бути застосований у разі відсутності у керівників середньої та нижчої ланок необхідних знань і досвіду в розробленні значного бюджету.

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

У практиці більш поширеним є комбінований *підхід "знизу-вгору / згори-вниз" (Botto-Up / Top-Down)*, який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей підприємства, а керівники нижчої та середньої ланок готують бюджет, спрямований на досягнення цілей підприємства. У процесі складання й узагальнення бюджету здійснюють обговорення його та узгодження керівниками різних рівнів. Узгоджений бюджет аналізує і координує бухгалтер-аналітик. Він визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів. Отже, бухгалтер-аналітик відіграє дуже важливу роль у процесі бюджетування, оскільки готує вихідні дані для планування (інформацію про результати минулої діяльності), перевіряє й узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації. Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів.

Бюджетування здійснюють за двома напрямками:

Перший напрям – підготовка функціонального бюджету, тобто бюджету підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є бюджетним центром.

Другий напрям бюджетування – розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих послуг (продукції, робіт).

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджету окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці послуг (продукції, робіт). Своєю чергою, стандарти (норми) витрат використовують

для складання бюджету витрат на виробництво. На підставі бюджету усіх підрозділів готують генеральний (зведений) бюджет підприємства.

Генеральний (зведений) бюджет (Master Budget) – сукупність бюджету, що узагальнює майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджету: операційний та фінансовий.

Операційний бюджет (Operating Budgets) – сукупність бюджету витрат і доходів, яка забезпечує складання бюджетного звіту про прибуток.

Фінансовий бюджет (Financial Budgets) – сукупність бюджету, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Прикладами фінансового бюджету є бюджет грошових коштів та бюджетний баланс.

За допомогою бюджетування вирішуються питання планування і прийняття управлінських рішень на підприємстві; оцінки всіх аспектів фінансової можливості підприємства; зміцнення фінансової дисципліни і підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам підприємства в цілому і власникам її капіталу. При цьому в кожному підприємстві може бути своє призначення бюджетування в залежності, як від об'єкта фінансового планування, так і від системи фінансових і нефінансових цілей.

Бюджет (фінансовий план) розробляється для підприємства в цілому і для окремих структурних підрозділів з метою прогнозування фінансових результатів, встановлення цільових показників фінансової ефективності і рентабельності, лімітів найбільш важливих (критичних) витрат, обґрунтування фінансової можливості підприємств, якими вона займається, або реалізованих нею інвестиційних проектів. Бюджет повинен дати керівникам порівняльний аналіз фінансової ефективності роботи різних структурних підрозділів, визначити найбільш привабливі для подальшого розвитку сфери господарської діяльності, напрями структурної перебудови діяльності підприємства (згортання одних і розвитку інших видів підприємств) тощо. Вони виконують контролюючу функцію за фінансовим станом підприємства, надаючи її керівникам усю необхідну інформацію, що дозволяє судити про правильність рішень, прийнятих керівниками структурних одиниць, розробляти заходи щодо оперативного і стратегічного коригування їхньої діяльності.

В умовах ринку саме бюджетування стає основою планування – найважливішою функцією управління. Уся система внутрішньофірмового планування повинна будуватися на основі бюджетування, тобто усі витрати і результати повинні мати суто фінансове вираження. Проте, справа не тільки в цьому. Якщо саме по собі планування підприємства необхідне для того, щоб чітко уявляти де, коли, що і для кого підприємство буде виробляти та надавати послуги (продукцію, роботи), щоб розуміти, які ресурси й в якому обсязі для цього знадобляться, тоді бюджетування як основа планування – це максимально точне вираження всіх планових показників і ресурсів у фінансових термінах.

Однією із головних функцій бюджетування як управлінської технології є прогнозування (фінансового стану, ресурсів, доходів і витрат). Саме цим бюджетування і є цінним для прийняття управлінських рішень. Звичайно, затверджені форми бухгалтерської звітності ніхто не скасовував. Будь-який

фінансовий аналіз, детально розроблений інструментарій фінансового менеджменту цінний лише тоді, коли є необхідні вихідні дані, тобто дані про очікуваний в майбутньому, а не про минулий фінансовий стан підприємства. Якщо таких вихідних первинних даних немає, а оперувати лише показниками з минулого, то вся система управління фінансами виявляється неадекватною у відбитті поточного та майбутнього стану підприємства.

Роль системи управлінського обліку і бюджетування полягає в тому, щоб представити всю фінансову інформацію, показати рух коштів, фінансових ресурсів, рахунків і активів підприємства в максимально універсальній та зіставленій формах для будь-кого, представити відповідні показники господарської діяльності в найбільш прийнятному для прийняття ефективних управлінських рішень вигляді.

Бюджетування допомагає установити ліміти витрат ресурсів і нормативи рентабельності або ефективності за окремими видами послуг (продукції, робіт), видами підприємства і структурних підрозділів підприємства. Усі показники якості і продуктивності праці, моніторинг процесів щодо їхньої зміни так чи інакше пов'язані із системою бюджетів.

Застосовувані у фінансовому плануванні види бюджету поділяють на чотири основні групи:

- основні бюджети (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів, розрахунковий баланс);
- операційні бюджети (бюджет продажу, бюджет прямих матеріальних витрат, бюджет управлінських витрат тощо);
- допоміжні бюджети (план капітальних (первісних) витрат, бюджети податків, кредитний план тощо);
- додаткові (спеціальні) бюджети (бюджети розподілу прибутку, бюджети окремих проектів і програм).

Усі ці бюджети потрібні для складання так званого зведеного виробничого або основного бюджету (майстер-бюджет). Майстер-бюджет (зведений виробничий або основний бюджет) – це сукупність взаємозалежних між собою трьох основних бюджетів підприємства плюс набір операційних і допоміжних бюджетів, необхідних для їхнього складання. Майстер-бюджет може бути розроблений як для підприємства в цілому, так і для окремого підприємства, що виділяється, наприклад, у центр фінансової відповідальності.

Операційні і допоміжні бюджети потрібні для ув'язування натуральних показників планування (кг, шт.) з вартісними, для більш точного складання основного бюджету, визначення найбільш важливих пропорцій, обмежень і допущень, що слід враховувати при складанні основного бюджету. Спеціальні бюджети (допоміжні і додаткові) необхідні для більш точного визначення цільових показників і нормативів фінансового планування, більш точного обліку особливостей національного оподаткування. Основні бюджети включають:

Бюджет доходів і витрат (бюджет прибутків і збитків) є найбільш розповсюдженим у нашій практиці і найбільш звичним для розуміння нашими керівниками будь-якого рівня управління. Призначення даного бюджету – показати співвідношення всіх доходів (виручки) від реалізації у плановий

період з усіма видами витрат, що припускає понести в цей самий період підприємство, пов'язаними з отриманням доходів і з виділенням найбільш важливих (критичних) статей витрат. У бюджеті доходів і витрат надається прогноз вартості відвантаженої продукції відповідно до прогнозу продажу поза залежністю від умов її оплати. Основний зміст бюджету доходів і витрат – показати керівнику підприємства ефективність її господарської діяльності в майбутній період; установити ліміти (нормативи) основних видів витрат, цільові показники, проаналізувати і визначити резерви формування і збільшення прибутку, оптимізації податкових та інших відрахувань у бюджет, можливості повернення позикових коштів, формування фондів накопичення і споживання тощо. По суті, бюджет доходів і витрат – це прогнозування підприємством структури собівартості продукції, що випускається (її вартості у відпускних цінах), на майбутній період з виділенням змінних і умовно-постійних витрат, валового, операційного, балансового і чистого прибутку.

Бюджет руху грошових коштів – це план руху розрахункового рахунку і наявних коштів у касі підприємства, що відбиває всі прогнозовані надходження і списання коштів у результаті господарської діяльності. Він показує можливі (передбачувані, виходячи з умов договорів чи контрактів) надходження авансів і передоплати за продукцію, що поставляється, наявних коштів, а також затримки надходжень за продукцію, відвантаженою раніше (дебіторська заборгованість). Складання бюджету руху грошових коштів покликане забезпечити безумовну збалансованість надходжень і використання коштів підприємства на майбутній період. Бюджет руху грошових коштів відбиває потребу в зовнішньому фінансуванні (обсяг кредитів, інвестицій), а також сприяє більш точному визначенню обсягів зовнішнього фінансування. Його призначення полягає у забезпеченні збалансованості між надходженнями коштів (відповідних плановим доходам) і їх списанням (відповідно до запланованих витрат) підприємством за бюджетними періодами.

Баланс – це прогноз співвідношення усього, що має підприємство у даний момент (усе майно, зобов'язання споживачів та ін.), тобто активів і всього того, що підприємство винне іншим, тобто пасивів (зобов'язань) перед постачальниками, бюджетом, банками й інвесторами. Прогноз цей робиться у відповідності зі сформованою (фактичною) структурою активів і пасивів її найбільш імовірною зміною в процесі майбутньої реалізації іншого основного бюджету. Розрахунковий баланс складається з двох основних розділів: активів і пасивів, що повинні бути рівні між собою. Для бюджетування важливо, що в розрахунковому балансі відбиваються всі ресурси, які використовуються в даному підприємстві. Розрахунковий баланс може бути складений не тільки для юридичної особи, але і для будь-якого об'єкта господарювання, що приносить доходи, або прибуток і генерує грошові потоки. Без розрахункового балансу неможливо отримати вихідну інформацію для фінансового аналізу й оцінки інвестиційної привабливості проекту, контракту, підприємства тощо.

Розробка бюджетів забезпечує періодичне планування операцій підприємства, дає можливість передбачати майбутні проблеми і визначати найкращий шлях удосконалення стратегічної мети. Дуже важливим аспектом

бюджетування є те, що воно змушує менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани і дає можливість усвідомити витрати, пов'язані з виконанням їх. Менеджери не завжди уявляють вартість своїх рішень. Бюджет сприяє кращому розумінню ними того, чого варті певні дії, і знаходженню спільної мови за оцінки запропонованих проектів. У процесі складання бюджету менеджер має можливість порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Оскільки бюджети відображають майбутні операції фірми, то в міру здійснення цих операцій вони перетворюються на базу для оцінки діяльності менеджерів.

Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити ефективність і результативність діяльності. Крім того, бюджети мотивують працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробленні бюджету і зацікавлені в досягненні установлених показників.

На даному етапі визначається список операційних, фінансових і допоміжних бюджетів, що розробляються для кожного центру відповідальності і підприємством в цілому. Перелік операційних бюджетів:

- бюджет продажу;
- бюджет виробництва;
- бюджет виробничих запасів;
- бюджет прямих витрат на матеріали;
- бюджет виробничих накладних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет комерційних витрат;
- бюджет управлінських витрат.

До числа фінансового бюджету відносяться:

- бюджет грошових коштів;
- прогнозний баланс;
- прогнозний звіт про прибуток, або бюджет доходів і витрат;
- податкові бюджети (ПДВ, податок на прибуток, штрафні санкції і пеня);
- інвестиційний бюджет.

Допоміжні бюджети складаються для планування невикористаних витрат (наприклад, витрати на соціальну сферу).

6.3. Збалансування стратегічних цілей та ресурсів підприємства при формуванні стратегічного бюджету

Найбільш відповідальним та тривалим етапом стратегічного управління є реалізація стратегії підприємства, успішність якої залежить від обґрунтованості вибору стратегічної альтернативи, узгодженості розділів складеного стратегічного плану, його збалансованості з оперативним планом, відповідного фінансування реалізації стратегії та ефективності організації здійснення стратегічних заходів.

На етапі реалізації стратегій, як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні його структурних підрозділів (функціональних, виробничих) вирішуються такі завдання:

- 1) визначення пріоритетності стратегій;
- 2) виявлення характеру зв'язків між стратегіями;
- 3) визначення заходів щодо реалізації кожної стратегії;
- 4) складання графіка термінів виконання стратегічних заходів;
- 5) розподіл відповідальності за виконання певних заходів щодо реалізації стратегії;
- 6) визначення джерел та обсягів необхідних інвестицій для забезпечення реалізації стратегії;
- 7) розподіл ресурсів підприємства;
- 8) формування системи стратегічних змін та «стартового майданчика».

Визначення пріоритетності стратегій передбачає структурування комплексу стратегій за першочерговістю реалізації та превалюючому значенні для успішного досягнення стратегічних цілей підприємства. Структурований комплекс стратегій підприємства доцільно відображати у вигляді «дерева стратегій».

Виявлення характеру зв'язків між обраними стратегіями сприяє запобіганню виникненню можливих проблем у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства, обумовлених конфліктним характером зв'язку між стратегіями. Успішність реалізації загальної стратегії підприємства забезпечується комплементарним зв'язком з обраними функціональними та підприємницькими стратегіями.

Решта визначених завдань етапу реалізації стратегій пов'язана зі складанням стратегічного плану, календарного графіка виконання заходів, зі складанням стратегічного бюджету, що є невід'ємними елементами процесу стратегічного планування, а також – з формуванням організаційного механізму управління реалізацією стратегій підприємства.

Важливе значення на етапі реалізації стратегій підприємства належить ресурсному забезпеченню та фінансуванню цього процесу, що є однією зі сфер стратегічних змін. На стадії реалізації стратегій мобілізація, розподіл та перерозподіл ресурсів повинні здійснюватись таким чином, щоб забезпечувати стратегічний ефект у досягненні цілей підприємства. Тому, в процесі реалізації стратегії необхідним стає застосування такого інструменту, як бюджет.

Для фінансування заходів щодо реалізації стратегії складається стратегічний бюджет підприємства, який у літературі з управління розглядається не тільки як метод розподілу ресурсів для досягнення цілей, а як окремий цільовий бюджет, як процес систематичного зіставлення необхідних витрат з установленими цілями.

Стратегічний бюджет – є засобом розподілу ресурсів підприємства для досягнення стратегічних цілей за період реалізації стратегії. Отже, стратегічні цілі є вихідною основою стратегічного бюджетного планування підприємства, тобто правомірно стверджувати, що стратегічні цілі «керують» бюджетом підприємства. Стратегічний бюджет містить довгострокові інвестиції підприємства і спрямований на формування потенціалу прибутку.

Особливості стратегічного бюджету проявляються у часовому періоді дії, рівні агрегації інвестицій за напрямками розвитку підприємства, об'єктах спрямованості, «відповідальності» за успіх діяльності підприємства. Доцільність виділення стратегічного бюджету обумовлена тим, що розробка стратегічного бюджету обов'язково надає кількісну визначеність стратегічним орієнтирам підприємства, виражає у вартісній формі стратегічну програму дій в усіх напрямках функціонування підприємства та його структурних підрозділах. Тому стратегічний бюджет можна інтерпретувати як програмний бюджет підприємства, як «бюджет розвитку підприємства», оскільки він служить підставою для контролю за реалізацією стратегій підприємства. Таким чином, стратегічний бюджет підприємства призначений для обґрунтування витрат на реалізацію стратегії та формування основи для контролю реалізації стратегії.

Відповідно до наукової позиції І. Ансоффа стратегічний бюджет [64] передбачає такі напрями:

1) інвестиції для поліпшення конкурентних позицій у стратегічних зонах господарювання – потребує створення та підтримки конкурентних переваг, що пов'язане з глибоким проникненням на ринок (концентрація), інтеграційними процесами та реструктуризацією підприємства. Ці напрями створення конкурентних переваг підприємства потребують інвестицій здебільшого на придбання нематеріальних активів, цінних паперів, а також на способи просування послуг (продукції, товарів);

2) інвестиції для поширення стратегічних зон господарювання шляхом географічної експансії – здійснюються шляхом опанування нових сегментів ринку, захоплення нових ринків, що передбачає поширення та поглиблення асортименту товарів, проведення агресивної реклами та інших засобів просування товарів. Ці напрями потребують інвестицій здебільшого на збільшення обігових коштів підприємства;

3) інвестиції на розвиток або вихід із неперспективних стратегічних зон господарювання – здійснення диверсифікації (конгломеративної, концентричної) ринків або технологій. Цей напрям обумовлює значні інвестиції в нові технології підприємства.

Кожний напрям стратегічного бюджету підприємства має відповідні фінансові характеристики щодо обсягу фінансових ресурсів, забезпечення фінансової синергії та рівня ризику, які наведено в табл. 6.2.

За фінансовими характеристиками напрямів стратегічного бюджету найбільш значними за обсягом та ризиком для підприємства є інвестиції для поширення та розвитку стратегічних зон господарювання (далі – СЗГ).

Фінансування обраної стратегії підприємства передбачає розподіл довгострокових інвестицій та збалансування з розміром оперативних бюджетів кожного структурного підрозділу підприємства.

Схематично взаємозв'язок стратегічного бюджету з оперативним бюджетом підприємства відображений на рис. 6.1.

Таблиця 6.2

Фінансові характеристики напрямів стратегічного бюджету підприємства

Характеристики	Напрями стратегічного бюджету		
	Інвестиції для поліпшення конкурентних позицій у стратегічних зонах господарювання	Інвестиції для поширення стратегічних зон господарювання шляхом географічної експансії	Інвестиції на розвиток нових стратегічних зон господарювання
Обсяг необхідних фінансових ресурсів	Помірний	Значний	Дуже значний
Наявність фінансової синергії	Відсутня	Наявна	Наявна
Ступінь обумовленого ризику	Невисокий	Високий	Дуже високий

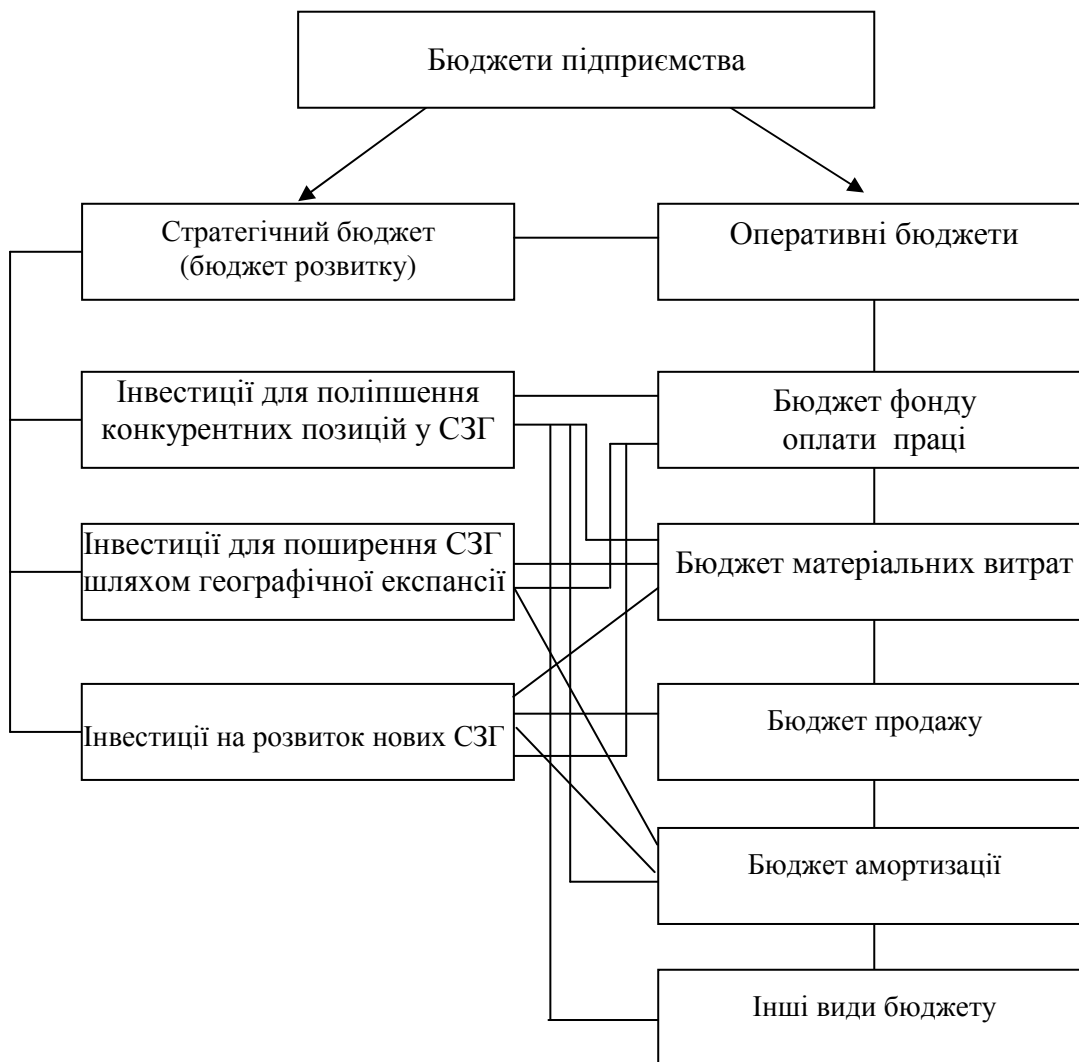


Рис. 6.1. Система бюджетів підприємства

Декомпозиція стратегічного бюджету підприємства здійснюється через взаємозв'язок із оперативними бюджетами. Для узгодження стратегічного та оперативного бюджетів підприємства процес їх складання здійснюється в такій послідовності:

1. Визначення по кожному завданню відповідно до стратегічних цілей по тактичних діях потреби в ресурсах за видами та обсягом. Отже, кожний структурний підрозділ (функціональний, виробничий) підприємства складає оперативний кошторис.

2. Оцінка наявних ресурсів підприємства та визначення джерела надходження кожного виду ресурсів у певному обсязі. Отже, формуються оперативні бюджети кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому. Оперативні бюджети (виконавчі) мають спрямованість на забезпечення ефективності діяльності підприємства.

3. Складання стратегічного бюджету, тобто визначення потреб та джерел довгострокових інвестицій.

У процесі складання стратегічного плану та бюджету підприємства забезпечується участь і вищого керівництва, і керівників підрозділів, і виконавців.

Процес складання стратегічного бюджету підприємства здійснюється за такими стадіями:

1. Визначення потреб у стратегічних ресурсах (обсяг, вид) за кожною метою, стратегією, в розрізі кожного структурного підрозділу підприємства.

2. Зведення потреб у стратегічних ресурсах (обсяг, види) в цілому по підприємству.

Визначення потреб у стратегічних ресурсах за структурними підрозділами та підприємству в цілому доцільно подати у формі табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Орієнтовна форма для визначення потреб у стратегічних ресурсах певного структурного підрозділу (підприємства)

Стратегічна мета	Стратегії	Заходи, дії	Ресурси (вид, обсяг)	Термін виконання
1. Мета А 2. ...	1. Стратегія А 2. ...	Заходи відповідно до стратегії А	Ресурси відповідно до кожного заходу, дії	Термін виконання по кожному стратегічному заходу, стратегії в цілому
Усього	—	—	Обсяг ресурсів за видами	—

3. Оцінка наявності стратегічних ресурсів підприємства. Визначення наявності необхідного обсягу ресурсів за видами та їх оцінка щодо відповідності потребам підприємства. Наявність певних видів ресурсів у певному обсязі визначає певні можливості підприємства щодо досягнення установлених стратегічних цілей.

4. Зіставлення потреби в стратегічних ресурсах та їх фактичної наявності на підприємстві, яке дає можливість визначити шляхи формування необхідних стратегічних ресурсів.

5. Визначення джерел та термінів формування стратегічних ресурсів, витрат на придбання ресурсів та їх розподіл. Для цього складається стратегічний бюджет підприємства за такою формою (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Орієнтовна форма стратегічного бюджету підприємства

Стратегічна мета	Джерела формування ресурсів	Використання ресурсів
1. Мета	1. Перелік джерел формування необхідних ресурсів	1. Перелік напрямів використання ресурсів
.....

Формування, розподіл та використання певних стратегічних ресурсів (S) за видами та обсягом здійснюється за етапами, які визначені терміном реалізації стратегії (t) відповідно до стратегічного плану (II).

6. Зведення необхідних інвестицій здійснюється за трьома напрямками бюджету розвитку підприємства.

За пріоритетними напрямками може здійснюватись перерозподіл інвестицій підприємства.

Складений стратегічний бюджет підприємства використовується не тільки як план фінансування реалізації стратегії, а ще й як об'єкт стратегічного контролю. Причому в процесі реалізації стратегії припускається часткова або кардинальна зміна бюджету розвитку підприємства. Так, часткова зміна стратегічного бюджету може відбуватись за умов коригування цілей, стратегій підприємства. Кардинальний перерозподіл ресурсів у рамках існуючого стратегічного бюджету здійснюється за умов зміни стратегії підприємства. Коригування стратегічного бюджету підприємства також може бути обумовлено змінами ринкової ситуації, інфляції, доходів підприємства. Таким чином, у процесі реалізації стратегії підприємства стратегічний бюджет може змінюватись, тобто забезпечується гнучкість як невід'ємна його риса у ринкових умовах.

6.4. Особливості складання річного та місячного бюджету

При визначенні ступеня деталізації майбутньої системи бюджету потрібно брати до уваги наступні особливості:

1) зайва подробиця приводить не до збільшення, а до зниження точності прогнозу. Наприклад, бюджет продажу, складений за групами продукції на підставі статистики й аналізу ринку, буде точнішим, ніж планування продажу за товарними позиціями. Це пов'язано з тим, що часто дуже важко визначити місткість ринку і спрогнозувати його зміну для кожної позиції асортименту в декілька сотень або навіть тисяч найменувань, а динаміка продажу попередніх періодів не завжди показова;

2) річний бюджет не може бути керівництвом до дії, від якого не можна відступати ні на крок. Бюджет підприємства на рік визначає напрям і найвірогідніший шлях розвитку з можливими відхиленнями в допустимих межах.

Річний бюджет – це системність планування діяльності підприємства. По-перше, річний бюджет повинен вписуватися у систему довгострокового планування і стратегічного управління підприємством. По-друге, бюджет повинен охоплювати всі сфери діяльності і підрозділу підприємства як основні, так і допоміжні. По-третє, система повинна містити операційний і фінансовий бюджети, в яких необхідно окремо планувати момент виникнення витрат або факт відвантаження й оплати (перехід грошей).

При впровадженні системи річного бюджету розв'язується тільки частина задач короткострокового планування. Задачі, для яких необхідний докладний прогноз діяльності, розв'язуються за допомогою технології місячного бюджетування.

Розробка річного бюджету переслідує дві основні цілі:

1) *стратегічну* – установлення цільових показників розвитку підприємства за рік (наприклад, у вигляді сумарного річного прибутку), щоб власник міг планувати, як розпорядитися заробленим підприємством прибутком;

2) *тактичну* – наперед (ще до початку планового періоду) передбачити можливий дефіцит грошей, щоб знайти джерело додаткового фінансування або напрям інвестування тимчасових вільних грошових коштів.

У загальному випадку рекомендується два способи складання бюджету: *фіксований за часом* (статичний) і *плаваючий*. Для першого планового періоду приймається як один рік – календарний або фінансовий. При календарному варіанті період планування починається з 1 січня і закінчується 31 грудня, при фінансовому - це той же повний рік, який може початися іншою датою, але закінчитися через 365 (366) днів. У плаваючому бюджеті план складається не на рік, а на 12 найближчих місяців. Планування починається з найближчого наступного місяця і закінчується рівно через рік, тобто фірма формує власні бюджети після закінчення кожного місяця, пересуваючи плановий період на місяць вперед.

Класична система річного бюджету має наступні особливості:

- бюджет складається на рік з розбиттям за місяцями;
- для кожного центру прибутку складається окремий бюджет, який згодом консолідується до зведеного бюджету по підприємству;
- планування витрат може здійснюватися за відділами і службами, якщо ставиться задача контролювати витрати кожного відділу, або в цілому за підрозділами;
- витрати плануються тільки за значущими статтями, всі невеликі статті групуються і плануються однією сумою; при плануванні витрати розподіляються на змінні і постійні;
- продаж планується за групами продукції або за топ-позиціями (позиції, частка продажу яких складає 80% загального продажу по підприємству); асортиментні позиції, обсяг продажу за якими незначний, згортається в групу "інші".
- перелік груп або топ-позицій не повинен бути великим, щоб система була гнучкою до змін;
- розробляється єдиний формат бюджетних таблиць для всіх центрів відповідальності.

Місячний бюджет – це детальний план діяльності підприємства на місяць, представлений у вигляді системи взаємопов'язаних початкових і результуючих блоків. Місячний бюджет складається на базі річного бюджету з глибшою деталізацією й уточненням планованих даних на рік. Оскільки на місяць нескладно скласти докладний план дій, місячний бюджет повинен бути максимально, хоча і в розумних межах, деталізований. Необхідно зіставляти вигоди від деталізації даних з витратами часу і ресурсів на розробку місячного бюджету.

Основними задачами місячного бюджетування є:

- уточнення і коригування даних річного бюджету;
- управління витратами – "витрачати тільки те, що було заплановане";
- управління грошовими коштами – витрачання грошових коштів на основі планованих значень;
- контроль своєчасності надходження грошей;
- забезпечення позитивного грошового рахунку – можливість наперед передбачати необхідність короткострокового фінансування при появі дефіциту грошових коштів;
- оптимізація запасів – на складі зберігається тільки та сировина, яка планується використовуватися у виробництві в бюджетному місяці;
- ефективне управління закупівлями – замовляється тільки те, що потрібне для виробництва, поставка здійснюється в потрібні терміни;
- ефективний розподіл товару у системі – товар розподіляється між підрозділами відповідно до їхнього бюджету продажу (особливо важливо для торгових підприємств з розгалуженою структурою філіалів);
- мотивація співробітників – заохочення за виконання плану, стягнення за зрив.

Місячний бюджет не повинен існувати окремо від річного, він повинен уточнювати і доповнювати його.

6.5. Бюджетування капітальних інвестицій

Бюджетування капітальних інвестицій (Capital Budgeting) – процес виявлення, оцінювання, планування й фінансування значних інвестиційних проектів [93].

Бюджетування капітальних інвестицій охоплює:

- визначення потенційних проектів капітальних інвестицій;
- калькулювання витрат і доходів, пов'язаних зі здійсненням проектів;
- оцінку запропонованих проектів;
- складання бюджету капітальних інвестицій;
- переоцінку вже ухвалених проектів.

Бухгалтери-аналітики найчастіше не беруть участі у першій стадії проекту, але облікова інформація є вкрай необхідною на всіх наступних стадіях бюджетування капітальних інвестицій.

Пропозиції стосовно капітальних інвестицій виникають на різних рівнях управління і в різних підрозділах підприємства.

Пропозиції щодо придбання дочірніх підприємств або будівництва нових підприємств здебільшого ініціює вище керівництво. Необхідність придбання нового обладнання або заміни існуючого може бути обґрунтована підрозділами, яким це обладнання потрібне.

Усі запропоновані проекти капітальних інвестицій надходять для оцінювання групі аналітиків або безпосередньо вищому керівництву. З усіх запропонованих проектів керівництво має обрати ті проекти, які якомога повніше задовольняють потреби підприємства. Для цього треба знати витрати і вигоди, обумовлені здійсненням кожного проекту.

При доборі проектів капітальних інвестицій необхідною умовою є відшкодування інвестицій за рахунок вигод, отриманих від використання їх.

Вигода від використання об'єктів капітальних інвестицій звичайно виступає у вигляді економії витрат або додаткового прибутку. Якщо нове обладнання придбано для автоматизації ручних операцій, його застосування сприятиме економії витрат внаслідок зниження витрат на експлуатацію. Своєю чергою, придбання нового обладнання для нарощування виробничої потужності забезпечує додатковий прибуток від реалізації продукції внаслідок збільшення обсягу продажу. Цей додатковий прибуток є різницею між додатковими надходженнями від реалізації продукції й додатковими витратами на її виготовлення. Найчастіше для оцінювання проектів капітальних вкладень використовують показник чистих грошових потоків, тобто чистих грошових надходжень і чистих інвестицій.

Чисті грошові надходження (Net Cash Inflow) – це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період або сума економії грошових витрат за цей період. Слід мати на увазі таке: якщо об'єкт капітальних інвестицій має значну ліквідаційну вартість наприкінці терміну його експлуатації, то чисту ліквідаційну вартість теж розглядають як додаткові грошові надходження на момент реалізації активів.

Чисті грошові надходження порівнюють з чистими інвестиціями на здійснення проекту.

Чисті інвестиції (Net Investments) – сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій.

Зокрема, якщо придбання нового обладнання супроводжується реалізацією старого обладнання, то при визначенні чистих початкових інвестицій виручка від продажу останнього вираховується з суми інвестицій у нове обладнання. При цьому треба пам'ятати, що хоча йдеться про капітальні вкладення, інвестиції для здійснення проекту можуть включати не тільки вартість будівництва, обладнання або перепідготовку кадрів, а й вкладення коштів у додаткові товарно-матеріальні запаси, дебіторську заборгованість та інші активи (табл. 6.5).

Проблема визначення витрат і вигод при інвестуванні насамперед зумовлена тривалістю й невизначеністю періоду використання об'єкта капітальних інвестицій. Цей період часто перевищує 15 або 20 років й установити його досить чітко надто складно.

Таблиця 6.5

Склад грошових потоків, пов'язаних з капітальними інвестиціями

Грошові потоки	
Надходження коштів	Видаток коштів
Додаткові доходи	Початкові інвестиції
Зниження витрат	Зростання робочого капіталу
Ліквідаційна вартість	Ремонт і обслуговування
Вивільнення робочого капіталу	Додаткові операційні витрати

Разом з тим цей показник має важливе значення для розрахунку майбутніх грошових надходжень. Якщо проект капітальних інвестицій передбачає придбання обладнання, то періодом використання об'єкта капітальних інвестицій звичайно є термін корисної експлуатації цього обладнання.

Однак за умов науково-технічного прогресу моральне старіння обладнання нерідко зумовлює потребу передчасної його заміни. Тому додаткові грошові надходження від використання обладнання припиняються до завершення періоду його фізичного старіння. Поряд з цим існує проблема оцінки проектів, ефект від використання яких не можна відобразити у формі прибутку або економії витрат.

Прикладом таких проектів є капітальні інвестиції, пов'язані з охороною природи, праці або здійсненням соціальних заходів. Для таких проектів потрібні інші (нефінансові) підходи до оцінки вигод.

Усі методи оцінки проектів капітальних інвестицій можна поділити на дві категорії (табл. 6.6):

- 1) методи дисконтування грошових потоків;
- 2) методи, що враховують вартість грошей у часі.

Таблиця 6.6

Класифікація методів оцінки проектів капітальних інвестицій

Методи оцінки проектів капітальних інвестицій	
Методи дисконтування грошових потоків	Методи, що не враховують вартість грошей у часі
Чиста теперішня вартість	Період окупності
Внутрішня норма прибутковості	Облікова норма прибутковості

Методи дисконтування грошових потоків (Discounted Cash Flow Techniques) – це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Отже, для осмислення й застосування цих методів потрібне чітке розуміння концепції.

6.6. Концепція вартості грошей з урахуванням часу

Вартість грошей з урахуванням часу (Time Value of Money) – сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу.

Зміну вартості грошей часто пов'язують зі зниженням купівельної спроможності їх у результаті інфляції. Водночас не тільки інфляційні процеси визначають зміну вартості грошей. Слід також зважати на фактор невизначеності, присутній в області економічних відносин. Для інвестора завжди існує ризик втратити вкладені кошти внаслідок майбутніх подій, які важко було передбачити (банкрутство, стихійне лихо тощо). Проте навіть за відсутності інфляції та ризику основною причиною того, чому "гроші сьогодні" краще, ніж гроші, які будуть отримані в майбутньому, є те, що "сьогоднішні" гроші можна вигідно вкласти і мати з них певний дохід у вигляді відсотків. Тому виміром часової вартості грошей є сума відсотка на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за цей період часу.

Часову вартість грошей можна розрахувати двома способами: на підставі простого або складного відсотка.

Простий відсоток розраховують множенням основної (інвестованої) суми на відсоткову ставку та період інвестицій. Тобто простий відсоток нараховується тільки на початкову суму (внесок, позику тощо).

Складний відсоток (Compound Interest) – це відсоток, який нараховують на початкову суму та на раніше нараховані відсотки. У разі довгострокових інвестицій переважно використовують складні відсотки, які дають більший дохід, ніж прості.

Майбутня вартість (Future Value) – це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка.

Теперішня вартість (Present Value) – це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час. Для визначення теперішньої вартості інвестицій

необхідно з суми майбутніх грошових надходжень вирахувати суму відсотків, нарахованих за певною ставкою (t_x), за певний період (i). Процес коригування майбутніх грошових надходжень для визначення теперішньої вартості називають **дисконтуванням**.

Дисконтування (Discounting) – процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових потоків. Відповідно, ставку відсотка, яку використовують для дисконтування, називають **ставкою дисконту (Discount Rate)**.

Теперішню вартість інвестицій можна обчислити за формулою:

$$PV_i = CF_i \frac{1}{(1+t_x)^i}, \quad (6.1)$$

де PV_i – величина теперішньої вартості в i -му році прогнозування (чи розрахунку);

CF_i – величина грошового потоку в i -му періоді;

t_x – ставка дисконтування;

i – індекс періоду прогнозування (розрахунку) теперішньої вартості.

Ануїтет (Annuity) – це серія рівновеликого платежу (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду. Якщо момент оцінювання ануїтету передує моменту першої виплати або збігається з ним, тоді дисконтована величина ануїтету є його теперішньою вартістю.

Відповідно, **майбутня вартість ануїтету (Future Value of Annuity)** – це вартість ануїтету на момент останньої виплати.

Припустимо, що за три роки щорічний внесок (наприкінці року) в банк на депозитний рахунок становив 1000 грн., а відсоток нараховували за ставкою 10% річних.

Графічно точки часу, в яких визначається теперішня і майбутня вартість виплат, можна показати так:



Для визначення майбутньої вартості ануїтету необхідно розрахувати майбутню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати.

Теперішня вартість ануїтету (Present Value of Annuity) – це дисконтована сума ануїтету на дату останньої виплати.

Для визначення теперішньої вартості ануїтету (PVA) необхідно обчислити теперішню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати. Необхідність дисконтування при оцінюванні інвестиційних проектів зумовлена тим, що, розглядаючи проекти капітальних інвестицій, слід зіставити їх вигоди з іншими ймовірними проектами. Визначивши теперішню

вартість проекту з високим ризиком, ми можемо зіставити її із сумою, яку треба вкласти в надійні цінні папери, щоб за того самого відсотка і за той самий період отримати ту саму суму грошових надходжень, але з меншим ризиком.

Таке зіставлення дає можливість визначити, чи виправданий ризик і чи слід приймати той чи інший проект. Однак виникає питання: яку відсоткову ставку (ставку дисконту) використати для визначення теперішньої вартості проекту капітальних інвестицій.

Ставкою дисконту, зокрема, може бути:

- кредитна ставка банку;
- середньозважена вартість капіталу;
- альтернативна вартість капіталу;
- внутрішня норма прибутковості.

Ставка дисконту, що використовується для визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень при оцінюванні проектів капітальних інвестицій, здебільшого базується на вартості капіталу підприємства.

Вартість капіталу (Cost of Capital) – це комбінований (середньозважений) відсоток прибутку, що його підприємство має сплачувати своїм інвесторам.

6.7. Методи оцінювання проектів капітальних інвестицій

Найпоширенішими методами оцінювання, що передбачають дисконтування грошових потоків, є: чиста теперішня вартість та внутрішня норма прибутковості (див. додаток Ж).

Чиста теперішня вартість (Net Present Value) (ЧТВ) – це різниця між теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень і теперішньою вартістю чистих інвестицій. Математично цей показник можна описати таким чином:

$$NPV = \sum_{i=1}^{t_{\text{ок}}} PV_i - I, \quad (6.2)$$

де PV_i – величина теперішньої вартості в i -му році прогнозування;

I – обсяг інвестицій;

$t_{\text{ок}}$ – період окупності.

Для визначення чистої теперішньої вартості (ЧТВ) проекту капітальних інвестицій майбутні грошові надходження дисконтуються за допомогою відповідної ставки дисконту. Потім із суми розрахованої таким чином теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень вираховують теперішню вартість чистих початкових інвестицій. Якщо отримана в такий спосіб чиста теперішня вартість проекту більша або дорівнює нулю, це означає, що даний проект забезпечує підприємству та її інвесторам необхідний прибуток, тому його можна прийняти. Якщо ЧТВ має негативне значення, то, відповідно, цей проект не слід приймати, бо він не забезпечує мінімально необхідної прибутковості інвестицій. Розрахунок чистої теперішньої вартості з огляду на інфляцію.

Для урахування впливу інфляції слід скоректувати майбутні грошові надходження і ставку дисконту. Ставку дисконту коригують шляхом визначення номінальної норми прибутковості, що обчислюється за формулою:

$$\text{Номінальна норма прибутковості} = (1 + \text{Реальна норма}) \times (1 + \text{Відсоток інфляції}) - 1. \quad (6.3)$$

Аналіз чутливості чистої теперішньої вартості проекту. У процесі реалізації проекту під впливом різних непередбачених обставин можуть виникати відхилення від попередніх оцінок майбутніх грошових потоків. Факторами, які найбільшою мірою можуть впливати на ефективність проекту, є:

- фізичний обсяг надання послуг (продукції, робіт);
- ціна надання послуг (продукції, робіт);
- величина операційних витрат;
- сума інвестицій;
- вартість капіталу (ставка дисконту).

Аналіз чутливості ЧТВ (NVP Sensitivity Analysis) – вивчення ймовірного впливу зміни початкових оцінок і припущень на чисту теперішню вартість проекту.

Внутрішня норма прибутковості (Internal Rate of Return – IRR) – це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю. Інакше кажучи, це ставка дисконту, за якої грошові надходження дорівнюють початковим інвестиціям. Цей показник іноді називають внутрішнім коефіцієнтом окупності або дисконтованою нормою прибутку.

Внутрішня норма прибутковості характеризує максимальну вартість капіталу для фінансування інвестиційного проекту. Внутрішню норму прибутковості порівнюють з мінімальною нормою прибутковості, яка звичайно ґрунтується на вартості капіталу фірми й використовується для добору перспективних проектів капітальних вкладень. Таку мінімальну норму прибутковості часто називають ставкою відсікання, оскільки вона проводить межу між прибутковими й неприбутковими проектами. Ті проекти, внутрішня норма прибутковості яких перевищує ставку відсікання, забезпечують позитивну чисту теперішню вартість, тобто є прибутковими. І навпаки, проекти, внутрішня норма прибутковості яких нижча за ставку відсікання, не можуть бути прийнятні, оскільки мають негативну чисту теперішню вартість.

За умов ануїтету для визначення внутрішньої норми прибутковості (ВНП) можна використати рівняння:

$$\sum_{i=1}^{t_{\text{нк}}} PV_i = I. \quad (6.4)$$

Серед методів, що не враховують вартості грошей з урахуванням часу, найпоширенішими є період окупності й облікова норма прибутковості.

Період окупності (Payback Period) – період часу, необхідний для повного відшкодування інвестицій за рахунок чистих грошових надходжень від їх використання. За умов ануїтету період окупності обчислюють як відношення суми інвестицій до річної суми грошових надходжень:

$$\text{Період окупності} = \text{Інвестиції} / \text{Чисті річні надходження.} \quad (6.5)$$

Період окупності не враховує ліквідаційну вартість, бо вона завжди перебуває за межами періоду окупності. Період рятуння інвестицій передбачає, що об'єкт інвестування має ліквідаційну вартість на будь-який момент, якщо керівництво вирішить припинити здійснення проекту й повернути інвестовані кошти.

Дисконтований період окупності (Discounted Payback Period) – період часу, необхідний для відшкодування дисконтованої вартості інвестицій за рахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень. Отже, для визначення цього показника насамперед слід продисконтувати грошові надходження. Навіть за умов ануїтету необхідно дисконтувати кожен суму надходжень окремо.

Період рятуння інвестицій (Bailout Period) – це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування. Цей показник, на відміну від періоду окупності, враховує не лише чисті грошові надходження від реалізації проекту, а й ліквідаційну вартість об'єкта інвестування.

Облікова норма прибутковості (Accounting Rate of Return) – відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій. Розрахунок облікової норми прибутковості на основі первісної вартості інвестицій здійснюють за формулою:

$$\begin{aligned} \text{Облікова норма прибутковості} &= \\ &= \text{Середній чистий прибуток} / \text{Інвестиції.} \end{aligned} \quad (6.6)$$

Середній чистий прибуток визначають за формулою:

$$\begin{aligned} \text{Середній чистий прибуток} &= \\ &= \text{Чистий прибуток} / \text{Кількість років.} \end{aligned} \quad (6.7)$$

У практиці більш поширений є розрахунок облікової норми прибутковості на основі середньої вартості інвестицій. У разі застосування методу прямолінійної амортизації середню вартість інвестицій можна визначити за такою формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Середня вартість інвестицій} = \\ & = \text{Первісна вартість} + \text{Ліквідаційна вартість}/2. \end{aligned} \quad (6.8)$$

Включення ліквідаційної вартості у наведену формулу пов'язане з тим, що вона може зменшити початкові інвестиції або підвищити грошовий потік у майбутньому при заміні обладнання.

6.8. Раціонування капіталу та подальший аудит

Раціонування капіталу (Capital Rationing) – процес вибору найліпшого серед кількох прибуткових інвестиційних проектів за умов обмеженого фінансування.

Необхідність раціонування зумовлена обмеженням суми коштів, що їх може інвестувати підприємство. Це обмеження може існувати через внутрішні причини (інвестиційна політика керівництва підприємства) або через зовнішні фактори (неможливість залучити кошти кредиторів). За умов обмежених ресурсів потрібна всебічна оцінка проектів капітальних інвестицій.

Оцінювання ЧТВ імовірних проектів капітальних інвестицій можна здійснити двома шляхами:

- 1) повного аналізу;
- 2) диференціального аналізу.

Метод повного аналізу передбачає розрахунок теперішньої вартості всіх грошових потоків кожного проекту. При застосуванні диференціального аналізу дисконтують лише різницю між грошовими потоками існуючих проектів.

Індекс прибутковості (Profitability Index) (PI) – співвідношення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень і чистих інвестицій:

$$PI = \frac{\sum_{i=1}^{t_{\text{ннк}}} PV_i}{I}. \quad (6.9)$$

Коефіцієнт окупності з урахуванням реінвестицій РВКО, RIRR (Reinvestment Internal Rate of Return). Цей метод оцінки ефективності інвестиційного проекту розглядає чистий грошовий потік (**Cash Flow**) в майбутньому (**Future Value**) при обраній ставці норми прибутку r , яку можна очікувати підприємству від своїх інвестицій. При розрахунку **RIRR** використовується формула складних відсотків і майбутня вартість FV розраховується за формулою:

$$FV = \sum_{i=1}^n CF_i (1 + k)^{n-i}, \quad (6.10)$$

де FV – кінцева майбутня вартість для майбутнього потоку;
 k – ставка реінвестування;
 i – індекс періоду розрахунку майбутнього значення грошового потоку;
 n – кількість років у періоді прогнозування, тоді для кожного значення може бути знайдений поточний індекс розрахунку.
 $RIRR$ розраховується за формулою:

$$RIRR = \left(10^{\lg\left(\frac{FV}{I}\right)/n} - 1 \right) \cdot 100\%, \quad (6.11)$$

де $RIRR$ – модифікована внутрішня норма доходу;
 FV – майбутня вартість грошового потоку;
 I – інвестиційні витрати;
 n – період життєвого циклу проекту або період часу окупності проекту – $T_{ок}$.
Подальший аудит (Post-Implementation Audit) – аналіз завершених проектів капітальних інвестицій шляхом зіставлення очікуваних і фактичних результатів.

Оскільки оцінка майбутніх грошових потоків на стадії бюджетування капітальних інвестицій може значно відрізнятись від фактичних грошових потоків, великі підприємства значно застосовують подальший аудит у процесі впровадження проектів та після їх завершення. Подальший аудит включає:

- порівняння прогнозів і фактичних результатів для кожного з елементів проекту, тобто обсягу продажу, ціни, витрат, інфляції тощо;
- огляд методів прогнозування, застосовуваних на стадії оцінювання проектів;
- огляд джерел інформації, використаних для оцінки проектів;
- огляд відповідності використаних оцінок (період окупності, дисконтовані грошові потоки тощо);
- огляд непередбачених факторів, що виникли в процесі здійснення проекту;
- огляд процесу прийняття рішення у світлі наявних даних.

Виявлення відхилень фактичних грошових потоків від очікуваних і аналіз причин виникнення дає можливість уникнути помилок у майбутньому, сприяє підвищенню якості процесу планування капітальних інвестицій.

Практичний досвід свідчить, що подальший аудит уможлиблює:

- поліпшення планування капітальних інвестицій;
- виявлення й стимулювання найкращих аналітиків;
- підвищення дисциплінованості в процесі оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Питання для самоконтролю

1. Що таке бюджетування, бюджет, бюджетний період?
2. Що є метою бюджетування?
3. Які стадії охоплює процес бюджетування?
4. Що виступає об'єктом бюджетування?
5. Які існують підходи до організації процесу бюджетування?
6. В яких напрямках здійснюють бюджетування?
7. Що таке генеральний бюджет і які дві групи бюджетів він в себе включає?
8. Назвіть чотири групи видів бюджету, застосовувані у фінансовому плануванні. Для чого потрібні усі ці бюджети?
9. Що включають в себе основні бюджети?
10. Що таке бюджетування капітальних інвестицій?
11. Наведіть приклади грошових потоків (надходжень та платежу) в процесі інвестування.
12. Що таке дисконтування? Для чого його застосовують у процесі прийняття управлінських рішень?
13. Як і для чого визначають чисту теперішню вартість проекту капітальних інвестицій? Наведіть приклад.
14. Що таке внутрішня норма прибутковості? Як розрахувати цей показник?
15. Як визначити період окупності проекту капітальних інвестицій? У чому полягають переваги і недоліки цього показника ?
16. Що таке період рятунку інвестицій?
17. Що таке облікова норма прибутковості? Наведіть приклад обчислення цього показника.
18. Що таке аналіз чутливості проекту капітальних інвестицій ?
19. Що таке раціонування капіталу? Чим воно зумовлене?
20. Які фактори слід брати до уваги в процесі раціонування капіталу? Наведіть приклади.
21. Що таке індекс прибутковості? Для чого застосовують цей показник?
22. Якими методами здійснюють аналіз альтернативних проектів?
23. Що таке модифікована внутрішня норма прибутковості? Як розрахувати цей показник?
24. Коли та з якою метою здійснюють подальший аудит проектів капітальних інвестицій?

Практичні заняття

Задача 6.1

Обидва проекти припускають однаковий обсяг інвестицій \$1000 та розраховані на чотири роки.

Проект А генерує наступні грошові потоки: за роками 500, 400, 300, 100, а проект В – 100, 300, 400, 600. Вартість капіталу проекту оцінена на рівні 10%.

Розрахувати дисконтований період окупності проектів.

Задача 6.2

Підприємство збирається придбати через три роки новий верстат вартістю \$8000. Яку суму грошей необхідно вкласти зараз, щоб через три роки мати можливість зробити покупку, якщо відсоткова ставка прибутковості вкладення складає

- а) 10 відсотків?
- б) 14 відсотків?

Задача 6.3

Фінансовий менеджер підприємства зв'язку запропонував Вам інвестувати Ваші \$5000 в його підприємство, пообіцявши повернути Вам \$6000 через два роки. Маючи інші інвестиційні можливості, Ви повинні з'ясувати, яка відсоткова ставка прибутковості запропонованого Вам варіанта.

Задача 6.4

Необхідно оцінити значення внутрішньої норми дохідності інвестиції обсягом \$6000, який генерує грошовий потік \$1500 протягом 10 років.

Тести

1. Процес коректування майбутньої вартості грошових потоків для визначення теперішньої вартості їх називають:

- а) коригуванням;
- б) ануїтетом;
- в) дисконтуванням;
- г) індексацією;
- д) симуляцією.

2. Бюджет непрямих матеріалів і непрямой зарплати є :

- а) бюджетом загально виробничих витрат;
- б) бюджетом грошових коштів;

- в) бюджетом адміністративних витрат;
- г) зведеним бюджетом;
- д) бюджетом витрат на збут.

3. Який із наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат:

- а) бюджетний звіт про прибуток;
- б) прогноз продажу;
- в) бюджет виробництва;
- г) бюджет грошових коштів;
- д) бюджет капітальних вкладень.

4. Бюджет грошових коштів розробляється до:

- а) плану прибутків і збитків;
- б) бюджету капітальних вкладень;
- в) бюджету продажу;
- г) прогнозу бухгалтерського балансу.

5. Що є якнайкращою основою для оцінки результатів діяльності за місяць:

- а) планові показники;
- б) фактичні показники за попередній місяць;
- в) фактичні результати за аналогічний період попереднього року.

6. В процесі підготовки оперативного бюджету останнім етапом є підготовка:

- а) плану прибутків і збитків;
- б) прогнозного бухгалтерського балансу;
- в) бюджету грошових коштів;
- г) жодна відповідь не вірна.

7. Для розрахунку кількості матеріалів, які необхідно закупити, повинен бути підготовлений:

- а) бюджет загальноновиробничих витрат;
- б) бюджет комерційних витрат;
- в) бюджет виробництва;
- г) бюджет продажу.

8. План прибутків і збитків повинен бути підготовлений до того, як почнеться розробка:

- а) бюджету грошових коштів і прогнозованого балансу;
- б) бюджету адміністративних витрат;
- в) бюджету комерційних витрат;
- г) бюджету загальноновиробничих витрат.

9. Поведінка витрат підприємства описується формулою $Y = 00 + 4X$. При випуску 400 од. виробів плановані витрати підприємства складуть:

- а) 3000 грн.;
- б) 2400 грн.;
- в) 2000 грн.
- г) жодна відповідь не вірна.

10. Серія однакового за величиною платежу має назву:

- а) акумуляція;
- б) накопичення;
- в) ануїтет;
- г) паритет;
- д) окупність.

11. Процес прийняття рішення щодо вибору проекту з метою найкращого використання обмежених коштів називають:

- а) бюджетуванням капіталу;
- б) аналізом витрат;
- в) раціонуванням капіталу;
- г) плануванням проекту;
- д) дробленням капіталу.

Тема 7. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Мета вивчення теми: зрозуміти поняття “управлінський облік”; розглянути відмінності між управлінським та фінансовим обліком; усвідомити сутність управлінського обліку та етапи його розвитку; визначити предмет і метод управлінського обліку, принципи, функції і цілі управлінського обліку; розглянути етапи побудови управлінського обліку на підприємстві; показати різні складові стратегічного управлінського обліку; пояснити сутність збалансованої облікової відомості.

План викладу матеріалу

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

Питання для самоконтролю.

Тести.

7.1. Управлінський облік

Підприємницьку діяльність можна здійснювати в різних галузях економіки й у різних організаційно-правових формах. Але незалежно від форми та сфери діяльності реалізація функцій підприємства потребує залучення певного капіталу для фінансування операцій, визначення об'єктів та обсягів інвестування отриманих коштів. Успіх підприємства безпосередньо залежить від ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак будь-яка підприємницька діяльність складається з трьох взаємопов'язаних елементів діяльності: інвестиційної, операційної та фінансової. Для узгодження різних видів діяльності існує специфічна функція – *управління*. Управління забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання діяльності [46, 59, 64].

Планування охоплює установлення мети діяльності, визначення необхідних ресурсів і шляхів досягнення мети. Досягнення будь-якої мети можливе тільки в разі плідної праці колективу підприємства. Тому необхідно організувати діяльність персоналу, узгодити його зусилля та, урахувавши інтереси людей, заохотити їх. Контроль забезпечує порівняння досягнутих результатів із запланованими. У разі виявлення значних розбіжностей здійснюють регулювання, тобто вносять відповідні корективи в підприємство або плани – залежно від причин відхилень. Для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію має надавати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і

систематизує дані про господарську діяльність підприємства. Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації, називають *управлінським обліком* (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Визначення терміна “управлінський облік” різними авторами

Джерело	Визначення
1	2
Белоусова <i>И.А.</i> Управленческий учёт в системе бухгалтерского учёта / <i>И.А. Белоусова</i> // Вісник. – 2000. – № 12.	Управлінський облік не може охоплювати всі господарські операції і перетворюватися на орган управління підприємством. Невиправданим слід рахувати і передачу обліку витрат на виробництво і витрат діяльності у фінансовий облік (с. 62)
Бутинець <i>Ф.Ф.</i> Теорія бухгалтерського обліку / Бутинець <i>Ф.Ф.</i> – Ч.1. – Житомир, 1996.	Управлінський облік – це облік, в якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: числення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконаних робіт (с. 27)
Бутинець <i>Ф.Ф.</i> Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець <i>Ф.Ф.</i> , Чижевська <i>Л.В.</i> , Герасимчук <i>Н.В.</i> – Житомир, 2000.	Під управлінським обліком мають на увазі процес виявлення вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю у середині підприємства (с. 11)
Бутинець <i>Ф.Ф.</i> Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку / Бутинець <i>Ф.Ф.</i> // Вісник. – 1998. – №8.	Суть управлінського обліку полягає в інтегрованій діючій системі обліку витрат і доходів, нормування, контролю, аналізу, яка накопичує інформацію для ухвалення оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку кожного окремо взятого підприємства (с. 4)
Голов <i>С.Ф.</i> Финансовый и управленческий учёт / <i>С.Ф. Голов, В. И. Ефименко.</i> – К., 1996.	Управлінський облік – це процес виявлення, зміни, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і передавання інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю у середині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів (с. 246)
Друри <i>К.</i> Учет затрат методом стандарт-кост / Друри <i>К.</i> ; [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.	Управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) у середині організації (підприємства), видаючи їм інформацію для ухвалення рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів (с. 13)
Сопко <i>В.</i> Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Сопко <i>В.</i> – К., 1998.	Внутрішньогосподарчий облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації тощо (с. 373)

1	2
<i>Карпова Т.П.</i> Управленческий учёт / Карпова Т.П.. – М., 1998.	Суть управлінського обліку – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, систематизуюча інформація для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства (с. 29)
<i>Шеремет А.Д.</i> Управленческий учет: учеб. пособ. / А.Д. Шеремет; под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБЮ-ПРЕСС, 1999.	Управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, використовуваною для планування, власного управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виявлення його функцій (с. 17)
<i>Хорнгрен Ч.</i> Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. – [10-е изд.: пер. с англ.]. – С. Пб.: Питер, 2005.	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передавання інформації, яка необхідна для управління будь-яким об'єктом. Синонімом є внутрішній (integral) (с. 8)
<i>Энтони Р.</i> Учёт: ситуация и примеры / Энтони Р., Рис Дж. – М., 1993.	Управлінський облік – це процес в рамках організації, яка забезпечує управлінський апарат організації інформацією, використовуваної для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій (с. 269)
<i>Валуев Б.И.</i> Теория бухгалтерского учёта: учеб. пособ. / Валуев Б.И. – Одесса: ОДЕУ, 2002.	Управлінський облік – це система виявлення, вимірювання, угруповання інформації про діяльність підприємства для її використання внутрішніми структурами в плануванні, контролі, аналізі, регулюванні. У цьому своєму значенні він розглядається як складова частина цілісної системи управління і, таким чином, суттєво відрізняється від фінансового обліку, який, як вважають прихильники розподілу обліку на ці два види, спрямований на складання фінансової звітності (с. 13)
<i>Лишилянко О.В.</i> Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. / Лишилянко О.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2000.	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень (с. 5)

1	2
<i>Вахрушина М.А.</i> Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. [для вузов] / М.А. Вахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]– М.: Омега-Л.; Высш. шк., 2003.	Управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, який забезпечує її управлінський апарат інформацією, використовуваною для планування, управління, контролю й оцінки організації в цілому, а також її структурних підрозділів (с. 11)
Управленческий учёт производственной деятельности: учеб. пособ. / [Керимов В.Э., Епифанова А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С.]; под ред. В.Э. Керимова. – М.: Экзамен, 2002.	Найважливішим фундаментом управління виробництвом, основним постачальником інформації для нього в даний час виступає управлінський облік. Управлінський облік призначається для вирішення внутрішніх задач управління комерційною організацією і є її “ноу-хау”. Його великою перевагою є те, що на стиках науки, при використуванні різних наукових методів відбуваються суттєві прориви до нових знань і технологій (с. 15)

Інформація, яку надає управлінський облік, зорієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих керівників. Тобто управлінський облік є складовою процесу управління; він надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Основні вимоги, що пред'являються до системи управлінського обліку і звітності, зводяться до наступного:

- стислість – інформація повинна бути чіткою і не містити нічого зайвого;
- точність – інформація повинна бути без помилок, не повинна містити підстав;
- оперативність – інформація повинна бути готова і доступна на той час, коли в ній виникне потреба;
- порівнянність повинна бути порівняною часом і за підрозділами;
- доцільність – інформація повинна підходити для тієї мети, для якої вона підготовлена;
- економічна доцільність – підготовка інформації повинна коштувати менше вигод від її використання;
- нетенденційність – інформація не повинна бути упередженою;
- адресність – інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця, і при цьому повинна дотримуватися конфіденційність.

Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства. На даний час характерною ознакою

структури бухгалтерського обліку ринкових країн є поділ його на дві частини: *фінансовий* та *управлінський*. Так, *фінансовий облік* являє собою процес реєстрації, накопичення, узагальнення та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам. Поряд з тим, внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, оброблення та підготовку інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень. *Управлінський облік* суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності:

– *по-перше*, управлінський облік, на відміну від фінансового, не регламентований наказами і постановами державних органів влади і не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами, а розроблюється, спираючись на вимоги адміністрації конкретного окремо взятого підприємства;

– *по-друге*, у зв'язку з комерційною таємницею, дані управлінського обліку використовують лише внутрішні споживачі інформації (менеджери, спеціалісти, власники підприємства), на відміну від фінансового обліку, інформація якого відкрита і широко використовується зовнішніми її споживачами;

– *по-третє*, у фінансовому обліку зосереджена увага на підприємстві в цілому, спираючись на вже фактично здійснені господарські операції й отримані фінансові результати протягом звітного періоду. Поряд з тим, в управлінському обліку наголос робиться на оцінюванні діяльності окремих структурних підрозділів підприємств, виробництві тієї або іншої продукції, а також її реалізації з урахуванням територіального і товарного сегментів ринку, що враховуючи поєднання управлінського обліку з прогнозуванням, плануванням, контролем і аналізом, визначає його спрямованість на майбутнє при розробці стратегії розвитку підприємства.

Розглянемо ці відмінності за допомогою порівняльної таблиці, табл. 7.2 [44, 47, 58, 102].

Таблиця 7.2

Відмінності між управлінським та фінансовим обліком

№ з/п	Ознака порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3	4
1	Ступінь регламентації	Регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, наказами міністерств і відомств України	Залежить від рішення власників та адміністрації підприємства
2	Мета обліку	Узагальнення і подання облікової інформації у формі звітності для зовнішніх споживачів	Забезпечення внутрішніх користувачів інформацією для здійснення прогнозування, планування, контролю і аналізу з метою ефективного управління підприємством

1	2	3	4
3	Користувачі інформації	Широке коло, як внутрішніх, так і зовнішніх споживачів (банки, кредитори, інвестори та ін.)	Незначна кількість працівників управлінського персоналу, що входять до складу підприємства (менеджери, спеціалісти та ін.)
4	Відкритість інформації	Відкрита (публічна) інформація	Дані являють собою комерційну таємницю
5	Об'єкт обліку та звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності (виробництва і збуту) за галузевою, територіальною та товарною ознаками
6	Ступінь точності інформації	Точна інформація	Багато приблизних оцінок і розрахунків
7	Періодичність звітності	Квартальна та річна (за формами і в терміни, визначені нормативними документами)	Залежить від вимог керівництва для прийняття оперативних управлінських рішень (щоденна, щотижнева, подекадна, щомісячна)
8	Зв'язок з іншими дисциплінами	Ґрунтується на власному методі	Щільно пов'язані з іншими дисциплінами – фінансами, мікроекономікою, економічним аналізом
9	Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Згідно з законодавством України	Зауваження або догана від керівництва підприємства
10	Часовий аспект	Спрямованість в минуле: оцінка минулого періоду	Спрямованість на майбутнє: прогнозування та вибір альтернативних варіантів

Важливою рисою, що розрізняє фінансовий та управлінський облік, є спрямованість. Якщо фінансовий облік описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. Безумовно, в управлінському обліку історичну інформацію використовують, але головним чином для прогнозування. Зрештою, якщо фінансову звітність оприлюднюють шляхом публікації, або її можна отримати на замовлення, то більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства, оскільки відображає його стратегію і тактику у конкурентній боротьбі. Поряд із відмінностями управлінський і фінансовий облік мають також спільні риси.

По-перше, обидва види обліку використовують загальну інформаційну систему, зокрема дані обліку витрат, використовувані підприємством як для оцінювання запасів та визначення фінансових результатів, так і для прийняття управлінських рішень на різних стадіях і рівнях управління. Де, **облік витрат**

(Cost Accounting) – це складова системи бухгалтерського обліку, що акумулює й систематизує витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- забезпечення контролю.

По-друге, дані фінансового обліку також використовують для прийняття управлінських рішень.

По-третє, обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів. При цьому фінансовий облік дає можливість оцінити результати діяльності підприємства в цілому, а управлінський облік – у межах окремих сегментів діяльності.

Управлінський облік являє собою систему збирання й оброблення інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, зміст предмета управлінського обліку розкривають об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

1) виробничі ресурси підприємства;

2) господарські процеси та їх результати, що виражають напрям діяльності підприємства.

До складу виробничих ресурсів входять:

– засоби праці (речі, за допомогою яких робоча сила впливає на предмети праці з метою отримання продукту праці (будівлі і споруди, машини й обладнання, транспортні засоби та ін.), які забезпечують необхідні умови для здійснення господарських процесів);

– предмети праці (речі, на які впливає робоча сила за допомогою засобів праці з метою отримання продукту праці (сировина, напівфабрикати, матеріали, паливо, будівельні матеріали та ін.));

– трудові ресурси (наявний трудовий потенціал підприємства та структурних підрозділів у розрізі кваліфікаційних груп).

Другу групу об'єктів предмета управлінського обліку становлять господарські процеси, які поділяються на:

– постачальницько-заготівельний процес (передбачає закупівлю підприємством засобів і предметів праці). Об'єктами управлінського обліку в процесі постачання виступають витрати на придбання основних засобів (машин, обладнання та ін.) і виробничих запасів (сировини, матеріалів та ін.), прогнозування динаміки витрат з урахуванням цінових коливань на ринку, обґрунтування доцільності й можливостей забезпечення суб'єкта господарювання предметами праці власного виробництва та ін.);

– виробничий процес (передбачає взаємодію засобів праці, предметів праці і трудових ресурсів підприємства в процесі створення продукції, виконання робіт та надання послуг. Об'єктами управлінського обліку в процесі виробництва виступають виробничі витрати (вартість спожитих матеріалів, оплата праці, амортизація обладнання та ін.), а також калькулювання собівартості за змінними витратами, що дає можливість забезпечити керівництво інформацією про мінімальні витрати, які необхідно відшкодувати при наданні послуг (продукції, робіт));

– процес реалізації та визначення фінансових результатів (виражається безпосередньо в реалізації послуг (продукції, робіт). Об'єктами управлінського обліку в процесі реалізації виступають територіальний і товарний сегменти ринку, можливість цінової конкуренції з метою успішного позиціонування товару на ринку, проведення маркетингових досліджень уподобань споживачів, отримання оперативної зворотної інформації щодо ефективності здійсненої рекламної кампанії та прийнятих управлінських рішень за формування ринку збуту й оптимізації обсягів реалізації та ін.).

Сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується відображення предмета управлінського обліку у системі обліку, являє собою метод управлінського обліку, який складається з таких елементів:

– елементи методу фінансового обліку (документація та інвентаризація, оцінювання і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність);

– нормування (розрахунок (визначення) оптимальних науково обґрунтованих норм, які спрямовані на ефективне використання матеріальних і трудових ресурсів підприємства);

– планування (процес, який спрямований на узгодження можливостей підприємства (з'ясованих при проведенні нормування) і потреб споживчого ринку, а також розробки стратегії поведінки підприємства за умови змін, які можуть відбутися в економічному середовищі).

Враховуючи вимоги керівництва, спрямовані на реалізацію поставлених завдань, можна виділити такі функції управлінського обліку:

– *контрольна* (забезпечується здійсненням оперативного контролю та оцінювання виконання виробничих завдань і досягнення запланованих показників, як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому шляхом здійснення порівняння);

– *інформаційна* (реалізується шляхом забезпечення керівників структурних підрозділів і підприємства необхідною інформацією для здійснення планування, контролю і всебічного аналізу з метою прийняття ефективних управлінських рішень);

– *прогнозна* (полягає в розробці планів виробництва і розвитку підприємства на майбутнє з урахуванням фактичних результатів діяльності, спираючись на очікувані цінові коливання на засоби і предмети праці та можливості збереження і розширення ринку збуту послуг (продукції, робіт).

Трьом функціям відповідають три розділи управлінського обліку :

1) облік витрат (фіксуються дані про прямі, непрямі та капітальні витрати. Вони необхідні для оцінки ефективності функціонування підприємства, короткострокового і довгострокового планування, визначення найбільш перспективних шляхів розвитку підприємства);

2) оперативний аналітичний облік (аналізуються можливі очікувані витрати і прибутки підприємства, що можуть виникнути при прийнятті того або іншого важливого рішення і дозволяють оцінити ступінь господарського ризику. Ця інформація не фіксується на бухгалтерських рахунках й оформлюється суто статистичним способом);

3) облік за центрами відповідальності (визначаються способи контролю осіб, в обов'язки яких входить використання ресурсів. Тут виділяють центри відповідальності, під якими розуміють організаційну одиницю, що несе певну відповідальність й очолюється керівником).

Успішна реалізація функцій управлінського обліку забезпечується дотриманням таких принципів :

– безперервності діяльності підприємства (базується на розробці планів короткострокового та довгострокового розвитку підприємства з урахуванням того, що підприємство буде працювати в майбутньому без намірів його самоліквідації);

– періодичності (забезпечується тим, що прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збирання й оброблення інформації);

– комплексності (дотримується шляхом разової фіксації здійснюваних господарських операцій та їх результатів в облікових документах (первинних або зведених) і наступному використанні зазначеної інформації у системі, як управлінського, так фінансового обліку без повторної фіксації та розрахунків);

– повноти й аналітичності інформації (інформація, яка надходить з первинних підрозділів до бухгалтерії та до менеджера, повинна бути деталізована настільки, щоб на її основі була можливість провести необхідний аналіз і прийняти оперативне управлінське рішення);

– оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства (фінансовий результат підприємства не завжди є відображенням ситуації в кожному його підрозділі зокрема);

– бюджетного методу управління витратами (використовується здебільшого на великих підприємствах як інструмент планування, контролю та аналізу в системі управлінського обліку).

7.2. Сучасні моделі управлінського обліку

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують дві моделі управлінського обліку [1, 3, 4, 9, 14, 24, 41, 45 та ін.]:

1) *інтегровану* (передбачає збирання інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку);

2) *автономну* (передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання й опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збирання й опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків, на яких відображуються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливорює процес вільного заволодіння і передачі рядовими працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею конкурентам фірми).

За повнотою включення витрат, до собівартості моделі управлінського обліку поділяються на:

– систему обліку повних витрат представлену традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості послуг (продукції, робіт), яка передбачає поділ витрат на *основні* (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і *накладні* (витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів). Щомісяця накладні витрати списуються (накладаються) на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість послуг (продукції, робіт).

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система "абсорпшен-костинг";

– систему обліку часткових витрат представлену традиційним для розвинених ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості послуг (продукції, робіт), яка передбачає поділ затрат на *змінні* (розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості наданих послуг (продукції, робіт)) та *постійні* (величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменшенні наданих послуг (продукції, робіт)). За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система "факт-директ-костинг".

За ступенем нормування моделі управлінського обліку поділяються на:

1. Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. У свою чергу облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем, таких як:

– *факт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

– *факт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи й послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

2. Облік стандартних (нормативних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при

визначенні прибутку підприємства. У світовій практиці така система називається стандарт-кост. Вона виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва.

Поряд з тим, облік стандартних (нормативних) витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем:

– *стандарт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

– *стандарт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

При стандарт-директ-костингу як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами.

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних затрат, оплати праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках – екранах, а виробнича собівартість послуг (продукції, робіт) формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з виробництва на склад готова продукція списуються за стандартною (нормативною) собівартістю, а роботи й послуги безпосередньо на рахунок "Собівартість реалізації".

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість послуг (продукції, робіт) формується на підставі фактичних змінних виробничих і фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюється і групується на спеціальних рахунках – екранах, що забезпечує списання готової продукції на склад за стандартною (нормативною) собівартістю, а робіт і послуг – безпосередньо на рахунок "Собівартість реалізації".

В той самий час за умови, як першого, так і другого варіантів:
1) незавершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами;
2) відхилення від змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок "Собівартість реалізації" або покриваються за рахунок прибутку підприємства.

7.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

Торгівля, виробництво, зв'язок та інші сфери діяльності потребують збирання та узагальнення специфічної для цих галузей інформації, опрацювання – належна систематизація яких покликана забезпечити прийняття

керівникам ефективних управлінських рішень. Проте, незважаючи на розбіжності між підприємствами, можна виділити три етапи.

На першому, *методологічному етапі*, обирається модель управлінського обліку залежно від завдань, вирішення яких покликана забезпечити створювана облікова система (абсорпшен-костинг або директ-костинг з відповідними модифікаціями; інтегрована або автономна система), визначаються об'єкти витрат та ознаки узагальнення інформації для аналізу за окремими сегментами ринку (за галузевою або територіальною ознакою, а також за номенклатурою товарів).

Другий, *методичний етап*, характеризується підбором елементів методу управлінського обліку, які забезпечують формування інформації, необхідної для прийняття належних управлінських рішень: визначення плану рахунків бухгалтерського обліку (за необхідності – також і додаткової системи рахунків); підбір складу реєстрів аналітичного і синтетичного обліку; вибір складу калькуляційних статей для обліку витрат; розробку форм внутрішньої звітності і контролю за здійсненням господарських операцій та виконанням виробничих завдань тощо.

Третій, *технічний етап*, передбачає визначення кола осіб і розмежування обов'язків між вказаними працівниками підприємства, які будуть задіяні в системі збирання й опрацювання інформації управлінського обліку.

З метою упорядкованості руху та своєчасного отримання первинних документів для записів в управлінському обліку наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообороту.

Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій управлінського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. Він оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та опрацювання документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їхньої діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей обов'язкові для усіх підрозділів і служб підприємства.

Відсутність належного порядку при складанні та опрацюванні документів є головною причиною у відставанні при прийнятті необхідних управлінських рішень, здійсненні повноцінного контролю і аналізу.

7.4. Управлінський облік і економічний аналіз

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [30] зазначено: “Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством”.

Управлінський облік у частині ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що виробляється, залишається складовою єдиного бухгалтерського обліку підприємства і ведеться з використанням єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку. Відмінність управлінського обліку полягає в тому, що, крім обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, спеціальний обліковий апарат виконує всі операції, пов’язані з управлінням собівартістю послуг (продукції, робіт) на підприємстві: узагальнення матеріальних, трудових і фінансових нормативів витрат у вигляді нормативної калькуляції собівартості виробів, внутрішньозаводське планування собівартості продукції в центрах витрат і відповідальності та на підприємстві в цілому, аналіз собівартості послуг (продукції, робіт) за окремими виробами та статтями калькуляції, підготовка проектів управлінських рішень. Тому термін “управлінський облік” не відповідає характеру діяльності підрозділу бухгалтерії, який виконує ці функції, і зберігається в зарубіжній економічній літературі за традицією. У вітчизняну літературу його механічно перенесено із зарубіжної.

Економічний аналіз в управлінському обліку займає суттєве місце. Усю аналітичну роботу, пов’язану із собівартістю послуг (продукції, робіт), виконує служба управлінського обліку. Розгляньмо три основні напрями економічного аналізу виробничих витрат.

Перший напрям стосується аналізу взаємозв’язку показників «витрати–обсяг–прибуток». Основою такого аналізу є поділ усіх виробничих витрат на змінні та постійні залежно від їхньої «поведінки» за змін обсягу реалізації або виробництва. Змінні витрати збільшуються або зменшуються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва, сума постійних витрат за такої зміни залишається незмінною. Зовсім іншою є «поведінка» витрат на одиницю продукції: змінні витрати на одиницю послуги (продукції, робіт) є незмінними за зростання чи падіння обсягів виробництва, постійні витрати змінюються обернено пропорційно до змін обсягу виробництва: за його зростання знижуються, за зменшення – зростають. Знання цих (певною мірою умовних) закономірностей уможливають аналіз взаємозв’язку показників «витрати–обсяг–прибуток» (аналіз точки беззбитковості).

Розроблено систему рівнянь, яка дає можливість розрахувати для кожного варіанта точку беззбитковості, взаємозв’язку показників «прибуток–обсяг», обсяг маржинального доходу, що є сумою постійних витрат та прибутку. Проводиться також розрахунок чутливості прибутку до змін витрат, ціни та обсягу реалізації. Особливого значення набуває так званий диференціальний аналіз, який передбачає вивчення тільки тих показників, що змінюються

внаслідок управлінського рішення. Усі ці розрахунки уможливають виявлення альтернативних напрямів дій керівництва підприємством, опрацювання економічно обґрунтованих проектів управлінських рішень.

Другий напрям аналізу витрат спрямовано на підготовку варіантів оперативних рішень, тобто управлінських рішень щодо окремих проблем. В основу цих рішень покладається обчислення маржинального доходу як різниці між реалізаційною ціною виробу і змінними витратами на його виробництво. Розглянемо ситуації, які трапляються найчастіше.

Одна із таких полягає у визначенні доцільності прийняття замовлення на додатковий випуск виробу за зниженою ціною за наявності виробничих потужностей. Проблема виникає тоді, коли замовник пропонує ціну, нижчу за повну собівартість виробу. На перший погляд, від такої пропозиції треба відмовитись – замовлення є формально збитковим, але маржинальний аналіз може змінити підхід: якщо замовлення перебирає на себе відчутну частку постійних витрат, його слід прийняти.

Другою операційною ситуацією є виявлення збиткових для підприємства продуктів. Зрозуміло, що найпростішою буде пропозиція ліквідувати збиткові виробництва. Але якщо маржинальний аналіз покаже, що збитки цих виробництв нижчі за суми постійних витрат, які на них припадають, рішення про ліквідацію треба принаймні добре вивчити, бо воно є сумнівним.

Операційною ситуацією, що її треба уважно аналізувати, є також пропозиція замовляти іншому підприємству деталі та вузли, виготовлення яких є збитковим для даного виробництва. Маржинальний аналіз може довести, що замовлення виробів іншому підприємству спричинятиме більші втрати за рахунок постійних витрат.

До категорії операційних ситуацій належить і розв'язання проблем ціноутворення. Крім стандартних ситуацій, коли орієнтиром є собівартість продукту, виникають ситуації, коли треба установити ціну на майбутні вироби. За цих умов корисною є система цільового калькулювання, основою якої є можлива ринкова ціна нового виробу, та розрахована фахівцями можлива планова собівартість. Порівняння обох показників покаже доцільність запуску нового виробу.

Отже, цей напрямок оперативного аналізу кожної конкретної ситуації потребує від аналітика творчого підходу, який не може базуватися на стандартних прийомах аналізу звітності підприємства.

Третій напрям управлінського економічного аналізу пов'язаний з прийняттям довгострокових рішень, тобто інвестиційних рішень, які потребують оцінки доцільності вкладення коштів. Зрозуміло, що інвестор сподівається мати достатню віддачу на вкладені кошти та мінімізувати ризик їхньої втрати.

Для прийняття ефективних рішень важливо зробити оцінку інвестиційних проектів. Для цього застосовуються методи розрахунку чистого приведенного ефекту, розрахунку індексу або норми рентабельності інвестиції, визначення терміну окупності інвестицій, розрахунку коефіцієнта ефективності інвестиції. За наявності альтернативних проектів аналізують динаміку грошових потоків,

проекти з різними грошовими потоками, комбінації інвестиційних проектів, проекти різної тривалості. Важливим є здійснення аналізу інвестиційних проектів за умов інфляції та ризику. Може виникнути потреба підготувати проект рішення на засадах оптимізації розподілу інвестицій за кількома проектами.

7.5. Стратегічний управлінський облік

Сутність стратегічного управлінського обліку є надання інформації, необхідної для формулювання стратегії підприємства й реалізації стратегії управління. Щоб заохочувати поведінку, що відповідає організаційній стратегії, у цей час приділяється значна увага розробці інтегрованої основи для виміру показників діяльності, які можуть використовуватися для уточнення стратегії, доведення її до всіх структур і управління нею.

Більш пізні розробки в області стратегічного управлінського обліку в першу чергу підкреслювали значення управлінського обліку при формулюванні загальної конкурентної стратегії підприємства та її наступній підтримці при реалізації. Щоб стимулювати поведінку, яка відповідає стратегії, обраною підприємством, зараз основна увага приділяється розробці узагальненої моделі, що інтегрує вимірювання показників діяльності й допомагає точно передати сутність стратегії на всі рівні, а також керувати нею при реалізації. Тому далі основна увага буде приділена інтегральним підходам до вимірювання показників діяльності, пов'язаних зі стратегією підприємства. Підходи, показані нижче, прагнуть інтегрувати як фінансові, так і нефінансові параметри й включити вимір показників функціонування підприємства в процес стратегічного менеджменту.

Збалансована облікова відомість – це система стратегічного менеджменту, що дозволяє перетворити бачення підприємства й стратегію підприємства з операційною метою за кожною із чотирьох перспектив, а потім установити конкретні параметри за кожною з таких цілей.

Необхідність пов'язування між собою фінансових і нефінансових показників функціонування й виділення із них основних параметрів привела до створення збалансованої облікової відомості, набору основних показників, що забезпечує надання менеджерам вищої ланки швидкої, але досить повної картини діяльності організаційної одиниці (підрозділу або стратегічної одиниці підприємства).

На рис. 7.1 показано, як зв'язки у збалансованій обліковій відомості дозволяють забезпечувати вимір показників функціонування.

Цей підхід дозволяє менеджерам розглядати підприємство з чотирьох різних точок зору й постаратися дати відповіді на чотири наступних основних питання.

1. Як споживачі ставляться до нас (споживча перспектива)?
2. У чому ми повинні діяти краще інших (перспектива внутрішніх бізнес-процесів)?

3. Як можна удосконалювати свою діяльність і підвищувати цінність (перспектива навчання й зростання)?

4. Як ми виглядаємо в очах акціонерів (фінансова перспектива)?

Мета створення такої облікової відомості – отримати узагальнену базу, необхідну для передачі стратегічних цілей підприємства у вигляді пов'язаного набору показників функціонування. Для того щоб мінімізувати інформаційне навантаження, число показників у кожному із чотирьох блоків на рис. 7.1 є обмеженим. Як правило, у кожний блок повинно входити від трьох до п'яти показників.



Рис. 7.1. Збалансована облікова відомість

Кожне підприємство повинно для себе вирішити, які параметри для нього є критичними й тому повинні вимірюватися. Згодом набір таких параметрів може змінитися, тому що воно повинне відповідати тій стратегії, яку підприємство реалізує тепер. Вчені Каплан і Нортон вважають, що існує причинно-наслідковий зв'язок, наприклад, параметри організаційного навчання й зростання є факторами і впливають на показники внутрішніх бізнес-процесів. Вимір цих процесів у свою чергу стає фактором, що впливає на параметри споживчої перспективи, а ті потім виступають як фактори, що визначають фінансові показники.

7.6. Завдання цілей і визначення показників функціонування

Вище ми розглянули основні принципи збалансованої облікової відомості, тепер розглянемо процес завдання цілей і визначення показників функціонування за кожною із чотирьох перспектив використання збалансованої облікової відомості (фінансової, споживчої, внутрішніх бізнес-процесів і навчання й зростання). У цьому пункті використовуються базові показники, запропоновані Капланом і Нортеном. На практиці підприємства повинні вибрати показники, максимальною мірою відповідні їхнім конкретним потребам і тим обставинам, в яких вони діють.

Фінансова перспектива. На рівні стратегічної одиниці підприємства розглядаються такі поняття, як операційний прибуток, надходження на інвестиції, залишковий дохід і економічна додана вартість, і ці показники можуть бути використані для виміру фінансових цілей одиниці підприємства. Серед інших фінансових цілей можна виділити зростання доходів, зниження видатків і використання активів. До типових фінансових цілей можна віднести зростання надходжень на інвестиції на 20 % і/або збільшення обсягу реалізації й операційного доходу на 100 % протягом наступних п'яти років.

Деякі фахівці вважають, що за рахунок поліпшення нефінансових показників, що входять до відомості обліку, увійде й поліпшення фінансових показників. Тому вони стверджують, що фінансовим показникам не слід віддавати переваги на тій підставі, що при значних удосконаленнях виконуваних операцій фінансові показники зростуть автоматично. Інакше кажучи, фінансовий успіх буде логічним наслідком хорошого виконання базових завдань. Однак Каплан і Нортон відкидають точку зору, що фінансові показники є непотрібними, стверджуючи, що підвищення операційних показників не приводить автоматично до зростання фінансових показників. Наприклад, операційні удосконалення можуть створити додаткову потужність, але ця додаткова потужність буде забезпечувати фінансові вигоди тільки тоді, якщо вона використовується для отримання додаткових надходжень. Отже, фінансові показники забезпечують зворотний зв'язок про те, якою мірою поліпшені операційні параметри трансформуються у підвищені фінансові результати. Ці показники також узагальнюють економічні наслідки від реалізації стратегії.

Споживча перспектива. З погляду споживчої перспективи збалансованої облікової відомості менеджери повинні виявляти споживчі й ринкові сегменти, на яких одиниця підприємства буде конкурувати з іншими структурами. Цільові сегменти можуть включати як уже наявних, так і потенційних споживачів. Після цього менеджерам слід розробити показники функціонування одиниці підприємства, що показують здатність забезпечувати задоволення споживачів у цільових сегментах і їхню лояльність. Споживча перспектива звичайно включає декілька базових показників, що відносяться до лояльності споживачів і результатів застосування обраної стратегії в цільових сегментах. Сюди входять ринкова частка, показник утримання споживачів,

показник залучення нових споживачів, ступінь задоволення споживачів і рентабельність взаємодії зі споживачами. Основні з можливих параметрів обговорюються нижче.

Ринкова частка. Ринкова частка відображає частку реалізації на конкретному ринку, де діє одиниця підприємства. Цей показник може вимірятися в одиницях надходжень від реалізації, одиницях реалізованої продукції або числі споживачів. Він вимірює також ступінь охоплення ринку. Оцінки загального розміру ринку можуть бути іноді отримані із суспільних джерел, таких як спеціалізовані асоціації або галузеві угруповання. Основна користь від використання цього показника полягає в тому, що він дозволяє зрозуміти, якою мірою застосовувана стратегія дозволяє досягти очікуваних результатів у цільовому ринковому сегменті.

Утримання споживачів та їхня лояльність. Одним із методів підтримки й збільшення ринкової частки в цільових споживчих сегментах є утримання вже існуючих споживачів цих сегментів. Споживче утримання може вимірюватися в одиницях середньої тривалості взаємодії підприємств зі споживачем. Крім цього, щоб визначити, де споживачі, що перестали взаємодіяти з підприємством, тепер отримують такі ж товари й послуги й чому вони відмовилися від колишніх товарів і послуг, можна провести аналіз причин відмови колишніх споживачів продовжувати взаємодіяти з підприємством. З погляду ефективності стратегії підприємства, це може забезпечити дорогий зворотний зв'язок. Споживча лояльність може бути виміряна числом нових споживачів, що з'явилися в результаті спілкування з уже існуючими споживачами, оскільки на основі цього можна зробити припущення, що існуючі споживачі повинні отримувати високе задоволення й тому рекомендувати продукти або послуги підприємства іншим людям.

Залучення нових споживачів. Залучення нових споживачів можна вимірювати або кількістю нових споживачів, або обсягом реалізації продукції новим споживачам на необхідному ринковому сегменті. Інші показники цієї категорії включають число нових споживачів, виражене у вигляді відсоткової частки від запитів потенційних споживачів, або кількістю нових споживачів, що з'явилися, відносно числа запитів, що надійшли, про умови реалізації продукції.

Ступінь задоволення споживачів. Вимір ступеня задоволення споживачів, як правило, включає використання оглядів з контрольними питаннями, а також карток залучення споживачів. Ступінь споживчого задоволення може бути також виміряний на підставі вивчення листів зі скаргами, інформації від продавців і використання так званих "віртуальних покупців". Для останнього прийому часто залучаються зовнішні агентства, співробітники яких під видом споживачів перевіряють надання послуг і повідомляють підприємства про свої висновки в спеціальному звіті, що має установлену форму. Основним обмеженням показників ступеня задоволення споживачів є те, що вони вимірюють відношення до продукції, а не фактичну купівельну поведінку.

Рентабельність взаємодії зі споживачами. Підприємство може домогтися успіху за показниками ринкової частки, утримання й залучення споживачів і мтупеня задоволення споживачів, однак ці високі результати можуть бути досягнуті за рахунок низької рентабельності взаємодії зі споживачами. Але мета підприємства не просто мати вдоволених споживачів, а отримувати в результаті взаємодії з ними прибуток. Перші чотири показники, що описані вище, відносяться до засобів, що дозволяють забезпечити рентабельність взаємодії зі споживачами, однак самі по собі вони цю рентабельність не вимірюють. Це можна зробити за допомогою спеціальних показників. Рентабельність повинна аналізуватися за різними споживчими сегментами, у ході чого будуть виявлені неприбуткові сегменти. Нещодавно притягнуті споживачі можуть спочатку також бути неприбутковими, і щоб визначити, чи варто робити основну ставку на їхнє утримання або дозволити їм покинути підприємство, необхідно скористатися аналізом рентабельності. Стосовно наявних неприбуткових споживачів треба вжити заходів, за допомогою яких можна спробувати перевести їх до категорії прибуткових. Такі заходи включають дії по зміні їхньої купівельної поведінки, після чого споживачі споживають менше продукції за тією ж ціною або погоджуються на підвищення ціни. Якщо жоден із цих підходів не спрацьовує, то такі споживачі утримуватися не повинні.

Вимір пропонованої цінності. Крім описування основних показників, що відносяться до споживчої перспективи, Каплан і Нортон значну увагу приділяють пропонованим цінностям. Під ними вони розуміють атрибути, які поставляють, пропонують через свої продукти й послуги, для забезпечення лояльності й задоволення споживачів у цільових споживчих сегментах. **Пропоновані цінності** – це ключова концепція для розуміння факторів, що впливають на ступінь споживчого задоволення, залучення, утримання й розмір ринкової частки. Хоча пропоновані цінності варіюються залежно від особливостей різних галузей і різних ринкових сегментів усередині однієї галузі, існує загальний набір атрибутів, що входить у пропоновані цінності в більшості випадків. Ці атрибути поділяються на три категорії:

- 1) атрибути продукту або послуги;
- 2) відносини зі споживачами;
- 3) імідж і репутація.

Хоча окремі підприємства розробили власні способи для виміру атрибутів, що потрапляють у зазначені три категорії, Каплан і Нортон показують, що фактично в усіх збалансованих облікових відомостях, з якими вони зіштовхувалися, як основні виділяються три основні категорії – це *час*, *кількість* і *ціна*. Розглянемо типові показники, якими підприємство користуються для виміру даних параметрів.

Більшість підприємств прагне підвищити ступінь задоволення споживачів за рахунок більш оперативного реагування на запити споживачів, забезпечення 100 % своєчасної доставки і зниження часу на розробку й запуск нових послуг (продукції, робіт) на ринок. З цієї причини системи виміру показників функціонування починають усе більше уваги приділяти тимчасовим

параметрам, які в цей час стають конкурентними змінними. До них наприклад, ставиться час обслуговування споживача, тобто час, який потрібно споживачу від моменту подачі їм запиту на продукт або послугу до моменту доставки йому запитуваного продукту або послуги. Цей показник застосовується широко, забезпечуючи хороший зворотний зв'язок і показуючи ступінь відповідності часу обслуговування споживачів їхнім очікуванням.

Ще одним важливим параметром є *якість*. Зупинимося докладно на показниках якості при розгляді внутрішньої перспективи підприємства, однак відносно споживчої перспективи акцент робиться на якості товарів і послуг, доставлених споживачу, а не на показниках якості, що ставляться до виробничого процесу. Типовими показниками якості виду є число бракованих одиниць, поставлених замовником, число скарг замовників, число повернутих товарів замовниками й число збігів по гарантії. Крім того, багато підприємств проводять дослідження з метою виміру ступеня задоволення споживачів якістю продукту або послуги.

Щоб визначити, як підприємства-конкуренти характеризуються за показником ціни одиниці підприємства повинні створити механізм звітності, що дозволяє порівнювати чисті ціни реалізації своєї продукції або послуг із цінами конкурентів. Коли обсяг реалізації залежить від цінових умов, індикатором цінової конкурентоспроможності є частка прийнятих цінових пропозицій.

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів. З погляду внутрішньої перспективи підприємства керівники виявляють важливі внутрішні процеси, які при реалізації його стратегії повинні виконуватися особливо добре. Вимір внутрішніх бізнес-процесів у першу чергу повинен фокусуватися на внутрішніх процесах, що мають максимальний вплив на ступінь задоволення споживачів і на досягнення фінансових цілей підприємства. Каплан і Нортон виявляють три основних типи внутрішніх процесів:

1. Інноваційні процеси. За допомогою інноваційних процесів керівники визначають потреби замовників (споживачів), а потім створюють продукти й послуги, що задовольняють цим вимогам. Зокрема, підприємства виявляють нові ринки, нових споживачів, що з'являються, або скриті потреби тих замовників (споживачів), з якими підприємство вже взаємодіє. Після цього здійснюються проектування й розробка нових продуктів і послуг, що дозволяють підприємствам виходити на нові ринки або на нових споживачів.

Історично склалося так, що через труднощі вимірювання проблем і надлишкової уваги до фінансових показників, які легко представити в кількісному виді, набагато менше уваги приділялося розробці показників функціонування для процесів проектування продукції і її розробок. Однак підприємства усе більше й більше розуміють, що успіх у розробці постійного потоку нових видів послуг (продукції, робіт) може забезпечити їй конкурентну перевагу. Тому в ланцюжку цінності більшості видів підприємницького дослідження й розробки стають усе більше важливою складовою й усе більше уваги приділяється визначенню цілей і показників для цього бізнес-процесу.

Для визначення ступеня успішності інновацій Каплан і Нортон на основі свого досвіду взаємодії з підприємствами, що застосовують збалансовані облікові відомості, пропонують користуватися наступними показниками:

- 1) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі продукції, що випускається;
- 2) число впроваджень нових продуктів порівняно з конкурентами, а також впровадження нових продуктів порівняно з плановими показниками;
- 3) час розробки наступного покоління продукції;
- 4) число ключових виробів, за якими підприємство на ринку є першим або другим;
- 5) час забезпечення беззбитковості, тобто час від початку розробки продукції до того моменту, коли цей продукт запускається на ринку й забезпечує досить прибутку для покриття інвестицій, вкладених у його розробку.

2. Операційні процеси. Операційні процеси починаються з отримання замовлення споживача й закінчуються доставкою продукту або послуги споживачу. Як цілі для операційних процесів установлюються скорочення часу на оброблення, підвищення продуктивності процесів, поліпшення якості процесів, зниження витрат. Історично склалося, що операційні процеси отримали основну увагу в більшості систем вимірювання показників функціонування підприємств. Показники функціонування й управління традиційно ґрунтуються на фінансових показниках, таких, як нормативні витрати, кошторисні показники й аналіз відхилень. Однак надто висока увага до фінансових показників, особливо до ціни й відхилень з продуктивності, іноді викликає дисфункціональні дії. Наприклад, прагнення забезпечити високу продуктивність спонукує максимальне використання праці працівників й обладнання, результатом чого можуть стати зайві товарно-матеріальні запаси, що не мають відношення до поточних замовлень споживачів.

Виникнення глобального конкурентного середовища й необхідність забезпечення ступеня задоволення споживачів, що стає в цей час пріоритетним напрямом, спонукало багато підприємств доповнити фінансові показники, що вимірюють якість, надійність, своєчасність, характеристиками пропонованих послуг (продукції, робіт), що створюють цінність для споживачів. Підприємства, здатні виявити характеристики диференційованих своїх послуг (продукції, робіт), повинні включати показники цих характеристик в операційні процеси, що враховуються у збалансованій обліковій відомості. Ці розробки викликали необхідність сфокусуватися на показниках, що вимагають досягнення високих значень за параметрами часу, якості й видатків.

Багато споживачів високо цінують оперативність й особливо своєчасність обслуговування, вимірюване проміжком між моментом, коли вони розмістили замовлення, і моментом, коли вони отримали необхідні їм послуги (продукцію, роботу). Традиційно підприємства задовольняють ці вимоги за рахунок наявності великих запасів різних продуктів, але цей підхід не забезпечує низьких видатків на поставки. Через це в цей час багато підприємств переходять на систему виробництва типу «точно в термін», метою якої є

забезпечення як низьких витрат, так і короткого часу виконання замовлень. Тому для підприємств, що діють за цим принципом, скорочення часу обслуговування є критичним параметром.

Показники доставки поділяються на *показники часу циклу* й *показники доставки*. Показники часу циклу можна вимірювати різними способами. Так, загальна тривалість циклу вимірює час від розміщення замовлення споживачам до моменту доставки продукту й послуги споживачу. Виробничий час циклу вимірює час між першим і останнім виробничим процесом. Підприємства повинні вимірювати й відслідковувати часи циклу, а також виявляти тенденції, які для них характерні.

Загальний виробничий час циклу складається із суми часу оброблення, часу перевірки, часу очікування й часу переміщення. З усіх цих складових тільки час оброблення додає цінність, а види діяльності, що залишилися, такої цінності не додають. Тому ставиться мета – скоротити час, що витрачається на види діяльності, що не додають цінності, і за рахунок цього мінімізувати час виробничого циклу. Показником часу циклу, що може бути використаний узагальнено, є ***ефективність виробничого циклу (Manufacturing cycle efficiency) (MCE)***:

$$MCE = \frac{\text{Час оброблення}}{\text{Час оброблення} + \text{Час перевірки} + \text{Час очікування} + \text{Час переміщення}}$$

Показник MCE особливо важливий для виробничих підприємств, що діють на основі концепції «точно в термін». При комп'ютеризованому виробничому процесі можна оперативно повідомляти про витрати часу за кожним з перерахованих вище видів діяльності, що не додає цінності. Це дозволяє виділити види, значною мірою подовжуючи виробничий цикл. На операційному рівні часи циклу повинні вимірюватися для кожного продукту або для кожної товарної серії й на основі отриманих даних виявлятися тенденції. Основна увага повинна приділятися безперервному удосконалюванню й зрештою скороченню часу циклу.

Наприклад, скорочення часу налагодження обладнання дозволяє значною мірою скорочувати розмір оброблюваної партії, що у свою чергу веде до скорочення виробничого циклу й до підвищення гнучкості виробництва. Тому час налагодження повинен вимірюватися по кожному процесу на операційному рівні й періодично контролюватися. Фахівці із сучасних виробничих прийомів також виступають за використання планово-попереджувального технічного обслуговування, тому що це гарантує, що обладнання буде ефективно працювати увесь час і що не виникнуть проблеми, пов'язані з якістю й з несвоєчасністю доставляння. Корисним показником часу простою обладнання є число годин простою обладнання по кожному виробничому осередку.

Однак дані по простоях, коли обладнання не потрібне для виробництва, є нерелевантними. Основну увагу треба приділяти тим простоям, коли обладнання потрібне, але воно не працює. Крім того, слід відслідковувати

операції, пов'язані з «вузькими» місцями. Тут метою повинно бути отримання 100% використання обладнання, необхідного для роботи у «вузьких» місцях.

3. Процеси післяпродажного обслуговування. Остання категорія, що ставиться до внутрішньої перспективи підприємства, включає види діяльності з гарантійного обслуговування й ремонту, урахування з браком і поверненнями, а також управління платежами споживачів. Крім того, стратегічно важливою метою є налагодження хороших відносин з громадськістю, тому що це також є одним із суттєвих факторів, що впливають на діяльність підприємства у цілому. Підприємства, які прагнуть зробити такі відносини хорошими і міцними, застосовують відповідні показники, які можуть ставитися, наприклад, до безпечного оброблення відходів і побічних продуктів, тобто до напрямів, важливим для того навколишнього середовища, в якому діє підприємство.

Підприємства, які намагаються задовольнити очікування своїх цільових споживачів з параметрами післяпродажного обслуговування, можуть вимірювати показники своєї діяльності, використовуючи показники часу, якості й витрат, запропоновані для операційних процесів. Наприклад, час циклу або час обслуговування запиту споживача може вимірювати швидкість реагування на виявлені недоліки. Для визначення видатків на ресурси, необхідні для процесів післяпродажного обслуговування, можуть використовуватися функціональні виміри. А вихід якісної послуги (продукції, робіт) з першого разу може вимірювати відсоток споживчих запитів, обслужених протягом першого урахування, тобто тих варіантів, за яких споживачу, щоб вирішити свою проблему, не потрібно звертатися в підприємство декілька разів. А вимірювання часу, якості й витрат можуть застосовуватися компаніями, що активно реалізують свою продукцію в кредит. Мета такого підходу – скоротити час між завершенням проекту й останнім платежем замовника.

4. Четверта й остання перспектива застосування збалансованої облікової відомості дозволяє визначати інфраструктуру, яку підприємство повинно створити, щоб забезпечити довгострокове зростання й удосконалювання. Це перспектива вказує на важливість інвестування в майбутні області, а не тільки в активи й у дослідження й розроблення нової продукції (цей напрям відносно перспективи внутрішніх бізнес-процесів відслідковується за інноваційними процесами). Підприємствам, якщо вони збираються досягти своїх довгострокових фінансових цілей, також необхідно інвестувати у свою інфраструктуру (співробітники й організаційні процедури).

Отже, хоча в результаті їхньої роботи було виявлено, що багато підприємств демонструють значний прогрес за окремими показниками фінансового, споживчого, інноваційного й операційного напрямів, але ніяких зусиль для виміру результатів, що ставляться до трьох перерахованих категорій, зроблено не було. У міру того як компанії впроваджують процеси менеджменту, в основі яких лежить збалансована облікова відомість, можна очікувати появи в їхньому арсеналі нових, спеціально розроблених показників, що мають відношення до перспективи навчання й зростання.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення управлінського обліку.
2. Для чого необхідна інформація, яку надає управлінський облік ?
3. Чим відрізняється управлінський облік від фінансового та бухгалтерського?
4. Що таке облік витрат ?
5. Поясніть концепції управлінського обліку.
6. Розкрийте сутність управлінського обліку та етапи його розвитку.
7. Поясніть предмет і метод управлінського обліку.
8. З яких елементів складається метод управлінського обліку ?
9. Які існують функції управлінського обліку ?
10. Назвіть три розділи управлінського обліку, які відповідають трьом функціям.
11. Назвіть цілі управлінського обліку.
12. Що облік повинен забезпечувати на підприємстві ?
13. Назвіть і схарактеризуйте принципи управлінського обліку.
14. Які дві моделі управлінського обліку використовують в міжнародній практиці за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку ?
15. Яку ви знаєте класифікацію моделей управлінського обліку ?
16. Назвіть три етапи, які проходить кожне підприємство при побудові у себе системи управлінського обліку.
17. З якою метою встановлюється графік документообороту, що він повинен забезпечити, у вигляді чого він оформлюється?
18. Охарактеризуйте найбільш важливі складові управлінського обліку.
19. Місце економічного аналізу в управлінському обліку.
20. У чому полягає аналіз ситуацій для управлінських рішень з окремих проблем?
21. Поясніть суть економічного аналізу інвестиційних рішень.
22. Поясніть мету стратегічного управлінського обліку.
23. Поясніть поняття "збалансована облікова відомість".
24. Яка мета збалансованої облікової відомості?
25. Основні принципи збалансованої облікової відомості.
26. Поясніть фінансову перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
27. Поясніть споживчу перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
28. Поясніть перспективу навчання й зростання з погляду збалансованої облікової відомості.

Практичні заняття

Задача 7.1

Витрати на виготовлення ізоляційного матеріалу для кабелю за звітний період складають 26 025 грн. Отримано 4380 м ізоляційного матеріалу. За час зберігання через корозію зіпсовано 180 м. Середня собівартість ізоляційного матеріалу становить 1,80 грн. Коефіцієнт діелектричної провідності становить 0,12 один.

Внаслідок псування коефіцієнт діелектричної провідності склав 0,16 од. Планова собівартість 1 м ізоляційного матеріалу 7 грн., відходи оцінені на 315 грн.

Визначити:

- вартість зіпсованого ізоляційного матеріалу;
- фактичну собівартість 1 м ізоляційного матеріалу;
- провести аналіз.

Задача 7.2

Провести аналіз маржинального доходу, якщо підприємство виробляє один вид продукції, яку реалізує за ціною 320 грн. Витрати підприємства = Змінні витрати на одиницю продукції = 200 грн. Загальні постійні витрати – 30 000 грн.

Керівництво бажає знати, який обсяг реалізації дозволить досягти беззбитковості, отримати прибуток 6000 грн. і який буде прибуток від реалізації 1000 од.

Задача 7.3

Підприємство реалізовує в листопаді 290 од. продукції, в грудні – 450 од. продукції. Підприємство виробляє один вид продукції, яку реалізує за ціною 320 грн. Витрати підприємства = Змінні витрати на 1 = 200 грн. Загальні постійні витрати – 30000 грн. Точка беззбитковості (грош) – 80000 грн. Коефіцієнт маржинального доходу = 0,375.

Визначити запас міцності, коефіцієнт запасу міцності, операційний важель.

Задача 7.4

Провести CVP-аналіз, якщо підприємство зв'язку виготовляє два види послуг (продукції, робіт) за даними табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Вихідні дані для розрахунку

Показники	А	Б	Разом
Обсяг послуг (продукції, робіт)	60000	40000	10000
Ціна за 1 послугу	10	8	-
Змінні витрати на 1 послугу	7	6	-
Загальні постійні витрати	-	-	182000

Задача 7.5

Ціна за одну послугу – 38,5 грн., змінні витрати на одну послугу – 23,65 грн., постійні витрати за рік – 222750 грн.

Необхідно визначити: маржинальний дохід на одну послугу, безбитковий обсяг продажу, обсяг продажу, необхідний для отримання операційного прибутку в розмірі 148500 грн.

Задача 7.6

Інтернет-кафе надає два види послуг. Нижче наведено кошторис на наступний рік за даними табл. 7.2.

Таблиця 7.2 – Вихідні дані для розрахунку

Показник	Послуга 1, грн.	Послуга 2, грн.
Ціна реалізації	2,5	3,5
Змінні витрати	1,5	2,0
Маржинальний дохід	1,0	1,5
Обсяг продажу	120 000	60 000

Постійні витрати кафе заплановані у сумі 160 000 грн.

Необхідно обчислити запланований операційний прибуток, точку безбитковості для кожної страви, запас міцності кафе.

Завдання 7.1

Зв'язати показники у першому стовпчику з їх економічним змістом у другому стовпчику

Принципи управлінського обліку	Характеристика
Принцип відособленості	– необхідність формування інформаційного поля облікових даних постійно, а не час від часу
Принцип безперервності	– інформація повинна бути представлена тоді, коли вона необхідна
Принцип повноти	– даний принцип підтримується законодавчою вимогою представлення періодичної звітності. Проте і внутрішній оборот інформації, і внутрішні звіти бажано також будувати з урахуванням цього принципу
Принцип своєчасності	– інформація, яка стосується обліково-управлінської проблеми, повинна бути максимально повною для того, щоб рішення, прийняті на основі цієї інформації, були максимально ефективними. З принципом повноти щільно перекликається принцип надійності, який

	вимагає, щоб інформація, використовувана при ухваленні рішень, була обґрунтованою
Принцип зіставлення	– даний принцип ніколи не обговорюється щодо фінансового обліку, оскільки через свою жорстке зовнішнє регламентоване ведення фінансового обліку він обов'язковий для підприємства. Витрати на підтримку системи управлінського обліку повинні бути суттєво менше витрат на її функціонування. Інформаційний обмін обліково-управлінськими даними повинен приносити організації користь у вигляді зниження трансакційних та інших витрат
Принцип зрозумілості	– однакові показники за різні періоди часу повинні бути сформовані відповідно до одних і тих самих принципів
Принцип періодичності	– інформація, представлена в будь-якому обліковому документі, повинна бути зрозуміла користувачеві цього документа. У разі управлінського обліку можна сказати, що інформація, підготовлена для керівництва, яке ухвалюватиме за нею будь-які рішення, повинна бути представлена в такій формі, щоб керівник зрозумів, що містить у собі документ і не буде переобтяжений зайвими деталями
Принцип економічності	– вимагає розгляду кожного економічного суб'єкта окремо від інших. В управлінському обліку при вирішенні специфічних завдань відособлено розглядається підприємство не тільки у цілому, але й окремі його підрозділи

Тести

1. *Управлінський облік є складовою:*
 - а) процесу управління;
 - б) бухгалтерського обліку;
 - в) фінансового обліку.
2. *Управлінський облік регламентується:*
 - а) стандартами;
 - б) постановами;
 - в) самим підприємством;
 - г) законами;
 - д) інструкціями.
3. *Управлінський облік як система сформувався:*
 - а) у середині XIX століття;
 - б) на початку XX століття;
 - в) у середині XX століття;
 - г) жодна відповідь не є правильною.

4. *Управлінський облік відрізняється від фінансового обліку:*
 - а) деталізацією інформації;
 - б) відкритістю даних;
 - в) спрямованістю у часі;
 - г) усіма наведеними характеристиками.
5. *Фінансовий та управлінський облік:*
 - а) використовують інформацію винятково про минулі події;
 - б) мають однакову мету;
 - в) використовують одну інформаційну систему;
 - г) мають вестися всіма бухгалтерами.
6. *Основою управлінського обліку є:*
 - а) фінансовий облік;
 - б) податковий облік;
 - в) виробничий облік;
 - г) статистичний облік.
7. *Основна мета управлінського обліку полягає в наданні інформації:*
 - а) зовнішнім користувачам;
 - б) внутрішнім користувачам;
 - в) органам виконавчої влади.
8. *Вимога обов'язковості ведення обліку найбільшою мірою розповсюджуються на:*
 - а) фінансовий облік;
 - б) управлінський облік;
 - в) оперативний виробничий облік.
9. *До функціональних обов'язків бухгалтера-аналітика підприємства входять:*
 - а) аналіз фінансової звітності;
 - б) управлінське консультування з питань планування, контролю і регулювання діяльності центрів відповідальності;
 - в) податкове консультування.
10. *Концепції управлінського обліку:*
 - пов'язані з використанням результату здійснення функції управлінського обліку;
 - пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку;
 - описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на продуктивність ресурсів, створення вартості, господарські процеси, командні дії.
11. *Збалансована облікова відомість включає в себе:*
 - фінансові показники;
 - нефінансові показники;
 - фінансові та нефінансові показники.
12. *Збалансована облікова відомість пов'язана з:*
 - місією підприємства;

- стратегією підприємства;
- короткостроковими плануванням;
- цілями підприємства.

13. Перспективи використання збалансованої облікової відомості:

- фінансова;
- часова;
- споживча;
- внутрішніх бізнес-процесів;
- грошова;
- ринкова;
- навчання й зростання.

14. Унікальними характеристиками, за якими обслуговуючі компанії відрізняються від виробничих, є:

- виробництво і споживання послуг невіддільні;
- послуги не можна зберігати;
- більшість послуг матеріальні;
- нероздільність у часі моменту надання та споживання послуг.

Тема 8. КОНТРОЛІНГ ЯК СКЛАДОВА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми: зрозуміти поняття “контролінг”; розглянути види контролінгу; усвідомити сутність оперативного та стратегічного контролінгу; розглянути систему раннього попередження та реагування; визначити та дослідити основні методи фінансового контролінгу.

План викладу матеріалу

8.1. Сутність та функції контролінгу.

8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації.

8.3. Методи фінансового контролінгу.

Питання для самоконтролю

Тести

8.1. Сутність та функції контролінгу

Система управління як сукупність взаємодіючих і взаємозалежних елементів, що забезпечує досягнення поставлених перед підприємством цілей, вимагає нових підходів до організації управління підприємством з урахуванням технічних можливостей інформаційного суспільства, глобалізації світової економіки, підвищення ролі інформації в управлінні підприємницькою діяльністю. В сучасних умовах для здійснення ефективного управління потрібні спеціальні управлінські інструменти, які ґрунтуються на використанні широких можливостей, що відкриваються інформаційним прогресом. Таким інструментом, який представляє механізм інформаційного та аналітичного забезпечення управління, є контролінг.

Контролінг – нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту [49]. Слово контролінг походить від англійського «*to control*» – контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає "реєстр, список перевірки". Але, незважаючи на те, що найповніше його система уперше була описана і застосована у США, в англійських джерелах термін "контролінг" практично не використовується: у Великобританії і США укорінився термін "управлінський облік" (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*). Власне термін "контролінг" прийнято в Німеччині, звідки він і прийшов до Росії.

Щодо його змісту, то судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг – це поняття надто широке і, на перший погляд, асоціюється зі словом "контроль" [41, 43, 57 та ін.]. Але контролінг не зводиться до простої системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки **контролінг** – це система спостереження й вивчення поведінки економічного

механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства.

Отже, контроль переважно спрямований у минуле, на виявлення помилок і прорахунків, а контролінг – на управління майбутнім для забезпечення тривалого й успішного функціонування суб'єкта господарювання.

Спочатку під контролінгом розуміли сукупність завдань у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Потім це поняття почали трактувати ширше: до функцій контролінгу стали відносити фінансовий контроль і оптимізацію використання фінансових ресурсів та джерел. Водночас, можна стверджувати, що існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст поняття "контролінг", при цьому найчастіше його ідентифікують як:

- діяльність щодо забезпечення ефективного управління;
- управління процесом отримання прибутку;
- діяльність з інформаційного забезпечення управління;
- механізм саморегулювання діяльності;
- механізм координації системи управління;
- контроль, що охоплює усі сторони діяльності;
- управлінський облік;
- коментуюча функція менеджменту;
- діяльність, спрямована на оцінку усіх сторін господарювання;
- обліково-аналітична система.

Одні автори й перекладачі вважають наведені поняття й об'єктивні явища господарської практики західних підприємств, що стоять за ними, відмінними за змістом, інші – тотожними.

Неоднозначність трактувань змісту визначення системи контролінгу наведено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Трактування змісту визначення системи контролінгу зарубіжними і вітчизняними дослідниками

Джерело даних	Суть визначення
1	2
1. <i>Майер Э.</i> Контроллинг как система мышления и управления / Майер Э. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 9.	Під контролінгом слід розуміти керівну концепцію ефективного управління фірмою й забезпечення її довгострокового існування
2. Там само. – С. 15	...контролінг ... є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління

Продовження табл. 8.1

1	2
3. Там само. – С. 88	... контролінг являє собою в широкому змісті систему забезпечення виживаності підприємства у двох аспектах: короткостроковому – оптимізація прибутку і довгостроковому – збереження й підтримка гармонічних відносин та взаємозв'язків даного підприємства з навколишніми його сферами: природною, соціальною, господарською
4. Там само. – С. 88	Контролінг являє собою сукупність методів оперативного й стратегічного управління: обліку, планування, аналізу й контролю, поєднаних на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин на Заході в єдину систему, функціонування якої підлогового певної мети
5. <i>Манн Р.</i> Контроллінг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 8	...систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності фірми... як систему управління прибутком підприємства
6. Там само. – С. 21	Контролінг – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства, що дозволяє уникнути несподіванок і вчасно включити червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вживання заходів підприємством
7. <i>Стратегия</i> и тактика антикризисного управления фирмой; общ. ред. А.П. Градова – С. Пб.: Специальная литература, 1996. – С. 217	Контролінг – новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку. Контролінг являє собою ... систему забезпечення виживаності підприємства на етапах стратегічного й тактичного управління
8. <i>Анташов В.А.</i> Экономический советник менеджера / В.А. Анташов, Г.В. Уварова. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. – С. 93	Контролінг розглядається ... як певна концепція керівництва підприємством, орієнтована на його довгострокове й ефективне функціонування в постійно змінюваних господарських умовах
9. Контроллінг как інструмент управления предприятием / [Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.]; под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: Юнити, 2002. – С. 6	Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції, що коментує, у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень

Продовження табл. 8.1

1	2
<p>10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: [пер. с нем.]; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997. – С. 113.</p>	<p>... контролінг є особливий елемент управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва в процесі вирішення ним загального завдання координації системи керування з натиском насамперед на завдання планування, контролю й інформування</p>
<p>11. <i>Петренко С.Н.</i>, Контроллинг: учебн. пособ. / Петренко С.Н. – К.: Нико-Центр, Эльго, 2003. – С. 15</p>	<p>Система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства</p>
<p>12. Контроллинг как инструмент управления предприятием / [Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.]; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ – ДАНА. – С. 22</p>	<p>... контролінг є складною конструкцією, що поєднує в собі настільки різні елементи, такі як установлення цілей, планування, обліку, контролю, аналізу, управління інформаційними потоками й вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень</p>
<p>13. <i>Циглик І.І.</i> Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / І.І. Циглик, І.О. Мозіль, Н.В. Кідрякова // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – № 4. – С. 14.</p>	<p>Контролінг – це система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства або регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою</p>
<p>14. <i>Рыночная экономика</i>: [словар]; под общ.ред. Г.Я. Купермана. – [2-е изд., доп.]. – М.: Республика, 1995. – 202. – С. 14.</p>	<p>Контролінг ... система державного, управлінського і незалежного контролю. Контролінг включає систему безперервного інформування керівництва фірми про стан усіх сторін діяльності фірми відповідно до затвердженого переліку окремих і узагальнених показників: стан портфеля замовлень і його відповідність завданням і вимогам фірми, хід підготовки виробництва й запровадження технологічних та інших новинок, виконання виробничої програми, дотримання кошторисів витрат на виробництво, виконання інвестиційної програми, фінансовий стан фірми, дебіторська і кредиторська заборгованість</p>

1	2
15. Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [4-те вид., випр. та доп.]– Львів: Т-во «Знання», КОО; Вид-во «Львів». Банк. Ін-ту НБУ.– 230 с.	Контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень

Порівнюючи й аналізуючи зміст визначень, наведених у таблиці, ряд авторів небезпідставно стверджують, що контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- забезпечує керівництво й акціонерів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збирання, оброблення, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного й тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності "виручка – витрати – прибуток".

Отже, можемо дати таке визначення: контролінг – це спеціальна саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг.

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом наданих послуг (продукції, робіт), витратами та прибутком, кількістю витраченого часу на виробництво продукції, експлуатацією машин та управлінням іншими показниками, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів. Отже, контролінг, як наука пов'язаний з управлінням та регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система отримання та оброблення інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства.

Служби контролінгу безпосередньо не ухвалюють рішення, а здійснюють їхню підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією. Інформаційне забезпечення менеджменту повинно здійснюватись у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується і подається користувачам у формі рапортів, звітів, доповідних записок, резюме, рекомендацій, прогнозів тощо.

На практиці розрізняють різні напрями (сектори) контролінгу: фінансовий контролінг, контролінг збуту, дивізіональний контролінг, контролінг виробництва та закупівель тощо. У цьому розділі висвітлюються основні питання, пов'язані з організацією та функціонуванням фінансового контролінгу,

хоча більшість методів та інструментів, які будуть охарактеризовані, є універсальними і можуть бути використані в інших секторах контролінгу.

Існує декілька підходів до визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства. Головна різниця між ними полягає в характері підпорядкованості служби контролінгу: безпосередньо директору підприємства чи фінансовому директору. Враховуючи коло функцій і завдань, які виконує контролінг, на нашу думку, відділ контролінгу повинен бути включений у структуру фінансово-економічних служб підприємства, які підпорядковуються фінансовому директору. В Європі досить часто керівник фінансово-економічного відділу, в компетенції якого перебувають фінанси, бухгалтерія, виробничий облік і калькулювання, виконує одночасно функції контролера і фінансиста. На американських підприємствах ці функції, як правило, розділені.

Фінансовий контролінг зорієнтований на функціональну підтримку фінансового управління, що визначає його зміст та основні завдання. Провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілу низку функціональних завдань. Каталог цих завдань наведено у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Каталог функцій і завдань фінансового контролера

Функції	Завдання
1	2
Координація	<ul style="list-style-type: none"> – регулювання інформаційних потоків; – координація процесу планування
Фінансова стратегія	<ul style="list-style-type: none"> – активна участь у розробці фінансової стратегії підприємства та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності; – «продаж» цілей і планів; – вироблення пропозицій щодо адаптації організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку
Планування та бюджетування	<ul style="list-style-type: none"> – розробка та постійне удосконалення внутрішньої методики прогнозування та бюджетування; – забезпечення процесу бюджетування; – участь у розробці інвестиційних та інших бюджетів

Закінчення табл. 8.2

1	2
Бюджетний контроль	<ul style="list-style-type: none"> – внутрішній (управлінський) облік = management accounting; – участь у складанні річних, квартальних і місячних звітів; – аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих; – забезпечення постійного аналізу та контролю ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розробка заходів щодо їхньої нейтралізації; – виявлення та ліквідація «вузьких місць» на підприємстві; – своєчасне реагування на появу нових можливостей (виявлення та розвиток сильних сторін); – підготовка звіту про виконання бюджетів і розробка пропозицій щодо коригування планів і діяльності (рапортування)
Внутрішній консалтинг та методологічне забезпечення	<ul style="list-style-type: none"> – розробка методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів; – надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розробки фінансової стратегії, планування, розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем
Внутрішній аудит та ревізія	<ul style="list-style-type: none"> – забезпечення постійного контролю за дотриманням співробітниками устанавленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій і повноважень згідно з покладеними на них обов'язками; – проведення внутрішнього аудиту та координація власної діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту підприємства; – забезпечення збереження майна підприємства

Реалізація покладених на фінансовий контролінг завдань досягається в ході виконання службами контролінгу своїх функцій та використання специфічних методів. В залежності від виконуваних функцій і методологічної підтримки фінансовий контролінг поділяють на *стратегічний* та *оперативний*. Їхню характеристику подано в табл. 8.3 [3, 19, 105].

На практиці існує щільний взаємозв'язок між оперативним і стратегічним контролінгом. За стратегічної постановки питання завжди існує питання оперативної здійсненності або навпаки – оперативні проблеми прибутковості можуть бути не поміченими при зневажанні стратегічної постановки питання. Цей взаємозв'язок завжди носить фундаментальний характер.

Таблиця 8.3

Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Орієнтація	внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	економічна ефективність та рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	стратегічний	– тактичний; – оперативний
Цілі	– забезпечення виживання. – проведення антикризової політики; – підтримання потенціалу успіху	забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства
Головні завдання	– участь в установленні кількісних та якісних цілей підприємства; – відповідальність за стратегічне планування; – розробка альтернативних стратегій; – визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів; – визначення «вузьких» та пошук «слабких» місць; – визначення слабких підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень; – аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)	– керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування); – визначення «вузьких» та пошук «слабких» місць для тактичного планування; – визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до Установлених поточних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень; – аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів; – мотивація та створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень

В економічній теорії та практиці, крім оперативного та стратегічного контролінгу, в економіці України функціонують та освоюються інші види контролінгу в залежності від виду діяльності великих підприємств (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Види контролінгу в залежності від виду діяльності великих підприємств

Вид контролінгу	Визначення	Характеристика
1	2	3
<i>Юриспруденція</i>		
Адміністративний контролінг	– це порядок, методи, послідовність дій і прийомів, які застосовують суб'єкти влади з метою захисту прав і свобод людини на основі зміщення акценту з контролю на аналіз майбутнього, збільшення швидкості реакції на зміни, поліпшення гнучкості управління та інформаційного забезпечення на засадах реалізації адміністративно-правових норм	– координація планів різних суб'єктів владних повноважень; – контроль з виконання планованих та порівнянь з фактично отриманих результатів; – процес аналізу рішень
<i>Банківська та фінансова діяльність</i>		
Банківський контролінг	можна охарактеризувати як систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності банку, яка базується на прийнятті ефективних управлінських рішень і елементами якої є інформаційне забезпечення, планування, аналіз і контроль за виконанням планів	– планування: підготовка, координація і реалізація стратегічних планів, бізнес-планів, фінансових планів та бюджету; – розробка методів і принципів податкової політики; – оцінка діяльності окремих підрозділів і банку в цілому; – підготовка та інтерпретація звітів про фактичне виконання планових показників для керівництва та власників банку, підготовка звітів для зовнішніх користувачів (контролюючих органів, клієнтів, мас-медіа та ін.); організація внутрішнього контролю, спрямованого на збереження активів банку та недопущення зловживань; – проведення ринкових і макроекономічних досліджень; підвищення кваліфікації працівників

Продовження табл. 8.4

1	2	3
Диспозитивний контролінг	– це план-факт порівняння оперативного плану, виявлення відхилень і ухвалення рішень про зворотну дію на бізнес-процеси, у випадку, якщо виявлені відхилення ставлять під сумнів досягнення оперативних цілей	спрямований на досягнення оперативних планів структурних підрозділів і учасників процесу планування за умови того, що існують якісь проблеми у виконанні планів
Фінансовий контролінг	– це функціональна підтримка фінансового управління	орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартість капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства
<i>Виробнича діяльність</i>		
Виробничий контролінг	– професійна діяльність, яка пов'язана з аналізом економіки підприємства й оптимізацією управлінських рішень відносно майбутнього підприємства	служба виробничого контролінгу на підприємстві є свого роду економічним лоцманом, який за допомогою кількісної інформації допомагає керівникам функціональних напрямів (закупівель, виробництва, збуту) вести свої підрозділи до поставлених цілей
Контролінг збуту	– це підготовка і надання допомоги керівництву в швидкому і дієвому реагуванні на несподівані зміни	повинен забезпечувати пошук шляхів вирішення проблем і робити можливим здійснювати виборчу політику збутової діяльності за допомогою підготовки актуальної інформації з позиції важливості її для ухвалення рішень і важливості для ефективного управління збутом

Контролінг є однією із функцій управління, зокрема концепцією ефективного управління підприємством, і забезпечує тривале його існування в умовах конкуренції.

Сьогодні існують певні концепції контролінгу (табл. 8.5) [103].

Таблиця 8.5

Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Сутність і основні завдання котролінгу в рамках цієї концепції
На систему обліку	переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства
На управлінську інформаційну систему	– створення загальної інформаційної системи управління; – розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування й інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків
На систему управління: – з акцентом на планування і контроль; – з акцентом на координацію	– планування та контроль діяльності структурних підрозділів підприємства; – координація діяльності системи управління підприємства

Огляд наукової літератури та діяльність підприємств зв'язку України дає можливість визначити, що формування та впровадження відділу контролінгу на великих підприємства є важливим напрямом ефективного розвитку даних підприємств. Таким чином, розглянемо приклад впровадження відділу контролінгу на одному зі структурних підрозділів УДППЗ «Укрпошта».

Впровадження відділу контролінгу у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта» – винятково ефективний метод ринкового господарювання, якщо його застосовувати з урахуванням особливостей поштової галузі.

З метою впровадження відділу контролінгу у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта» пропонується реорганізація організаційної структури, сутність якої є перетворення, перевлаштування організаційної структури й управлінням підприємством, компанією, при збереженні основних засобів виробничого потенціалу підприємства.

Для успішного впровадження відділу контролінгу (далі – ВК) у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта» рекомендуються етапи його впровадження, рис. 8.1.

На початковому етапі (1 етап) впровадження ВК доцільно організувати центр системного аналізу як функціональний підрозділ. Функціональне призначення центру – загальне методичне управління щодо його впровадження, економічний аналіз діяльності структурного підрозділу, контроль динаміки

показників, контроль правильності виконання затверджених організаційних рішень. Даний центр є тимчасовим.



Рис. 8.1. Етапи впровадження відділу контролінгу у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта»

Другим етапом, який є одним із ключових при впровадженні ВК – є аналітичний центр – з залученням вузькопрофільних фахівців з різних функціональних підрозділів (фінансового, економічного, бюджетного, маркетингового, юридичного, продажу послуг, бухгалтерії та ін.) для якісного опрацювання необхідних спеціалізованих рішень із забезпеченням єдиного механізму управління та аналізу нормативно-методичних документів бізнес-процесів.

Третій етап – заключний – є центр інформаційних технологій. Центр інформаційних технологій займається управлінням та регламентацією бізнес-процесів, інформаційним забезпеченням маркетингу, технології послуг та їх надання.

В подальшому розвитку та формуванні ВК у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта» підрозділи можуть залишитись незмінними (постійна структурна одиниця) або реорганізуватись. Реорганізація може здійснюватись в бік розширення функціональних обов'язків або в бік створення більш дрібних підрозділів ВК.

Впровадження ВК у структурному підрозділі УДППЗ «Укрпошта» може здійснюватись двома шляхами. По-перше, – «малими темпами» – поетапні невеликі зміни в організаційній структурі управління з малими просуваннями до поставленої мети. Цей шлях характеризується здійсненням впровадження силами своїх підлеглих або з мінімальним привертанням сторонніх консультантів. Перевагами даного шляху є відсутність великого опору здійсненням змін усередині структурного підрозділу. Проте недоліком даного шляху є те, що працівники, які безпосередньо беруть участь у впровадженні ВК, як такі, не звільняються від здійснення своїх основних зобов'язань, що впливає на ефективність праці.

Другий шлях – «планова еволюція». Цей шлях дозволяє значною мірою використовувати і швидко впроваджувати рекомендовані етапи, а також знизити рівень опору процесу впровадження ВК.

8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації

Типовою для багатьох підприємств є проблема неефективного управління ризиками (запізніле їх ідентифікування та нейтралізація) та оперативного виявлення і використання додаткових шансів поліпшення діяльності, наслідком чого може бути зменшення потенціалу розвитку та фінансова криза. З метою своєчасної ідентифікації факторів, які сигналізують про той чи інший напрям розвитку окремих показників, внутрішніх і зовнішніх параметрів діяльності підприємства, вжиття превентивних заходів доцільно впроваджувати систему раннього попередження та реагування (СРПР).

Система раннього попередження та реагування – це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Згідно з найновішими підходами до побудови системи контролінгу на підприємстві у СРПР інтегруються елементи, як стратегічного, так і оперативного контролінгу. Сама ж СРПР повинна логічно вписуватися в систему планування та контролю.

Система раннього попередження і реагування виявляє та аналізує інформацію про приховані обставини, настання яких може призвести до виникнення загрози для підприємства або до втрати потенційних шансів. Першочерговим завданням системи раннього попередження є своєчасне виявлення ознак кризи на підприємстві, тобто прогнозування можливого банкрутства. З іншого боку, за допомогою цієї системи виявляються додаткові шанси для суб'єкта господарювання. На базі СРПР і будується система управління ризиками, яка включає ідентифікацію ризиків, їхню оцінку та нейтралізацію. Процес створення системи раннього попередження і реагування може складатися з таких етапів:

1. Визначення сфер спостереження – установлення об'єктів внутрішньої і зовнішньої діагностики. До основних сфер спостереження в рамках

внутрішньої діагностики належать: фінансова, виробнича, збутова, організаційна. Зовнішня діагностика побудована на аналізі ситуації на ринку (клієнти, конкуренти, кон'юнктура), макроекономічної ситуації в країні та економіко-правових умов діяльності підприємства.

2. Вибір індикаторів раннього попередження, які можуть вказувати на розвиток того чи іншого негативного процесу.

3. Розрахунок граничних значень індикаторів і безпечних інтервалів їх зміни. У ході даного етапу розраховується, наприклад, зона безпеки, тобто позитивна різниця між фактичною виручкою від реалізації та виручкою від реалізації, що відповідає точці беззбитковості; величина продуктивності праці, яка забезпечує конкурентоспроможність підприємства; рівень фінансових показників, достатній для підтримки стабільної ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання; розрахунок частки ринку, необхідної для забезпечення планового рівня рентабельності тощо.

4. Формування конкретних аналітичних завдань для аналітичних центрів. До таких завдань можуть належати прогнозування банкрутства підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг та ін.

5. Формування інформаційних каналів: забезпечення інформаційного зв'язку між джерелами інформації та системою раннього реагування, між системою та користувачами – керівниками всіх рівнів.

6. Узагальнення отриманих, аналітичних висновків та підготовка пропозицій і рекомендації щодо розвитку сильних сторін та нейтралізації слабких, що є основою розробки проектів управлінських рішень.

Розрізняють дві підсистеми СРПР: система, орієнтована на внутрішні параметри діяльності підприємства, та система, орієнтована на зовнішнє середовище. Предметом дослідження останньої є завчасне прогнозування загроз, передусім з боку контрагентів, держави, конкурентів тощо. Яскравим прикладом застосування даної підсистеми СРПР є проведення банківськими працівниками аналізу підприємств-позичальників у рамках оцінки їхньої кредитоспроможності. Внутрішньо орієнтована підсистема СРПР спрямована на ідентифікацію ризиків і шансів, які криються всередині підприємства. У своєму розвитку ця підсистема пройшла три покоління: перше було зорієнтовано здебільшого на ідентифікацію наслідків дії тих чи інших факторів; друге – на визначення симптомів; третє – на виявлення першопричин.

Найскладнішим завданням, яке слід вирішити в процесі організації системи раннього попередження та реагування, є підбір індикаторів раннього попередження та визначення критеріїв їхньої інтерпретації. У науково-практичній літературі здебільшого вирізняють такі блоки індикаторів:

– загальноекономічні – індикатори, які дозволяють своєчасно виявити зміни в тенденціях розвитку кон'юнктури економіки в цілому (використовуються результати досліджень відповідних науково-дослідних економічних і соціологічних інститутів);

– ринкові індикатори – дають можливість виявити тенденції на ринках, на яких здійснює свою діяльність підприємство;

- технологічні індикатори – дають інформацію щодо появи на ринку нових продуктів, методів, процесів тощо;
- соціальні індикатори – демографічна ситуація в країні, вартість робочої сили, рівень мінімальної заробітної плати тощо;
- політичні індикатори – вплив на діяльність підприємств, які мають політичну природу, зокрема тенденції в економічному законодавстві, політика протекціонізму тощо;
- внутрішні індикатори – система показників, які розраховуються на базі внутрішнього (управлінського) обліку та звітності.

Комбінація показників, які є внутрішніми індикаторами раннього попередження, підбирається з урахуванням можливостей прогнозування на їх основі фінансового стану підприємства та загрози банкрутства. Згідно з найновішими розробками у сфері фінансового контролінгу як ключовий внутрішній індикатор раннього попередження рекомендується використовувати показник Free Cash-flow. Цей показник є результатом руху грошових коштів у рамках операційної та інвестиційної діяльності й оперативно сигналізує про проблеми у сфері збуту, виробництва, управління оборотними активами тощо.

Отже, явно є те, що органічно вбудована в систему економічних служб підприємства служба контролінгу є функціонально відокремленим напрямом в його роботі, що дозволяє оптимізувати діяльність інших економічних служб з точки зору аналітичних позицій, а також найбільш повно реалізувати можливість вироблення альтернативних підходів для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

8.3. Методи фінансового контролінгу

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій використовують значну кількість методів. Поряд з окремими загальнометодологічними та загальноекономічними методами використовуються специфічні. До перших методів належать такі, як спостереження, порівняння, групування, аналіз, трендовий аналіз, синтез, систематизація, прогнозування. До основних специфічних методів контролінгу належать [49, 57, 58, 75, 101, 103, 108]:

- аналіз точки беззбитковості;
- бенчмаркінг;
- вартісний аналіз;
- портфельний аналіз;
- ABC-аналіз;
- SWOT-аналіз (аналіз «сильних» і «слабких» місць);
- методи фінансового прогнозування (експертні, екстраполяції тощо).

Важливим завданням контролінгу (управлінського обліку) є калькуляція ціни, планування прибутку підприємства та асортименту послуг (продукції, робіт). Дійовим інструментом виконання цього завдання є розрахунок *точки*

беззбитковості та необхідної суми покриття. Цей метод контролінгу зводиться до визначення мінімального обсягу надання послуг (продукції, робіт) (за стабільних умовно постійних витрат), за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити беззбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого – створити умови для самофінансування підприємства.

Точка беззбитковості характеризує обсяг надання послуг (продукції, робіт) за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка від реалізації продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку беззбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги. Розглядуваний метод побудований на тезі, що зі збільшенням обсягів реалізації величина умовно постійних витрат на одиницю продукції зменшується.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є *бенчмаркінг*. Бенчмаркінг (від англ. *benchmarking* – установлення контрольної точки) – це перманентний, безперервний процес порівняння послуг (продукції, робіт), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо удосконалення об'єктів бенчмаркінгу.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їхньої вартості та корисності. Отже, в центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри послуг (продукції, робіт), саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартісний. У ході аналізу здійснюється класифікація функцій продукту у розрізі функціональних класів: *головні, додаткові та непотрібні*. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації затрат на виконання кожної функції, а також щодо анулювання другорядних функцій, які потребують значних затрат.

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується при оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний з погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (відсотки, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

За аналогією з цінними паперами можна проводити аналіз портфеля послуг (продукції, робіт), виробництвом яких займається підприємство. Зрозуміло, що портфельний аналіз доцільно використовувати на тих підприємствах, які займаються виробництвом багатьох видів послуг (продукції, робіт). В ході аналізу окремі групи послуг (продукції, робіт) виокремлюються у відповідні стратегічні

«бізнес-одиниці», кожна з яких оцінюється з погляду прибутковості та ризиковості виробництва.

Даний метод контролінгу використовується при селективному відборі найцінніших для підприємства постачальників і клієнтів, найважливіших видів сировини і матеріалів, найвагоміших елементів затрат, найрентабельнішої послуги (продукції, робіт), найефективніших напрямів капіталовкладень.

АВС-аналіз полягає у виявленні та оцінці незначного числа кількісних величин, які є найбільш цінними та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників. Згідно з цим методом досліджувана сукупність, наприклад запаси сировини та матеріалів, ділиться на три частини:

1) група А – запаси, які є найбільш цінними з погляду їх вартості, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному вираженні;

2) група В – середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому вираженні;

3) група С – запаси з найбільшою часткою в натуральному вираженні, однак незначні з погляду їхньої вартості.

Методи фінансового прогнозування. Виконання функцій стратегічного та оперативного контролінгу, система раннього попередження та реагування, довгострокове планування та бюджетування значною мірою ґрунтуються на фінансових прогнозах. У науково-практичній літературі виокремлюють три основні групи методів прогнозування [11, 430-441]:

- суб'єктивні (експертні) методи визначення прогнозних показників;
- каузальне прогнозування;
- методи екстраполяції.

Одним із важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз «сильних» (*Strenght*) і «слабких» (*Failure*) місць, а також наявних шансів (*Opportunity*) і ризиків (*Threat*). В економічній літературі цей вид аналізу позначається також як SWOT-аналіз (*SWOT - analysis*). Даний вид аналізу може здійснюватися стосовно всього підприємства, його структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів послуг (продукції, робіт). На основі результатів аналізу ендogenous середовища розробляються рекомендації щодо:

- 1) усунення наявних слабких місць;
- 2) ефективного використання існуючого потенціалу (сильних сторін).

У результаті SWOT-аналізу екзогенного середовища виявляється позитивний і негативний вплив на підприємство ззовні. На основі цього виробляються пропозиції стосовно:

- 1) нейтралізації можливих ризиків;
- 2) використання додаткових шансів.

На рис. 8.2 у вигляді матриці наведено типові приклади сильних і слабких місць вітчизняних підприємств, а також шансів і ризиків, які можуть виникнути під дією зовнішніх обставин.

<p>Сильні сторони:</p> <ul style="list-style-type: none"> – кваліфікований інженерно-технічний персонал; – низькі витрати на заробітну плату; – наявність власних виробничих споруд; – прихід молодих та енергійних співробітників фінансових служб 	<p>Слабкі сторони:</p> <ul style="list-style-type: none"> – інертність і зловживання керівництва підприємства; – крадіжки на виробництві; – застарілий асортимент послуг (продукції, робіт); – висока енергомісткість продукції; – неефективна діяльність служби збуту
<p>Додаткові шанси:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ринок сформований в основному за рахунок імпорту; – державою проводяться протекціоністські заходи, спрямовані на захист вітчизняного товаровиробника; – іноземні інвестори проявляють значний інтерес до галузі, до якої належить підприємство 	<p>Ризики:</p> <ul style="list-style-type: none"> – криміногенні ризики; – інфляційний ризик (знецінення реальної вартості капіталу); – ризик неплатоспроможності чи банкрутства контрагентів; – ризик зміни податкового законодавства та накладання фінансових санкцій

Рис. 8.2. Матриця SWOT-аналізу

Для розробки стратегій недостатньо констатувати вплив тих чи інших факторів середовища. Щоб забезпечити виживання підприємства у довгостроковій перспективі, необхідно прогнозувати тенденції розвитку шансів і загроз. Те, що аналіз і прогнозування тенденцій треба проводити одночасно, підтверджує перелік етапів проведення SWOT-аналізу (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Основні етапи застосування SWOT-аналізу

Аналіз поточної ситуації (діагноз)	Аналіз майбутнього (прогноз)
1. Аналіз критичних внутрішніх та зовнішніх факторів	5. Прогнозування тенденцій розвитку для кожного (обраного) зовнішнього фактора
2. Оцінка зовнішніх факторів (експертиза)	6. Розробка вимог до рекомендацій, що посилюють переваги й усувають недоліки кожного з внутрішніх факторів
3. Оцінка внутрішніх факторів (експертиза)	7. Якими ми бажаємо та можемо бути ?
4. Хто ми є і які наші конкурентні переваги (недоліки)?	8. Формулювання стратегії для кожного напряму господарської діяльності

Приклад. Для визначення спектра послуг, які є найбільш дохідними для національного оператора поштового зв'язку, а також які заходи доцільно впроваджувати для підвищення конкурентоспроможності послуг (продукції, робіт), необхідно провести SWOT-аналіз ринку послуг поштового зв'язку для структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта».

При проведенні досліджень поштового ринку України необхідно враховувати також його характерні риси й особливості, до яких можна віднести наступні:

– низький рівень попиту з боку деяких категорій споживачів послуг поштового зв'язку. Ця ситуація обумовлена обмеженою платоспроможністю певних верств населення, викликана загальною економічною ситуацією в країні або низьким рівнем якості низки основних і додаткових послуг;

– заміщення традиційних послуг поштового зв'язку сучасними видами зв'язку.

SWOT-аналіз поштового ринку основних і додаткових послуг структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта» наведені в табл. 8.7.

Таблиця 8.7

SWOT-аналіз ринку основних і додаткових послуг структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта»

Вид послуги	Сильні сторони	Слабкі сторони	Можливості	Загрози
1	2	3	4	5
Пересилання поштових відправлень	Розгалужена мережа та значна кількість відділень. Доступні тарифи. Довіра клієнтів до державного оператора. Відсутність конкурентів з надання цієї послуги	Місцями низька культура обслуговування. Великі черги на міських ВЗ	Пропозиції клієнтам додаткових послуг, таких як: „доставка додому”, „відправлення з повідомленням про вручення (просте, рекомендоване, електронне)”.	У міській місцевості загрозами є альтернативні види пересилання інформації, це: – смс; – ммс (мобільні телефони); – електронне повідомлення або лист (Інтернет)
Доставка періодичних друкованих видань	Доставка додому, на підприємство, до запитання або в абонскриньку. Можливість виписати пер.видання у будь-якому ВЗ	Іноді, несвоєчасна доставка пер.видань. Жахливий стан абон.господарства. конкуренція у міській місцевості	При відновленні абон.господарства можливостями для пошти є збільшення обсягів передплачених друкованих видань	Збільшення конкурентів. Демографічні зміни
Грошові перекази	Розгалужена мережа та значна кількість відділень	Великі черги на міських ВЗ (де приймається і виплачується найбільша кількість переказів)	Залучення нових клієнтів, які зараз користуються послугами банків	Через значну конкуренцію можливість втратити клієнтів

Продовження табл. 8.7

1	2	3	4	5
Ксерокопювання	Розгалужена мережа та значна кількість відділень	Недостатня кількість ксероксів, часта їх поломка. Великі черги у відділеннях	Зі збільшенням кількості ксероксів та їх оновленням дасть змогу збільшити обсяги надання цієї послуги	Значна конкуренція, особливо у місті
Розрахунково-касове обслуговування	Розгалужена мережа та значна кількість відділень. Можливість заплатити на пошті за усі комунальні послуги. Вигідно для клієнтів	Великі черги у відділеннях	Залучення деяких організацій до співпраці, що збільшить дохід пошти	Розірвання договорів через малий відсоток відрахування для пошти. Зовнішня конкуренція з банками
Розповсюдження телефонних карток	Розгалужена мережа та значна кількість відділень. Продаж карток за ціною, яка пропонується моб. операторами	Нестабільне та нерегулярне надходження карток до вузла, а отже, і до відділень. Малий відсоток націнки	Якщо налагодиться система надходження карток до вузла, з'явиться можливість реалізувати картки у більших обсягах	Значна конкуренція у міській місцевості
Продаж товарів	Розгалужена мережа та значна кількість відділень	Нерегулярне надходження товарів. Недостатній асортимент товарів. Іноді неякісний товар. Неможливість укладання прямих договорів на рівні вузла. Мала кількість відділення має повні патенти, через високу їхню вартість. Іноді висока вартість товару	Укладання прямих договорів на рівні вузла, що дасть можливість значно знизити ціни на товари та вчасно спрямовувати товари на відділення	Значна конкуренція як у міській, так і у сільській місцевостях
Перевезення вантажів	Немає обмежень маси, оперативність	Дана послуга нерозвинена у структурному підрозділі	Укладання договорів з деякими магазинами, що продають меблі та різну побутову техніку	Конкуренція з боку традиційних видів перевезення вантажів

Закінчення табл. 8.7

1	2	3	4	5
Доставка рекламних матеріалів	Розгалужена мережа та значна кількість відділень. Помірні ціни	Довга процедура укладання договорів. Жахливий стан абон. господарства	Активізація рекламної програми, збільшення обсягів доставки рекламних матеріалів	Конкуренція з боку кур'єрів та розповсюджувачів рекламних буклетів. Негативне відношення клієнтів до реклами у поштових скриньках
Ліки поштою	Розгалужена мережа та значна кількість відділень	Малий асортимент ліків у каталозі. Іноді присилають інші ліки. Населення мало поінформоване про дану послугу	Активізація рекламної програми. Збільшення асортименту	У міській місцевості значна кількість аптек

Для визначення ринкових можливостей й перспектив розвитку поштових послуг, які надаються структурним підрозділом УДППЗ «Укрпошта», скористаємось матрицею Бостонської консалтингової групи (БКГ), яка дозволяє класифікувати послуги залежності від їх долі на ринку та темпів розвитку.

Матриця БКГ для структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта» наведена в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Матриця БКГ для структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта»

«Зірка»	«Знак питання»
Ксерокопіювання, ламінування, розповсюдження телефонних та електронних карток, доставка рекламних матеріалів, ліки поштою	Фотопослуги, перевезення вантажів, пересилання поштових відправлень „Експрес” та „EMS”, додаткові поштові послуги, торгівля товарами народного господарства
«Дійна корова»	«Собака»
Пересилання поштових відправлень у тому числі і грошових переказів, доставка пенсій та грошової допомоги, доставка періодичних видань, розрахунково-касове обслуговування	Прийом платежів за послуги електрозв'язку, надання послуг ел. зв'язку, виплата грошової готівки за платіжними картками, продаж електронних ваучерів, виплати соціального страхування

Виходячи зі складеної матриці БКГ, найбільш перспективними для розвитку структурного підрозділу УДППЗ «Укрпошта» є послуги категорії «Зірка»: ксерокопіювання, ламінування, розповсюдження телефонних та електронних карток, доставка рекламних матеріалів, ліки поштою. Для цих послуг необхідно проводити рекламну компанію з метою подальшої активізації попиту на них.

Послуги категорії «Дійна корова» у вузлі є найбільш численними і найбільш дохідними. Це є результатом довіри з боку населення. Як правило, це традиційні послуги поштового зв'язку, до яких необхідно підтримувати довіру з боку споживачів.

Послуги категорії «Знак питання» вимагають більш детального й ретельного маркетингового аналізу для визначення шляхів їхнього розвитку. Основною проблемою для цієї категорії послуг вузла є конкуренція з боку альтернативних операторів або спеціалізованих центрів, а також новизна й неознайомленість більшої частини населення з достоїнствами даних послуг.

Послуги категорії «Собака» нечисленні й не відіграють значної ролі у структурі доходів. Тому в цьому випадку немає великого сенсу прибігати до активних маркетингових заходів для їхньої підтримки.

SWOT-аналіз може бути деталізованішим і проводитися в розрізі окремих функціональних блоків діяльності, центрів затрат, видів послуг (продукції, робіт) тощо. У табл. 8.9 наведена загальна схема аналізу сильних і слабких сторін у фінансовій сфері.

Таблиця 8.9

Оцінка сильних і слабких сторін у фінансовій сфері

Об'єкт аналізу	Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Ліквідність		
2. Прибутковість		
3. Cash-flow		
4. Структура капіталу		
5. Структура активів		
6. Дебіторська заборгованість		
7. Кредиторська заборгованість		
8. Фінансові відносини з капіталодавцем		
9. Реальні інвестиції		
10. Фінансові інвестиції		
11. Оборотність оборотних активів		

У процесі аналізу «сильні» та «слабкі» місця підприємства слід оцінювати з урахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Так, ліквідність підприємства на актуальну дату може бути сильною стороною підприємства, однак через деякий період внаслідок дії зовнішніх факторів вона може стати недостатньою і перетворитися на «слабке» місце.

Оскільки «сильні» та «слабкі» місця, як правило, є відносними величинами, в процесі аналізу їх слід порівнювати з аналогіями на підприємствах-конкурентах. Під час аналізу «сильних» і «слабких» місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних зовнішніх і конкурентних факторів впливають на економічні результати підприємства. Потім визначаються ключові параметри фактори, що впливають на ефективність господарської діяльності. Результати аналізу унаочнюються у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків.

Питання для самоконтролю

1. Поясніть поняття «контролінг».
2. Охарактеризуйте види контролінгу.
3. Поясніть поняття «система раннього попередження та реагування».
4. Охарактеризуйте основні методи фінансового контролінгу.

Практичні заняття

Завдання 8.1.

Провести аналіз стану розвитку поштової та телекомунікаційної сфери. Розробити пропозиції щодо поліпшення розвитку дослідженої сфери.

Завдання 8.2.

Провести SWOT-аналіз конкурентспроможності діяльності та / або послуг великих підприємств зв'язку (УДДПЗ «Укрпошта», ПАТ «Укртелеком», ЗАТ «Вега» та ін.). Розробити стратегію розвитку досліджуваного підприємства.

Завдання 8.2.

Провести за допомогою матриці Бостонської консалтингової групи конкурентоздатність великих підприємств зв'язку (УДДПЗ «Укрпошта», ЗАТ «Укртелеком», ЗАТ «Вега» та ін.). Розробити стратегію розвитку досліджуваного підприємства.

Тести

1. Контролінг – це...:

а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня;

б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства;

в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

2. Оперативний контролінг характеризується:

а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;

б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;

в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

3. Стратегічний контролінг характеризується:

а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;

б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;

в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

4. Система раннього попередження та реагування – це...:

а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня;

б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, що орієнтована на майбутній розвиток підприємства;

в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

Фінансовий контролінг складається з таких методів, як:

а) метод візуального пристосування;

б) аналіз точки беззбитковості;

в) бенчмаркінг;

г) регресійний аналіз.

ГЛОСАРІЙ

АВС-аналіз – виявлення та оцінка незначного числа кількісних величин, які є найціннішими та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників.

Активи – це ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод в майбутньому.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" – метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення.

Аналіз чутливості – вивчення ймовірного впливу зміни початкових оцінок і припущень на чисту теперішню вартість проекту.

Ануїтет – це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду.

База розподілу непрямих витрат – показник, пропорційно величини якого розподіляється певна стаття непрямих витрат.

Баланс – це прогноз співвідношення усього, що має підприємство у даний момент (усе майно, зобов'язання споживачів та ін.), тобто активів, і всього того, що підприємство винне іншим, тобто пасивів (зобов'язань) перед постачальниками, бюджетом, банками й інвесторами.

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

Бенчмаркінг – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів.

Бухгалтерський облік – вид обліку, за якого відбувається суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення господарської діяльності підприємства.

Бюджет – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності підприємства, що дозволяє зіставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими півперіодами.

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

Бюджет використання матеріалів – плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Бюджет виробництва – виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва послуг (продукції, робіт) в бюджетному періоді.

Бюджет виробничих накладних витрат – плановий документ, що відображає накладні витрати, пов’язані з виробництвом послуг (продукції, робіт) у бюджетному періоді.

Бюджет витрат на збут – плановий документ, в якому наведено постійні та змінні витрати, пов’язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

Бюджет грошових коштів – плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період.

Бюджет доходів і витрат (бюджет прибутків і збитків) – співвідношення всіх доходів (виручки) від реалізації у плановий період з усіма видами витрат, що припускає понести в цей же період підприємство, пов’язаними з отриманням доходів і з виділенням найбільш важливих (критичних) статей витрат.

Бюджет придбання матеріалів – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Бюджет прямих витрат на оплату праці – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Бюджет руху грошових коштів – це план руху розрахункового рахунку і наявних коштів у касі підприємства, що відбиває всі прогнозовані надходження і списання коштів у результаті господарської діяльності.

Бюджет собівартості наданої послуги (продукції, робіт) – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості послуг (продукції, робіт), що її передбачається виготовити у бюджетному періоді.

Бюджетний звіт про прибуток – проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів.

Бюджетний період – період, для якого підготовлений і використовується бюджет.

Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отримуваних від підприємства на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники.

Бюджетування капітальних інвестицій – процес виявлення, оцінювання, планування й фінансування значних інвестиційних проектів.

Валові витрати – 1) це будь-які витрати підприємства, пов’язані з його господарською діяльністю; 2) всі витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією послуг (продукції, робіт) (вони мають найбільшу питому вагу у складі валових витрат), а також заохочувальні виплати працівникам, витрати, пов’язані з поліпшенням основних засобів, витрати на утримання та експлуатацію об’єктів соціальної інфраструктури, за операціями з борговими зобов’язаннями, валютними цінностями, суми оплачених (або нарахованих) податків, зборів, обов’язкових платежів та всі інші витрати, крім тих, які у законодавчому порядку до складу валових витрат не входять.

Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій формі, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що здійснюються таким платником податку для подальшого використання у своїй господарській діяльності.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик послуг (продукції, робіт), які виробляються, на предмет еквівалентності їх вартості та корисності.

Вартість грошей з урахуванням часу – сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу.

Вартість капіталу – це комбінований (середньозважений) відсоток прибутку, що його компанія має сплачувати своїм інвесторам.

Витрати – 1) це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками); 2) це реальні чи можливі витрати фінансових ресурсів підприємства.

Витрати діяльності – це витрати, які не включаються до собівартості послуг (продукції, робіт), робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних в технологічному процесі, яка складає виробничу собівартість створеної у структурному підрозділі послуг (продукції, робіт).

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Власний капітал – частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішня норма прибутковості – це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю. Інакше кажучи, це ставка дисконту, за якої грошові надходження дорівнюють початковим інвестиціям.

Генеральний (зведений) бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні та фінансові.

Гнучкий кошторис – кошторис, який фіксує планові витрати для фактичного обсягу виробництва.

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

Граничні витрати – приріст сукупних витрат унаслідок приросту обсягу операційної діяльності на гранично малу величину.

Грошовий потік – це сума чистого прибутку підприємства, тобто прибутку, що залишається у його розпорядженні після сплати податків з нього, плюс сума амортизаційних відрахувань (на основні засоби, нематеріальні активи), які надходять підприємству у складі виручки від

наданих послуг (продукції, робіт).

Дегресуючі витрати – витрати. Відносна зміна яких менша за відносну зміну обсягу діяльності (коефіцієнт еластичності витрат $k_e < 1$).

Директ-костинг – метод формування собівартості послуг (продукції, робіт) за змінними (прямими) витратами.

Дисконтований період окупності – період часу, необхідний для відшкодування дисконтованої вартості інвестицій за рахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень.

Дисконтування – процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових потоків.

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

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу (окрім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Елементи витрат – витрати, однорідні за змістом (видом).

Збалансована облікова відомість – це система стратегічного менеджменту, що дозволяє перетворити бачення підприємства й стратегію підприємства в операційні цілі за кожною із чотирьох перспектив, а потім установити конкретні параметри за кожною з таких цілей.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють у собі економічні вигоди.

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

Індекс виконання плану – співвідношення фактичного і планового обсягів випуску.

Індекс прибутковості – співвідношення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень і чистих інвестицій:

Інституційна одиниця – це економічна одиниця, яка може володіти активами і брати на себе певні зобов'язання.

Калькулювання – визначення собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

Калькулювання за замовленням – визначення собівартості конкретного виробу (замовлення) за індивідуальними витратами (суднобудування, космічне машинобудування, будівництво, науково-дослідні роботи та ін.).

Калькулювання за неповними витратами – визначення собівартості послуги, здійснюване за частиною операційних витрат (прямих, змінних).

Калькулювання за повними витратами – визначення собівартості послуги, здійснюване за всіма операційними витратами.

Калькулювання собівартості послуг (продукції, робіт) – визначення розміру видатків у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими видами видатків.

Калькуляційна одиниця – одиниця виміру об'єкта калькулювання, стосовно якої обчислюються витрати.

Калькуляційні статті витрат – групи витрат, за якими визначається собівартість послуги.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності – коефіцієнт, що показує відносне допустиме зниження обсягу операційної діяльності з огляду на її прибутковість. Нижньою межею такого зниження є точка беззбитковості.

Коефіцієнт еластичності витрат – відношення відносної зміни витрат до відносної зміни обсягу послуг.

Коефіцієнт маржинального прибутку – відношення маржинального прибутку до доходу (виручки) від операційної діяльності.

Контролінг – це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства.

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

Кошторис підрозділу – план витрат підрозділу на виробництво послуг (продукції, робіт) за плановий період незалежно від ступеня їх готовності.

Кошторис підрозділу за угодою (замовленням) – план витрат підрозділу на виконання угоди (замовлення).

Крива освоєння – графічне зображення динаміки собівартості нової послуги.

Критична точка – це той обсяг продажу, починаючи з якого підприємство зароблятиме прибуток.

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

Леверидж – це важель, за незначного посилення якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства.

Лізинг – надання власником (лізингодавцем) певному суб'єкту (лізингоотримувачу) на обумовлений договором термін майна за установлену періодичну плату – лізингові платежі. Лізинг є специфічною формою оренди.

Лізингові платежі (орендна плата) – поточні (щорічні) платежі лізингоотримувача лізингодавцю згідно з договором лізингу, основними складовими яких є відшкодування зносу майна (амортизація) і лізинговий дохід (дохід на позичковий капітал).

Майбутня вартість – це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка.

Майбутня вартість ануїтету – це вартість ануїтету на момент останньої виплати.

Маржинальний прибуток – це різниця між виручкою від надання послуг (продукції, робіт) і змінними витратами (якщо розрахунки проводяться на весь обсяг наданих послуг (продукції, робіт)) або різниця між продажною ціною одиниці послуг (продукції, робіт) і змінними витратами, що припадають на одиницю послуги (продукції, робіт), тобто це сума, достатня для покриття постійних витрат і потім отримання прибутку.

Метод аналізу рахунків – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного фактора на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод взаємних послуг – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати розподіляються до певного моменту поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуваними підрозділами, на останньому етапі розподілу залишки витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів відносять на основні виробничі підрозділи прямо.

Метод вищої-нижчої точок – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Метод прямого розподілу – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати безпосередньо списують на основні виробничі підрозділи.

Метод системи рівнянь – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого витрати допоміжних та обслуговуючих підрозділів відбуваються з урахуванням взаємних послуг, відповідні обчислення передбачають складання та розв'язання системи рівнянь.

Методи дисконтування грошових потоків – це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Місце витрат – робоче місце або сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо).

Місячний бюджет – це детальний план діяльності компанії на місяць, представлений у вигляді системи взаємопов'язаних початкових і результуючих блоків. Місячний бюджет складається на базі річного бюджету з глибшою деталізацією й уточненням планованих даних на рік.

Мотиваційний аспект управління витратами – функція з управління витратами, яка полягає у спонуканні працівників до дотримання встановленого рівня витрат і пошуку шляхів його зниження.

Надзвичайна діяльність – події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікуються, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів.

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

Напівфабрикатний метод – метод формування внутрішніх витрат, за якого до складу витрат підрозділів входить вартість напівфабрикатів і продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства.

Нерелевантні витрати – витрати, які не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і тому не враховуються в порівняльних обчисленнях.

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

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

Непрямі видатки – включаються в собівартість окремих видів послуг (продукції, робіт) методами, установленими підприємством самостійно.

Непрямі витрати – витрати, які не можна віднести безпосередньо (прямо) на конкретні види послуг.

Нерегульовані витрати – витрати, на величину яких не може впливати певний центр відповідальності (підрозділ).

Неявні витрати – витрати, що характеризують нереалізований дохід від альтернативного використання ресурсів.

Нижня межа ціни – рівень мінімально допустимої ціни на послугу (продукції, робіт) підприємства; установлення ціни на послугу (продукції, робіт) нижче зазначеного рівня, робить подальше надання послуг (продукції, робіт) та продаж її недоцільним.

Нормативна калькуляція – це розрахунок собівартості на основі норм витрат, установлених на даний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво.

Об'єкт калькулювання – послуга, собівартість якої визначається.

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

Облік витрат – це складова системи бухгалтерського обліку, що акумулює й систематизує витрати для: оцінки запасів і визначення фінансових результатів; прийняття управлінських рішень; забезпечення контролю.

Облікова норма прибутковості – відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій.

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

Оперативний облік – вид обліку, який формує інформацію для поточних потреб в управлінні окремими господарськими операціями чи їх комплексними групами.

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

Операційний аналіз – це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства.

Операційний леверидж (операційний важіль) – показник, що характеризує відносну зміну прибутку внаслідок відносної зміни обсягу наданих послуг.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

Оптимальна партія поставки матеріалів – партія поставки, яка забезпечує мінімальні витрати на поставку матеріалів та зберігання їх на складі у вигляді запасів.

Організаційний аспект управління витратами – функція з управління витратами, яка полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, розробленні ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства.

Основна діяльність – операції, пов'язані з наданням послуг (продукції, робіт), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом.

Оцінювання вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю – оцінювання вибуття незамінних матеріалів, здійснюване за їх індивідуальною собівартістю (матеріали для оригінальних виробів, спецзамовлень).

Оцінювання вибуття запасів за методом “останній - перший” (Lifo) – оцінювання вибуття запасів, здійснюване за собівартістю матеріалів, які надійшли на склад останніми.

Оцінювання вибуття запасів за методом “перший - перший” (Fifo) – оцінювання вибуття запасів, здійснюване за собівартістю матеріалів, які надійшли на склад першими.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

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

Період ряткування інвестицій – це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування.

План – це кількісний вираз основних показників діяльності підприємства на майбутній період відносно таких основних напрямів: використання інвестиційних, товарно-матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів; залучення джерел фінансування для здійснення поточної й інвестиційної діяльності; формування доходів і затрат; руху грошових коштів; інвестицій (капітальних і фінансових вкладень); підвищення якості послуг (продукції, робіт); охорони оточуючого середовища.

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

Подальший аудит – аналіз завершених проектів капітальних інвестицій шляхом зіставлення очікуваних і фактичних результатів.

Попроцесний метод обліку та калькулювання – метод обліку та калькулювання за певними процесами (стадіями), які є відносно відокремленими частинами загального технологічного процесу (текстильне, хімічне, металургійне виробництво тощо).

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний з погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (відсотки, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Поточна вартість майбутніх платежів (витрат) – величина майбутніх платежів (витрат), оцінена у поточній (теперішній) вартості за методом дисконтування.

Поточні витрати – постійні, звичайні витрати або витрати, в яких періодичність менша за місяць.

Прогресуючі витрати – витрати, відносна зміна яких більша за відносну зміну обсягу послуг (коефіцієнт еластичності витрат $k_e > 1$).

Продуктивні витрати – передбачені технологією та організацією виробництва.

Пропорційні витрати – витрати, відносна зміна яких дорівнює відносній зміні обсягу послуг (коефіцієнт еластичності $k_e = 1$).

Простий відсоток – розраховують множенням основної (інвестованої) суми на відсоткову ставку та період інвестицій. Тобто простий відсоток нараховується тільки на початкову суму (внесок, позику тощо).

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Раціонування капіталу – процес вибору найліпшого серед кількох прибуткових інвестиційних проектів за умов обмеженого фінансування.

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

Регульовані витрати – витрати, на величину яких впливає певний центр відповідальності (підрозділ).

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

Релевантні витрати – витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і враховуються у порівняльних обчисленнях.

Середні витрати – середня величина витрат на одиницю послуг (продукції, робіт) за певний період операційної діяльності.

Система раннього попередження та реагування – це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

Складний відсоток – це відсоток, який нараховують на початкову суму та на раніше нараховані відсотки.

Собівартість послуг (продукції, робіт) – відношення витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості наданих послуг (продукції, робіт) протягом облікового періоду.

Собівартість реалізованої послуг (продукції, робіт) – виробнича собівартість послуг (продукції, робіт), робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

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

Ставка дисконту – ставку відсотка, що використовують для дисконтування.

Стандарт-кост – формування фактичних витрат на основі їх стандартизованих величин і відхилень від них.

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

Статистична звітність – це форма спостереження, згідно з якою кожний суб'єкт діяльності регулярно подає відповідну інформацію до державних органів статистики та певних відомств у вигляді документів (звітів) спеціально затвердженої форми.

Статистичний облік – вид обліку, який формує інформацію про масові якісно однорідні явища.

Стратегічний бюджет – є засобом розподілу ресурсів підприємства для досягнення стратегічних цілей за період реалізації стратегії.

Стратегія підприємства – це складова частина управління, його вища сфера, що охоплює питання визначення напрямів розвитку підприємства і здійснення його довгострокових планів, які дають змогу реалізувати основне призначення підприємства.

Структура витрат – співвідношення витрат за певними класифікаційними ознаками.

Суб'єкт управління – виступають керівники, фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок і т.п.).

Сукупне (комплексне) виробництво – виробництво, в якому з тої самої сировини та в результаті одного технологічного процесу отримують декілька продуктів (хімічна, харчова промисловість, виробництво кольорових металів тощо).

Теперішня вартість – це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час. Для визначення теперішньої вартості інвестицій необхідно з суми майбутніх грошових надходжень вирахувати суму відсотків, нарахованих за певною ставкою за певний період.

Теперішня вартість ануїтету – це дисконтована сума ануїтету на дату останньої виплати.

Технологічний аналіз – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Торгова надбавка – величина вартості з включеним податком на додану вартість, доданої до оптової ціни товару при роздрібній торгівлі. Іншими словами це торгова націнка, збільшена на вартість ПДВ.

Точка беззбитковості – обсяг діяльності, за якого сукупні операційні витрати дорівнюють доходу (виручці) від наданих послуг.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Управління витратами – процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня.

Управління за відхиленнями – один із основних способів організації управління з оберненим зв'язком, за якого обернений зв'язок спрямований від виходу об'єкта управління до органу управління.

Управлінський аспект формування витрат – формування витрат з позицій внутрішніх потреб підприємства.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

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

Фактор витрат – діяльність, яка впливає на витрати.

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

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансове планування – це управління процесами створення, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів на підприємстві, що реалізовується в деталізованих фінансових планах.

Фінансовий аспект формування витрат – формування витрат для потреб державних установ, банків, акціонерів, інших зовнішніх підприємств.

Фінансовий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу та структури довгострокових пасивів, тобто власного і позикового капіталів.

Фінансовий ризик – це ризик, який пов'язаний з неможливістю сплати відсотків за довгостроковими позиками. Чим більший обсяг залучених коштів, тим більше треба сплачувати відсотків по них, тим вищий рівень фінансового левериджу. Це призводить до підвищення фінансового ризику.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Функціональний аспект управління витратами – комплекс робіт з управління витратами, які безпосередньо забезпечують цілеспрямоване формування витрат (планування, регулювання, облік, аналіз).

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами. У спрощеному вигляді функцію витрат можна описати так: $y = a + bx$, де y – загальні витрати; a – загальні постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю діяльності; x – значення фактора витрат.

Центр витрат – різновид центру відповідальності, в якому контролюються лише витрати (організаційно центр витрат може формувати місце витрат або сукупність організаційно поєднаних робочих місць).

Центр відповідальності – сегмент діяльності підприємства, очолюваний певною особою, яка несе персональну відповідальність за установлені показники його роботи.

Центр інвестицій – різновид центру відповідальності, в якому контролюються витрати, надходження та інвестиції.

Центр інвестицій – це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати власний прибуток. Відповідальні за центри інвестування у першу чергу акцентують увагу на ефективному використанні залучених ресурсів.

Центр прибутку – це підрозділ, який відповідає як за витрати, так і за прибуток, наприклад підприємство у складі великого об'єднання або холдингової структури.

Центр витрат – це підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати у середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити і виміряти стосовно даної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці послуги (продукції, робіт).

Центр доходів – це підрозділ, який відповідає переважно за обсяг надання послуг (продукції, робіт), а за витрати – в обмеженому обсязі, наприклад відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість послуг (продукції, робіт), а лише за витрати на її реалізацію.

Цільовий прибуток – прибуток, який для підприємства є прийнятним (бажаним) у певному періоді, виходячи з його стратегічних завдань.

Чиста теперішня вартість – це різниця між теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень і теперішньою вартістю чистих інвестицій. Математично цей показник можна описати таким чином.

Чисті грошові надходження – це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період або сума економії грошових витрат за цей період.

Чисті інвестиції – сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій.

Явні витрати – витрати, що формуються згідно з чинною системою (стандартами) бухгалтерського обліку (бухгалтерські витрати).

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Ананькина Е.А. Управление затратами / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М.: ПРИОР, ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
2. Анташов В.А. Экономический советник менеджера / В.А. Анташов, Г.В. Уварова. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. – С. 93.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч [под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Белоусова И.А. Управленческий учёт в системе бухгалтерского учёта / И.А. Белоусова // Вісник. – 2000. № 12. – С. 62.
5. Білобловський С. Складові елементи процесу бюджетування / С. Білобловський // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – № 8. – С. 20.
6. Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрипяна]. – [6-е изд., доп.]. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 137 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. – Житомир, 2000. – С. 11.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Бутинець Ф.Ф. – Ч.1. – Житомир, 1996. – С. 27.
9. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку / Ф.Ф. Бутинець // Вісник. – 1998. – № 8. – С. 4.
10. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник]; за ред. Ф.Ф. Бутиця. – [3-тє вид., доп. і перер.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
11. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учёта: учеб. пособ. / Валуев Б.И. – Одесса: ОДЕУ, 2002. – С. 13.
12. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник [для вузов] / М.А. Вахрушина. – [2-е изд., доп. и перер.] – М.: Омега-Л.; Высш. шк., 2003. – С. 11.
13. Войтенко Т. Все об учете затрат на производственном предприятии / Т. Войтенко, М. Вороная. – Х.: Фактор, 2005. – 266 с.
14. Верховна рада України. Офіційний веб-сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.
15. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет: учеб. пособ. / Голов С.Ф. – К.: Скарби, 1998. – 334 с.
16. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
17. Голов С.Ф. Финансовый и управленческий учёт / С.Ф. Голов, В. И. Ефименко. – К., 1996. – с. 246.
18. Голубицкая Е.А. Экономика связи: учебник [для студентов вузов] / Голубицкая Е.А. – М.: ИРИАС, 2006. – 488 с.
19. Грещак М.Г. Управління витратами: навч-метод. посібн. [для самост. вивч. дисц.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
20. Гриценко А. Рискованное бюджетирование / А. Гриценко // ЖУК. – 2005. – № 7. – С. 57.

21. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. / Давидович І.Є. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
22. Державний комітет статистики України. Офіційний веб-сайт. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
23. Друри К. Введение в управленческий производственный учет: учеб. пособ. [для вузов] / К. Друри. - [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
24. Друри К. Управленческий учет для бизнес решений: [учебник] / Друри К.: [пер с англ.] – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003. – 655 с. – (серия «Зарубежный учебник»).
25. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри; [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – С. 13.
26. Економіка галузі зв'язку: підручник [для вузів і фах. зв'язку]; за ред. В.М.Орлова, Ф.З.Мардаровського; Н.Ю. Потапової-Сінько. – Одеса: УДАЗ, 1999. – [2-е вид. перероб. і доп.] (Т.2: Проектування, ефективність, фінанси / В.М.Орлов, В.М.Гранатуров, Т.З. Мардаровський та ін. – 280 с.).
27. Економіка галузі зв'язку : підручник [для вузів і фах. зв'язку]; за ред. В.М.Орлова, Ф.З.Мардаровського; Н.Ю.Потапової-Сінько. – Одеса: УДАЗ, 1999. – (2-е вид. перероб. і доп.) (Т.1: Управління, планування, ресурси / В.М. Орлов, В.М. Гранатуров, Т.З. Мардаровський та ін. – 238 с.).
28. Економіка поштового зв'язку: навч. посіб. / [В.М.Орлов, Н.Ю.Потапова-Сілько, О.С. Редькін та ін.]. – Одеса: ОНАЗ, 2005. – 468 с.
29. Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – [4-те вид., випр. та доп.]. – Львів: Т-во «Знання», КОО; Вид-во «Львів». Банк. Ін-ту НБУ. – 230 с.
30. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», із змінами № 3422 – IV від 09.02.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&myid=4/UMfPEGznhhFGf.ZiQfQsXKHI4Jws80msh8Ie6>.
31. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.
32. Закон України «Про лізинг» від 23.03.1998 № 01-8/104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v_104800-98&myid=4/UMfPEGznhhFGf.ZiQfQsXKHI4Jws80msh8Ie6
33. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 № 2270-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.
34. Закон України «Про поштовий зв'язок» від 28.05.2003 № 10-рп/2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2759-14&key=4/UMfPEGznhhFGf.ZiQfQsXKHI4Jws80msh8Ie6>.
35. Захарченко Л.А. Методи обліку витрат та їх вплив на прибуток / Л.А. Захарченко, Н.П. Спільна, Т.В. Унгурия // Вестник НТУ «ХПИ»: зб. наук. праць – Вип. 58. – Т.1. – Харків, НТУ, 2005. – С. 146 – 149.

36. Захарченко Л.А. Особливості обліку та аналізу доходів та витрат на підприємствах поштового зв'язку / Л.А. Захарченко, В.М. Орлов, Н.П. Спільна // Зв'язок. – 1999. – № 2 (16). – С. 41-42.
37. Захарченко Л.А. Побудова системи «стандарт-костинг» на підприємстві / Л.А. Захарченко, Н.П. Спільна, Т.В. Унгурян // МНПК [“Сучасний стан та проблеми розвитку підприємництва в регіоні»] (Ж. Води, 10-11 листопада, 2005 р.) / М-во освіти і науки України. – Т. 4. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – С. 27 – 29.
38. Захарченко Л.А. Сучасні методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції // МНПК [«Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України»] (19 травня, 2006 р.) / М-во фінансів України. – К.: КНЕУ, 2006. – С.148-149.
39. Захарченко Л.А. Формування та шляхи зниження витрат в структурних підрозділах Укртелекому в сучасних умовах / Л.А. Захарченко, Н.П. Спільна // Наукові праці ОНАЗ: Періодичний науковий збірник з радіотехніки і телекомунікацій, електроніки та економіки в галузі зв'язку. – Одеса, 2003. – № 1 – С. 119-123.
40. Зинченко В.А. Сущность бюджетирования как инструмента реализации финансово-экономической стратегии предприятия / В.А. Зинченко, Е.И. Решетняк, В.Е. Хаустова // БизнесИнформ. – 2004. – № 7-8. – С. 64 – 69.
41. Зоріна В.Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства / В.Н.Зоріна, Г.В. Сеніна. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 240 с.
42. Івашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособ. / Івашкевич В.Б. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 160 с.
43. Івашкевич В.Б. Сборник заданий и примеров по управленческому учету: учеб. пособ. / Івашкевич В.Б. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 80 с.
44. Калайтан Т.В. Контролінг: навч.посіб. / Калайтан Т.В. – Львів: Новий Світ – 2000, 2008. – 252 с.
45. Карпова Т.П. Управленческий учёт / Карпова Т.П. – М., 1998. – С. 29.
46. Ковтун С. Управління затратами / Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. – К.: Фактор, 2007. – 272 с.
47. Кодацкий В.П. Направления улучшения деятельности субъектов хозяйствования / В.П. Кодацкий // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 9. – С. 17 – 20.
48. Кондратов И.Г. Основа управленческого учета: учеб. пособ. / Кондратов И.Г. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
49. Конторщикова О. Аналіз фінансового стану як передумова ефективного управління підприємством / О. Конторщикова // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – №6. – С. 3-5.
50. Контроллинг как инструмент управления предприятием / [Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.]; под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: Юнити, 2002. – 279 с.
51. Концепція розвитку зв'язку України до 2010 р. від 02.12.1999 р.

№ 2238[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2238-99-%EF>

52. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посіб. / Коробов М. Я. – К.: Знання, КОО, 2000. – 378 с.

53. Король В. Методологічні розбіжності оцінки ліквідності і платоспроможності в системі аналізу фінансового стану підприємств / В. Король // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 5. – С 22-25.

54. Котляр М.Л. Аналіз фінансового стану підприємства / М.Л. Котляр // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 99-104.

55. Котляров С.А. Управление затратами / Котляров С.А. – С. Пб.: Питер, 2001. – 160 с.

56. Кузнецова Л. В. Особливості розподілення витрат та тарифоутворення на підприємствах поштового зв'язку: дис. ...кандидата екон. наук: 07.05.2004 / Кузнецова Людмила Володимирівна. – Одеса, 2004. – 196 с.

57. Лишиляк О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. / Лишиляк О.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2000. – 254 с.

58. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Майер Э. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 9 – 88.

59. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э .Майер. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 8 -21.

60. Маркетинг поштового зв'язку / [Князева Н.А., Горелкіна С.Б., Іванов В.П., Кузнецова Л.В.]. – К.: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2003. – 264 с.

61. Мякота В. Себестоимость продукции от выпуска до реализации / В. Мякота. – [2-е изд., перер. и доп.]. – Х.: Фактор, 2003. – 268 с.

62. Наказ УДППЗ «Укрпошта» «Порядок розподілу витрат на послуги поштового зв'язку та установа систем калькування» від 11. 07. 2001 р. № 312. – 7 с.

63. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник [для студ. вищ. навч. зал.] / Нападовська Л.В. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

64. Панков В.А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посіб. / Панков В.А., Єльцький С.Я., Михайличенко Н.М. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 112 с.

65. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: [монографія] / Пастухові В.В. – К.: Київ. нац. торг. – екон. ун-т, 2002. – 302 с.

66. Петенко И.В. Управление затратами и ценообразование : учеб. пособ. / И.В. Петенко, Т.А. Писоцкая. – Донецк: ДонИЖТ, 2005. – 291 с.

67. Петренко С.Н., Контроллинг: учебн. пособ. / Петренко С.Н. – К.: Нико-Центр, Эльго, 2003. – 328 с.

68. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки

та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

72. Поняття (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Доходи» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

73. Поняття (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

74. Поняття (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

75. Поняття (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

76. Поняття (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» [Електронний ресурс] / Інструментарій бухгалтера (станом на 1 листопада 2009 року) // Інформаційно-аналітична газета «Податки та бухгалтерський облік». – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

77. Просвятов Г.И. Бюджетирование: задачи и решения: учеб.-практ. пособ. / Просветов Г.И. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс», 2009. – 376 с.

78. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Людовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – [3-е изд., перер. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 480 с. (Библиотека словарей ИНФРА – М).

79. Рыночная экономика: [словарь]; под общ.ред. Г.Я. Купермана. – [2-е изд., доп.]. – М.: Республика, 1995. – 202 с.

80. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / Савчук В.П. – К.: Изд. дом “Максимум”, 2005. – 884 с.

81. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. Сопко. – К., 1998. – 373 с.

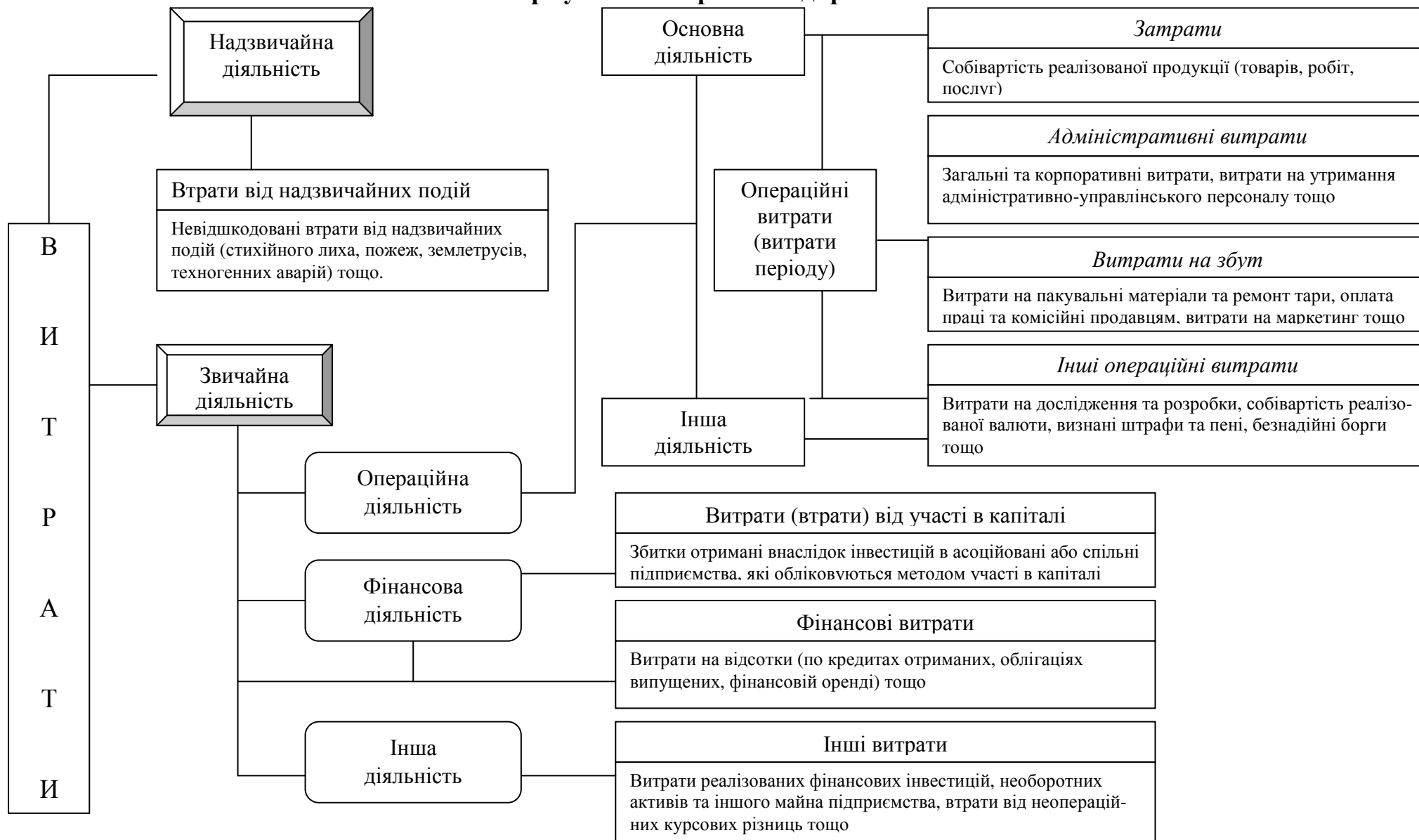
82. Стефанік І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанік // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 146-153.

83. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой; общ. ред. А.П. Градова. – С. Пб.: Специальная литература, 1996. – С. 217.
84. Сухарева Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
85. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посіб. / Терещенко О.О. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.
86. Українське державне підприємство поштового зв'язку «Укрпошта» [Електронний ресурс]: офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://www.ukrposhta.com/>
87. Управленческий учет; пер. с англ. [Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р., Янг Р.]. – [3-е изд.]. – М.: Изд. Дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
88. Управленческий учёт производственной деятельности: учеб. пособ. / [В.Э. Керимов, А.А. Епифанов, П.В. Селиванов, М.С. Крятов]; под ред. В.Э. Керимова. – М.: Экзамен, 2002. – 160 с.
89. Управленческий учёт ; под ред. В. Павлия, Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА, 1997. – 480 с.
90. Управління витратами: навч. посіб. / [М.Г. Грещак, В.М., Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.]; за заг. ред. М.Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
91. Управлінський облік. Збірник задач і вправ для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / [Малюга Н.М., Білоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В.]; за ред проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-е вид, перероб. і доп.]. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
92. Управление расходами на предприятиях: [учебник] / [В. Г. Лебедев] Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Ассаул и др.; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: "Издательский дом "Бизнес-пресса", 2000. – 270 с.
93. Фінанси підприємства: підруч. / за ред. проф. А.М. Поддєрьогіна. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.
94. Фінанси підприємства: навч. посіб. / за ред. Кірейцева. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.
95. Фролов Е.А. Основы коммерческого бюджетирования в условиях рыночной экономики / Е.А. Фролов, Ю.Б. Рабинина, М.А. Олейник // Економіка, Фінанси, Право. – 2004. – № 3. – с. 24.
96. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: [пер. с нем.]; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997. – С. 113.
97. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. – [10-е изд.; пер. с англ.] – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
98. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
99. Циглик І.І. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / І.І. Циглик, І.О. Мозіль, Н.В. Кідрякова // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – №4. – С. 14.
100. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: [монографія] / Череп А.В. – [2-е вид., стереотип, ч. I]. – Х.: ВД «ІНДЖЕК», 2006. – 368 с.

101. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: [монографія] / А.В. Череп. – [2-е вид., стереотип, ч. II].– Х.: ВД «ІНДЖЕК», 2006. – 360 с.
102. Череп А.В. Управління собівартістю: [монографія] / А.В. Череп. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 376 с.
103. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 288 с.
104. Шевченко И.Г. Управленческий учет / И. Г. Шевченко– М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.
105. Шепітко П.Ф. Контролінг: навч. посіб. [для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання] / Шепітко Г.Ф. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 136 с.
106. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учеб. пособ. / А.Д. Шеремет; под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБЮ-ПРЕСС, 1999. – 328 с.
107. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учеб. пособ. / А.Д. Шеремет; под ред. А.Д. Шеремета. – [2-е изд., испр.]. – М.: ФБЮ-ПРЕСС, 2004. – 512 с.
108. Экономика связи: учеб. для вузов / [В.М. Орлов, Н.Ю. Потапова-Сілько, В.М. Гранатуров и др.]. – Одесса: УГАС, 1998. – 331 с.
109. Энтони Р. Учёт: ситуация и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М., 1993. – С. 269.
110. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев– К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
111. Яцкевич І.В. Методи управління витратами на підприємствах галузі зв'язку / І. В. Яцкевич // Вісник Хмельницького національного університету: зб. наук. праць. – Хмельницьк: ХНУ, 2009. – № 1. – С. 60-62.

ДОДАТОК А

Формування витрат на підприємствах



ДОДАТОК Б

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

з формування собівартості послуг зв'язку

Затверджені наказом Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 29.05 2001 р. № 87 (СКОРОЧЕНО)

Загальні положення

1. Методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку (далі Рекомендації) визначають єдині засади планування та обліку собівартості послуг зв'язку і рекомендуються для застосування в роботі всіма підприємствами зв'язку незалежно від форм власності.

У дирекціях, представництвах, відділеннях та інших відособлених підрозділах підприємств зв'язку, які здійснюють діяльність, що відноситься до інших галузей народного господарства (транспорт, постачання, будівництво і тощо), застосовуються Методичні рекомендації з формування собівартості і продукції (робіт, послуг) відповідних галузей.

2. Терміни, що наведені в Рекомендаціях, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Собівартість послуг зв'язку – це витрати підприємств безпосередньо пов'язані з наданням усіх видів послуг поштового й електричного зв'язку, проводового мовлення, розповсюдження програм телерадіокомпаній, а також з управлінням та наглядом за використанням радіочастотного ресурсу.

3. Витрати в іноземній валюті, що включаються до собівартості послуг зв'язку, відображаються у національній грошовій одиниці в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти у валюту України за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій.

4. Собівартість послуг зв'язку є складовою частиною розрахунку показників фінансового підприємства зв'язку.

5. Метою визначення собівартості є своєчасне, повне і достовірне обчислення витрат, пов'язаних з наданням послуг зв'язку, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

6. Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів фінансово-господарської діяльності підприємств зв'язку та їх відособлених підрозділів, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

Визнання витрат

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

8. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або зменшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

9. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

11. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

11.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

11.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

11.3. Погашення отриманих позик.

11.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведених у пункті 8 цих Рекомендацій.

11.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Склад витрат

12. Собівартість наданих послуг зв'язку складається з виробничої собівартості послуг зв'язку, які були надані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості послуг включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг зв'язку установлюється підприємством.

13. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що використовуються при наданні послуг зв'язку.

14. До складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих у наданні послуг зв'язку, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

15. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування.

16. До складу загальновиробничих витрат включаються:

16.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

16.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

16.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

16.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, технічне обстеження, страхування, операцій на оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

16.5. Витрати на удосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості послуг зв'язку, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

16.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

16.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників

та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю послуг зв'язку).

16.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища та пожежну безпеку.

16.9. Витрати, пов'язані з утриманням та поточним ремонтом проводів і кабелів зв'язку, які розміщені на опорах електромережі та в каналізаційних спорудах, що належать іншим підприємствам та організаціям.

16.10. Витрати, пов'язані з використанням каналів зв'язку та доступом до місцевих телефонних мереж для надання послуг зв'язку та Інтернет, а саме: права користування (передачі) ємності в міжнародних підводних кабельних системах; права проходу (надання в користування ємності) в наземних кабельних системах транзитних країн на умовах дострокової та адміністративної оренди; використання та обслуговування ємності, що придбана на правах власності в міжнародних підводних кабельних системах згідно з угодами з будівництва та експлуатації, резервування кабельних ліній зв'язку в підводних та наземних системах інших країн; використання космічних сегментів для організації супутникового зв'язку на території України та для утворення міжнародних каналів; послуг центральних розрахункових частин та системних адміністраторів підводних та наземних кабельних систем; оплата витрат країнам призначення та транзитним країнам за обслуговування транзитного та кінцевого комутованого телефонного, телеграфного та телексного графіка для забезпечення послугами міжнародного електрозв'язку споживачів мережі загального користування України; оплата послуг операторів інших країн з забезпечення організації другої половини міжнародного каналу при односторонніх замовленнях споживачів України; за доступ до міжнародної мережі Інтернет через служби інших країн; за послуги регіонального міжнародного Інтернет-реєстратора.

16.11. Витрати пов'язані з обробкою пошти у транзитних вузлах та її перевезенням як відомчим, так і найманим авіаційним, автомобільним, гужовим, морським, річковим і залізничним транспортом. А також оплата пробігу поштових вагонів до вагоноремонтних заводів і назад, витрати на подачу вагонів і прання постільної білизни, витрати на вугілля для опалювання в поштових вагонах; відшкодування іноземним поштовим службам витрат за надання послуг повітряного транзиту при перевезенні міжнародної пошти; відшкодування іноземним поштовим службам кінцевих витрат з оброблення та доставки (вручення) відправленої з України міжнародної письмової кореспонденції; відшкодування сухопутних часток тарифу за транзит вихідних з України поштових посилок, відшкодування сухопутних часток тарифу за доставку (вручення) вихідних з України поштових посилок; відшкодування витрат іноземним авіакомпаніям за повітряні перевезення відправлених з України міжнародних поштових відправлень.

16.12. Витрати на утримання легкового транспорту, який задіяний на забезпеченні технологічного процесу надання послуг зв'язку.

16.13. Знос спеціального одягу, взуття, обмундирування, захисних пристроїв.

16.14. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і витрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

17. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й 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 звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт

витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості наданих послуг зв'язку у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

18. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості наданих послуг зв'язку, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

19. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості послуг зв'язку);
- плата за розрахунково–касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

20. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з наданням (збутом) послуг зв'язку:

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг,
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- інші витрати, пов'язані зі збутом послуг зв'язку.

21. До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією.
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- витрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально–культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Групування витрат за економічними елементами

22. Витрати, які включаються до виробничої собівартості та витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

23. До складу елемента "Матеріальні витрати" відноситься вартість витрачених у процесі надання послуг зв'язку:

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

23.1. Витрати, безпосередньо пов'язані з наданням послуг зв'язку, зумовлені технологією та організацією виробництва, включаючи витрати на забезпечення контролю за виробничими процесами та якістю послуг:

- вартість матеріалів, палива, енергії, інструменту, пристроїв та інших засобів;
- витрати на виготовлення маркованої продукції: поштових марок, поштових та художніх листівок, конвертів, повідомлень про вручення поштових відправлень, художніх бланків телеграм, а також жетонів та пластикових карток для таксофонів, інших бланків, що необхідні для надання послуг зв'язку;
- вартість запасних частин та матеріалів для проведення поточного ремонту, технічного обслуговування засобів зв'язку, власних джерел електроживлення. лінійно–кабельних споруд, абонентських пунктів та інших основних виробничих фондів.

24. До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються:

24.1. Заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до установлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та посадовими окладами службовців, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві.

24.2. Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів:

- кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- водіям автомобілів за класність і класи кваліфікації робітникам;
- бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи, за керівництво бригадами;
- персональні надбавки;
- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення в праці або за виконання особливо важливих завдань на період їх виконання;
- за знання іноземної мови;
- за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу робіт, що виконуються;
- доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;

– за роботу в тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, за роботу в багатозмінному і безперервному режимі виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями за графіком), в нічний час;

– інші доплати і надбавки, передбачені законодавством, премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, враховуючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, в тому числі за:

– виконання і перевиконання виробничих завдань;

– виконання акордних завдань в установлений термін;

– підвищення продуктивності праці;

– поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, відділення зв'язку, цеху;

– економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей.

Винагороди (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на цьому підприємстві), передбачені чинним законодавством.

24.3. Оплата праці працівників, які не знаходяться в штаті підприємств, за виконання робіт відповідно договорам цивільно–правового характеру, включаючи договір підряду за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу здійснюється безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, що спрямовані на оплату праці цих робітників, визначається виходячи із кошторису на виконання робіт (послуг) за договором і платіжними документами.

Оплата робітникам, які не знаходяться в штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілення та пофарбування, роботи по експертизі та ін.).

24.4. Оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час в розмірах, установлених законодавчими актами та передбачених галузевою угодою.

24.5. Суми відшкодування втраченого заробітку внаслідок тимчасової втрати працездатності до фактичного заробітку у випадках, коли робітник продовжує працювати на підприємстві.

24.6. Виплати різниці в окладах працівникам, які працевлаштовані з інших підприємств зі збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва.

24.7. Відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу).

24.8. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормовану тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством.

24.9. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), видані безпосередньо цим особам.

24.10. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів, для навчання учнів загальноосвітніх шкіл.

24.11. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів, які працюють на підприємствах у складі студентських загонів.

24.12. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних і професійно–технічних навчальних закладів, що проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені на тимчасову роботу до посиленої праці на період канікул.

24.13. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати робітників у межах, передбачених чинним законодавством.

24.14. Оплата за час вимушеного прогулу або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених чинним законодавством.

24.15. Суми вихідної допомоги, які виплачуються на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку зі змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу.

24.16. Вартість безоплатно наданих робітникам окремих галузей народного господарства (згідно чинного законодавства) комунальних послуг, продуктів харчування; виплати на оплату житла, безкоштовно наданого робітникам підприємств згідно з чинним законодавством (суми грошових компенсацій за непередставлення безкоштовного житла, комунальних послуг тощо).

24.17. Вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні у листонош, особового складу підрозділів спеціального зв'язку, працівників відомчої охорони тощо, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами.

24.18. Оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

24.19. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам.

24.20. Оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства.

24.21. Суми заробітної плати за основним місцем роботи працівника, керівника та спеціаліста підприємства за час їх навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та підготовки кадрів.

24.22. Оплата учбових відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних учбових закладах, аспірантурі, а також навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах.

24.23. Оплата працівникам–донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку, що надаються після кожної здачі крові.

24.24. Оплата простоїв не з вини робітника.

24.25. Винагороди за підсумками праці за рік.

24.26. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції,

24.27. Премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в термін достроково виробничих потужностей та об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт та інші.

Премії, що виплачуються в установленому порядку за спеціальними системами преміювання, в тому числі:

- утворення, організацію виробництва та впровадження послуг зв'язку;
- збір та здача окремих видів відходів виробництва для повторного їх використання (за збір та здачу відпрацьованих та пошкоджених абразивних, відходів твердих сплавів та ін.);
- за своєчасну здачу, повернення та повторне використання дерев'яної, скляної та картонної тари за збір, сортування зберігання та здачу повторної сировини;
- за скорочення часу перебування вагонів під навантаженням та відвантаженням, їх щільне навантаження, підвищення рівня маршрутизації перевезення вантажів залізницею;
- інші премії, які виплачуються у відповідності зі спеціальними рішеннями Кабінету Міністрів України.

25. До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування. страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

26. До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

27. До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених у пп. 23–26 цих Рекомендацій, а також оплата перших 5 днів непрацездатності за лікарняними листками.

Планування собівартості послуг зв'язку

28. Планування собівартості послуг зв'язку проводиться на базі витрат за попередній звітний період і з урахуванням запланованих обсягів послуг зв'язку, впровадження науково-технічних досягнень, матеріального постачання, капітальних вкладень та інших складових фінансового плану.

29. Планування матеріальних витрат здійснюється за такою схемою:

а) визначається розмір витрат (потреб) матеріальних ресурсів (за видами, групами) в натуральних показниках виходячи із:

- запланованого обсягу роботи та норм витрат матеріальних ресурсів на одиницю відповідного показника обсягу роботи;
- наявності виробничих фондів та норм витрат матеріальних ресурсів на їх утримання;
- чисельності окремих груп працівників і норм витрат на одного працівника;
- кількості господарських підрозділів й установленого ліміту на утримання кожного з них (загальногосподарські витрати);

б) розраховуються матеріальні витрати у загальній оцінці, виходячи з витрат окремих видів матеріальних ресурсів і середніх розрахункових на їх придбання.

Середні розрахункові ціни за звітний період визначаються діленням сум витрат окремих видів матеріальних ресурсів на обсяг їх надходження у цьому періоді в натуральному виразі.

При визначенні середніх розрахункових цін на плановий період повинні враховуватись звітні розрахункові ціни, очікувані зміни у складі матеріально-технічних ресурсів, що використовуються, очікувані зміни рівнів цін на окремі їх види, прогнозні темпи змін обсягів надання послуг зв'язку.

Якщо норми витрат окремих видів матеріальних ресурсів не можуть бути установлені у натуральному виразі, можливе вираження їх у грошовій оцінці з урахуванням досягнутого рівня витрат цих матеріальних ресурсів, а також передбачуваних змін видів матеріалів і рівнів цін на них.

30. Витрати на оплату праці плануються виходячи зі штатного розкладу, складеного у межах чисельності штату, розрахованому за нормативами діючих на підприємствах форм і систем оплати праці та прогнозного індексу інфляції.

31. Відрахування на соціальні заходи плануються, виходячи з установлених чинним законодавством нормативів.

32. Планування інших витрат здійснюється з урахуванням досягнутого рівня, зміни структури цих витрат та прогнозованого їх скорочення,

Облік витрат послуг зв'язку

33. Організація обліку витрат передбачає єдиний підхід на підприємствах зв'язку до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з витратами.

34. Всі витрати підприємств в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі, де забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат.

Всі розрахунки проводяться для заданого періоду часу на підставі даних фінансової звітності (ф.1 "Баланс", ф.2 "Звіт про фінансові результати"), інших статистичних звітів, (ф.12 "Доходи", ф. 11–зв'язок "Звіт про продукцію", ф.11–обмін "Звіт про обмін поштового зв'язку", ф.1–ПВ "Звіт з праці"), аналітичного обліку по бухгалтерських даних. Періодом, що аналізується, може бути обрано квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

ДОДАТОК В

Порядок фінансування філіалів (відособлених виробничих підрозділів) для забезпечення виробничої діяльності щодо надання послуг зв'язку

Затверджений Генеральним директором УДППЗ "Укрпошта" від 03.04.2000 р.

1. Загальні положення

До складу УДППЗ "Укрпошта" входить 31 філіал, 24 поштамти, 499 вузлів зв'язку, 14932 відділення зв'язку, які є складовими мережі поштового зв'язку України і пов'язані в єдиному технологічному процесі щодо надання послуг поштового зв'язку.

Виробнича діяльність кожного із вищеназваних філіалів (відособлених виробничих підрозділів) потребує певну суму грошових коштів для забезпечення надання послуг поштового зв'язку.

Діяльність відособлених виробничих підрозділів підприємства неоднорідна (деякі виконують певну частину технологічного процесу, при цьому не отримують доходів). Для забезпечення гармонійного розвитку поштового зв'язку (зв'язку в усіх регіонах України, підвищення ефективності роботи підприємства, запроваджується управління фінансовими ресурсами, складовою частиною якого є прогнозування економічних показників діяльності підприємства, філіалів, (відособлених виробничих підрозділів), розробка кошторисів витрат та контроль за їх виконанням, рух грошових коштів, відповідно до затвердженої схеми.

2. Прогнозування доходів, доведення плану доходів до відособленого виробничого підрозділу, контроль за його виконанням

Доходи, отримані підприємством, – є результат реалізованих споживачам обсягів послуг діючими тарифами, або на договірних засадах:

а) в основу прогнозування доходів покладено ряд факторів, що впливають на їх розмір, а саме:

- вихідний платний обмін за останні декілька років, темпи його зростання (зниження);
- формування та розмір тарифів на послуги поштового зв'язку, індекси інфляції;
- основні економічні, соціальні характеристики регіонів, кількість населення, щільність населення на одиницю площі, платоспроможність населення;
- попит населення на види послуг, рівень споживання на душу населення, на сім'ю;
- фактичний рівень споживання послуг за попередні періоди, темпи його зростання (зниження);
- середня доходна такса та фактори, що впливають на її зміну.

План доходів розробляється на рік, квартал, місяць і доводиться до кожного філіалу (відособленого виробничого підрозділу), які надають послуги поштового зв'язку.

Контроль за виконанням плану доходів на рівні відособленого виробничого підрозділу (районні, міські вузли зв'язку, поштамти) проводиться не рідше, ніж по п'ятиденках, на підставі інформації оброблених щоденників ф.130 та термінів взаєморозрахунків за укладеними договорами на виконання робіт.

Контроль за виконанням плану доходів на рівні філіалу, підприємства проводиться не рідше ніж подекадне.

3. Розробка кошторисів витрат та контроль за їх виконанням

В основі розробки кошторисів витрат повинен діяти нормативний метод планування витрат у залежності від характеру й обсягу роботи.

Планування витрат проводиться за усіма елементами витрат з розмежуванням витрат, які пов'язані з виробництвом і реалізацією послуг, робіт, товарів та витрат, які супроводжують це виробництво (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати).

Основні функції з планування залишаються за планово–економічними відділами, але для більш детального нормування елементів витрат, до цієї роботи повинні бути залучені основні відділи, а саме:

- відділ організації оплати та нормування праці та зарплати;
- відділ технології надання послуг;
- відділ, або група розповсюдження періодичних видань;
- бухгалтерія;
- технічний відділ;
- група з організації торгівлі;
- відділ маркетингу та реалізації послуг;
- транспортний відділ.

Кошторис витрат розробляється на рік, квартал, місяць.

Кошторис витрат розробляється для філіалів та їх відособлених виробничих підрозділів.

Контроль за виконанням кошторисів витрат проводиться щомісячно у розрізі статей витрат.

Планування витрат за статтями проводиться в наступному порядку:

3.1. Фонд оплати праці

Загальний фонд оплати праці планується виходячи зі штатного розкладу, складеного в межах чисельності штату, розрахованого за нормативами, з урахуванням посадових окладів, доплат, надбавок, які передбачені діючим законодавством, запланованого відсотка премії за основні результати господарської діяльності, сум до сплати за відрядними розцінками на деякі види робіт, а також виплат, які передбачені колективним договором.

3.2. Нарахування на соціальні заходи

Визначається на підставі даних про заробітну плату та нормативів нарахувань, передбачених чинним законодавством.

3.3. Амортизаційні відрахування

Амортизаційні відрахування плануються, виходячи з установлених норм відрахувань та вартості основних виробничих фондів.

3.4. Перевезення пошти автомобільним транспортом (внутрішньообласні та внутрішньорайонні маршрути)

Розрахунок витрат при використанні найманого транспорту проводиться виходячи із довжини внутрішньорайонних та внутрішньообласних маршрутів, часу роботи транспорту та частоти перевезення пошти за тарифами автотранспортних підприємств.

При використанні відомчого транспорту, розрахунок витрат проводиться виходячи із довжини маршрутів, часу роботи транспорту, частоти перевезення пошти, витрат на утримання транспорту, вартості паливно–мастильних матеріалів.

ДОДАТОК Д

Особливості формування витрат центру (цехів) Витяг з Методики формування витрат ПАТ «Укртелеком»

Класифікація витрат

Наведемо класифікацію видів витрат у табличній формі:

Ознаки	Витрати
1. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва, цеху, центру, апарату управління
2. За видами робіт, послуг	Витрати за видами зв'язку, одноразові
3. За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції
4. За способами перенесення вартості на собівартість послуг	Витрати прямі, непрямі
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і соціально-побутову сферу.

До основного виробництва належать центри, цехи, що беруть безпосередню участь у наданні послуг.

Допоміжне та обслуговуюче виробництво призначено для обслуговування центрів, цехів основного виробництва. До нього належать:

- центр ремонту засобів зв'язку;
- центр механізації;
- котельні;
- бюро з підготовки кадрів;
- інші види допоміжного та обслуговуючого виробництва.

Облік допоміжного виробництва ведеться на окремих субрахунках рахунку 23 "Виробництво". Наприклад, витрати центру механізації обліковуються на рахунку 23010.

До соціально-побутової сфери відносяться:

- медпункти;
- бази відпочинку;
- житлово-комунальне господарство;
- інші.

Облік витрат на утримання соціально-побутової сфери ведеться на окремих субрахунках рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності". Витрати на утримання медпункту – на рахунку 9491.

Види собівартості послуг

Собівартість послуг зв'язку – це витрати підприємств, безпосередньо пов'язані з наданням усіх видів послуг поштового та електричного зв'язку, проводового мовлення, розповсюдження програм телерадіокомпаній, а також з управлінням та наглядом за використанням радіочастотного ресурсу. В залежності від складу витрат традиційно виділялись наступні види собівартості послуг:

1) Технологічна собівартість – витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені в процесі виробництва послуг, плюс безпосередньо пов'язані з виробництвом послуг витрати на оплату праці з нарахуваннями та витрати, пов'язані з експлуатацією обладнання; усі ці витрати є **прямими**, тобто безпосередньо пов'язані з наданням послуг.

2) Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс витрати, пов'язані з управлінням виробничими підрозділами, які надають послуги; останні можуть бути непрямими витратами.

3) Повна собівартість послуг – виробнича собівартість плюс частина постійних витрат, не пов'язаних із виробництвом, які умовно віднесені на даний вид послуг.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку передбачають облік тільки одного виду собівартості послуг – виробничої собівартості. Причина ця в тому, що принцип обережності не дозволяє завищувати активи, включаючи в них ті витрати, які не пов'язані безпосередньо з наданням послуг. Ці витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони здійснені, що не дозволяє підвищити прибуток. Цей прибуток може "відновитися", якщо послуга буде надана за ціною, що перевищує виробничу собівартість. За цією ж причиною у виробничу собівартість не включаються поверхнормові втрати і так звані нерозподілені загальновиробничі витрати, які через рахунок 90 "Собівартість реалізації" відносяться до зменшення прибутку (збільшення збитків).

Якщо калькулювання, як і будь-який економічний та бухгалтерський розрахунок, є умовним, то воно не може в умовах ринкової економіки контролюватися державою і повинно проводитися виключно в інтересах власників підприємства.

Собівартість як один із видів витрат

Собівартість наданих послуг зв'язку складається з виробничої собівартості послуг зв'язку, які були надані протягом звітного періоду, розподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Витрати, пов'язані з виробництвом послуг зв'язку, обліковуються на рахунку 23 за видами послуг:

- 23001 "Виробництво міжміського та міжнародного телефонного зв'язку";
- 23002 "Виробництво телеграфного зв'язку";
- 23003 "Виробництво міського телефонного зв'язку";
- 23004 "Виробництво сільського телефонного зв'язку";
- 23005 "Виробництво проводового мовлення";
- 23006 "Виробництво супутникового зв'язку";
- 23007 "Виробництво комп'ютерного зв'язку";
- 23008 "Виробництво мобільного зв'язку".

Виробнича собівартість послуг зв'язку обліковується на рахунку 903 "Собівартість реалізованих послуг" зв'язку за видами послуг:

- 90301 "Собівартість міжміського та міжнародного телефонного зв'язку";
- 90302 "Собівартість телеграфного зв'язку";
- 90303 "Собівартість міського телефонного зв'язку";
- 90304 "Собівартість сільського телефонного зв'язку";
- 90305 "Собівартість проводового мовлення";
- 90306 "Собівартість супутникового зв'язку";
- 90307 "Собівартість комп'ютерного зв'язку";
- 90308 "Собівартість мобільного зв'язку".

На кожному субрахунку рахунку 23 "Виробництво" облік ведеться за елементами економічних витрат у розрізі статей калькулювання:

- "прямі матеріальні витрати";
- "прямі витрати на оплату праці";
- "відрахування на соціальні заходи";
- "амортизація";
- "інші прямі витрати".

До виробничої собівартості послуг включаються:

- "прямі матеріальні витрати";
- "прямі витрати на оплату праці";

- "інші прямі витрати";
- "загальновиробничі витрати".

Прямі витрати

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що використовуються при наданні послуг зв'язку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятих у наданні послуг зв'язку, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, амортизація тощо.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат (виду послуг зв'язку) економічно доцільним шляхом.

Перелік видів послуг зв'язку:

- міжміський та міжнародний телефонний зв'язок;
- телеграфний зв'язок;
- міський телефонний зв'язок;
- сільський телефонний зв'язок;
- проводове мовлення;
- супутниковий зв'язок;
- комп'ютерний зв'язок;
- мобільний зв'язок.

Порядок віднесення матеріалів до собівартості окремих видів послуг зв'язку здійснюється згідно з Методикою віднесення і розподілу витрат за видами зв'язку й статтями бухгалтерського обліку, розділи "Облік витрат за спожиту електроенергію", "Облік витрат за тепло", "Облік матеріальних витрат".

До складу прямих матеріальних витрат окремого виду послуг включається вартість:

Сировини, матеріалів	Рах. 801
Купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	Рах. 802
Палива, електроенергії	Рах. 803
Тари і тарних матеріалів	Рах. 804
Будівельних матеріалів	Рах. 805
Запчастин	Рах. 806
Інші матеріальні витрати, у т.ч. вартість МШП	Рах. 809

До складу прямих витрат окремого виду послуг на оплату праці працівників структурних підрозділів, які безпосередньо виконують роботи, пов'язані з наданням того чи іншого виду послуг зв'язку, відносяться:

Витрати за окладами і тарифами (у т.ч. за договорами Цивільно-правового характеру), надбавки	Рах. 811
Премії та заохочення	Рах. 812
Оплата відпусток	Рах. 813
Інші витрати на оплату праці, у т.ч.: <ul style="list-style-type: none"> – винагорода за рік; – премії за особливо важливі завдання; – оплата додаткових відпусток згідно з колективним договором; – одноразові заохочення; – винагорода за відкриття, винаходи 	Рах. 816

Порядок віднесення витрат на оплату праці працівників структурних підрозділів центрів та цехів до собівартості одного виду послуг здійснюється згідно з Методикою, розділ "Облік витрат по оплаті праці".

До виробничого персоналу цехів, центрів відносяться працівники структурних підрозділів, визначені згідно з нормативними документами з розрахунком чисельності штату працівників.

До складу витрат окремого виду послуг на соціальні заходи відносяться:

Відрахування на пенсійне забезпечення	Рах. 821
Відрахування на соціальне забезпечення	Рах. 822
Відрахування на випадок безробіття	Рах. 823
Відрахування на індивідуальне страхування	Рах. 824

До складу амортизації окремого виду послуг відносяться:

Амортизація основних засобів	Рах. 831
Амортизація інших необоротних активів	Рах. 832
Амортизація нематеріальних активів	Рах. 833

Нарахування амортизації у відповідності з класифікацією обладнання за видами послуг зв'язку здійснюється у відповідності з методикою, розділ "Облік витрат на амортизацію".

До складу інших прямих витрат окремого виду послуг відносяться:

<i>Розрахунки з учасниками технологічного процесу (сторонніми операторами)</i>	
Плата СНД за телеграфний та телексий трафік	Рах. 84005
Плата за міжнародний телефонний трафік СНД	Рах. 84005
Плата за використання каналів ДПМ	Рах. 84005
Плата за послуги аудіотексту	Рах. 84005
Плата за доступ до телефонних мереж "Утел"	Рах. 84005
Плата Укрпошти за участь у наданні послуг	Рах. 84005
Ставка плати за використання радіочастот	Рах. 84005
Плата за радіорелейні лінії	Рах. 84005
Плата за підвищення на лініях електромережі	Рах. 84005
Плата іншим операторам за доступ до їх мереж	Рах. 84005
<i>Податки та обов'язкові збори</i>	
Відрахування до Держіннофонду	Рах. 84001
Комунальний податок	Рах. 84003
Податок на землю	Рах. 84003
Плата за радіочастоти	Рах. 84003
<i>Витрати на відрядження</i>	
Добові	Рах. 84004
Проїзд	Рах. 84004
Проживання	Рах. 84004
Інші	Рах. 84004
Надбавки за роз'їзний характер роботи	Рах. 84004
<i>Комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання виробничих приміщень, основних засобів</i>	
Плата за оренду приміщень і основних засобів, (оперативний лізинг основних засобів)	Рах. 84009
Плата за опалення та гарячу воду	Рах. 80303
Плата за електроенергію, освітлення	Рах. 80302
Плата за користування водою та каналізацією	Рах. 80902
Охорона території, охоронна сигналізація	Рах. 84009

<i>Інші витрати на утримання виробництва</i>	
Витрати на медогляд	Рах. 84009
Страхування майна, життя	Рах. 84009
Спецодяг	Рах. 84009
Послуги топографії	Рах. 84009
Канцелярські вироби	Рах. 84009
Виготовлення телефонних карток і жетонів	Рах. 84009
Оплата транспортних послуг сторонніх підприємств	Рах. 80901
Витрати на ремонт	Рах. 80901
Підвищення кваліфікації й перепідготовка кадрів	Рах. 84009

Порядок віднесення інших прямих витрат до собівартості окремого виду послуг зв'язку здійснюється згідно з Методикою, розділи "Облік податків та інших платежів", "Облік інших витрат".

Собівартість робіт, послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв (центр ремонту засобів зв'язку, центр механізації, котельні, бюро з підготовки кадрів та інші допоміжні та обслуговуючі виробництва) в кінці кожного місяця розподіляється між видами послуг зв'язку пропорційно загальним прямим витратам видів послуг зв'язку.

Загальновиробничі витрати

До загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (центрів, цехів, дільниць, відділень "Телекомсервісу"), які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат (виду послуг зв'язку) економічно доцільним шляхом. Структурні підрозділи, які надають один вид зв'язку відображають на рахунку 91, не ведуть витрати – відображають на рахунку 23.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" по субрахунках за елементами економічних витрат.

Аналітичний облік на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться за статтями калькулювання:

- "матеріальні витрати";
- "витрати на оплату праці апарату управління центрами, цехами, дільницями і загальновиробничого персоналу";
- "витрати на соціальні заходи";
- "амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення";
- "інші загальновиробничі витрати";
- у т.ч.:
 - податки й обов'язкові збори;
 - витрати на відрядження;
 - комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання приміщень загальновиробничого призначення;
 - інші загальногосподарські витрати.

До складу загальновиробничих матеріальних витрат включається вартість:

Сировини, матеріалів	Рах. 801
Купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	Рах. 802
Палива, електроенергії	Рах. 803
Тари і тарних матеріалів	Рах. 804
Будівельних матеріалів	Рах. 805
Запчастин	Рах. 806
Інші матеріальні витрати, у т.ч.: Вартість МШП	Рах. 809

До складу загальновиробничих витрат на оплату праці апарату управління центрами, цехами, дільницями, загальновиробничого персоналу відносяться:

Витрати за окладами і тарифами (у т.ч. за договорами цивільно–правового характеру), надбавки	Рах. 811
Премії та заохочення	Рах. 812
Компенсаційні виплати згідно з КЗпП (у т.ч. вихідна допомога при звільненні)	Рах. 813
Оплата відпусток	Рах. 814
Оплата іншого невідпрацьованого часу згідно з КЗпП	Рах. 815
Інші витрати на оплату праці, у т.ч.: <ul style="list-style-type: none"> - винагорода за рік, - премії та особливо важливі завдання, - оплата додаткових відпусток згідно з колективним договором, - одноразові заохочення, - винагорода за відкриття, винаходи, - матеріальна допомога 	Рах. 816

До апарату управління загальновиробничого персоналу цехів та центрів відносяться працівники, визначені згідно з нормативними документами по розрахунку чисельності штату працівників, а також працівники проектно-конструкторського бюро, відділу постачання та компенсації та їх структурних підрозділів, витрати на оплату праці працівників, яких неможливо прямо віднести на окремий вид послуг.

До складу загальновиробничих витрат на соціальні заходи відносяться:

Відрахування на пенсійне забезпечення	Рах. 821
Відрахування на соціальне страхування	Рах. 822
Відрахування на випадок безробіття	Рах. 823
Відрахування на індивідуальне страхування	Рах. 824

До складу амортизації необоротних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення відносяться:

Амортизація основних засобів	Рах. 831
Амортизація інших необоротних активів	Рах. 832
Амортизація нематеріальних активів	Рах. 833

До складу інших загальновиробничих витрат відносяться:

Податки та обов'язкові збори	
Збір за забруднення навколишнього середовища	Рах. 84003
Податок на транспорт	Рах. 84003
Комунальний податок	Рах. 84003
Податок на землю	Рах. 84003
Витрати на відрядження	
Добові	Рах. 84004
Проїзд	Рах. 84004
Проживання	Рах. 84004
Інші	Рах. 84004
Надбавки за роз'їзний характер роботи	Рах. 84004
Комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання загальновиробничих приміщень і основних засобів	
Оперативна оренда приміщень і основних засобів	Рах. 84009
Плата за опалення та гарячу воду	Рах. 80303
Плата за електроенергію освітлення	Рах. 80302
Плата за користування водою та каналізацією	Рах. 80902

Плата за вивіз сміття	Рах. 84009
Ремонт	Рах. 80901
Плата за послуги зв'язку, надані іншими операторами зв'язку, в т.ч.: - міжміські телефонні переговори; - спецзв'язок; - стільниковий зв'язок; - фельдзв'язок; - інші	Рах. 84005
Охорона території, охоронна сигналізація	Рах. 84009
Інші витрати	
Медогляд	Рах. 84009
Медичне страхування	
Страхування майна, життя	Рах. 84009
Плата підприємствам поштового зв'язку за збір виручки	Рах. 84005
Транспортні послуги сторонніх підприємств	Рах. 80901
Витрати на охорону праці, техніку безпеки	Рах. 84009
Витрати на охорону навколишнього природного середовища	Рах. 84009
Витрати на удосконалення технологій і організації виробництва (витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технологій і організації виробництва, витрати матеріалів, комплектуючих купівельних виробів і напівфабрикатів, оплату послуг сторонніх підприємств)	Рах. 811–816 Рах. 821–824 Рах. 801–809 Рах. 84
Спецодяг	Рах. 84009
Витрати на розрахунково–касове обслуговування	Рах. 84009
Витрати на обслуговування касових апаратів	Рах. 84009
Ставка плати за використання радіочастот	Рах. 84005
Транспортні послуги	Рах. 80901
Підвищення кваліфікації й перепідготовка кадрів	Рах. 84009

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- 1) Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо).
- 2) Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.
- 3) Витрати на удосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшення якості послуг зв'язку, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).
- 4) Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень.
- 5) Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи).
- 6) Витрати на утримання легкового транспорту, який задіяний на забезпеченні технологічного процесу надання послуг зв'язку.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням

бази розподілу (годин праці, заробітної плати тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості наданих послуг зв'язку у періоді їх виникнення.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості наданих послуг зв'язку, поділяються на *адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати*.

Адміністративні витрати

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованих послуг, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством, тобто витрати на утримання Генеральної та регіональних Дирекцій, за винятком витрат на утримання проектно–конструкторського бюро, заступника директора з маркетингу, відділу з організації продажу послуг, групи реклами.

Центри та цехи адміністративних витрат не мають.

Витрати на збут

До витрат на збут включаються витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) послуг, а саме витрати по забезпеченню:

В центрі та цехах – відділу розробки та впровадження реклами та іншої діяльності структурного підрозділу ПАТ "Укртелеком".

В регіональних Дирекціях – заступника директора з маркетингу, відділу з організації продажу послуг, групи маркетингу, групи реклами та інформації, відділу або групи по роботі зі споживачами, агентів, які забезпечують збут жетонів, телефонних карток, працюючі за договорами підряду.

<i>Інші витрати на збут</i>	
Витрати на медогляд	рах.84009
Страховання майна, життя	рах.84009
Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг):	рах.84016
– витрати на розробку та видання рекламних виробів, ілюстровані прейскуранти, каталоги, брошури, альбоми, проспекти, плакати, афіші рекламні листи та ін.;	
– розробка й виготовлення логотипної продукції;	
– реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо та ін.);	
– витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;	
– придбання, виготовлення, копіювання, демонстрація рекламних, кіновідео– і діафільмів;	
– оформлення стендів, виставок продажу, вартість зразків, що передані безпосередньо покупцям або посередницьким підприємствам відповідно до контрактів і угод безоплатно з метою реклами;	
– оплата послуг сторонніх підприємств за проведення маркетингових досліджень;	
– оренда стендів, приміщень для організації виставок;	
– інші.	

Оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторговельних підприємств	рах.84009
Витрати на утримання демонстраційних залів	рах.84009
Витрати на фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції, яка реалізується за ціною франко–вагон–станція відправлення	рах.84009
Ремонт тари	рах.84009
Гарантійний ремонт	рах.84009
Гарантійне обслуговування	рах.84009
Інші витрати, пов'язані зі збутом	рах.84009
Підвищення кваліфікації і перепідготовка кадрів	рах.84009

Інші витрати операційної діяльності

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України;
- собівартість реалізованих виробничих засобів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- інші витрати операційної діяльності.

Інші витрати операційної діяльності обліковуються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Витрати на дослідження й розробки згідно зі стандартом №8 "Нематеріальні активи"	Рах. 84012
Собівартість реалізованої іноземної валюти плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	Рах. 84013
Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Рах. 84014
Витрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Рах. 84011
Визнані пені і штрафи, неустойки (у т.ч. пеня та штрафи за порушення термінів усунення пошкоджень мереж телефонного зв'язку, за неякісне й несвоєчасне надання послуг зв'язку, передбачені Законом України "Про зв'язок")	Рах. 84008
Витрати від знецінення запасів	Рах. 84008
Нестачі й втрати від псування цінностей	Рах. 84008
Відрахування до резерву сумнівних боргів	Рах. 84010
Сума безнадійної дебіторської заборгованості	Рах. 84010
Витрати на утримання об'єктів соціально–культурного призначення:	Рах.
- витрати на оплату праці;	81
- відрахування на соціальні заходи;	82
- матеріальні витрати;	80
- амортизація необоротних активів;	83
- інші витрати на утримання об'єктів соціально–культурного призначення	84

Інші витрати від операційної діяльності - регресні пенсії (на нещасні випадки)	Рах. 84006
Витрати на навчання в учбових закладах штатних працівників	Рах. 84006
Оплата вартості путівок у лікувальні та оздоровчі заклади для штатних працівників	Рах. 84006

Фінансові витрати

Фінансові витрати та витрати від участі в капіталі на сьогоднішній день відсутні не тільки в центрі електрозв'язку № 2 та його цехах, але й у Дирекції у цілому.

Втрати від участі в капіталі є збитком від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі.

Інші витрати

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією послуг. До таких витрат належать:

Пільгові пенсії телефоністам
Допомога на поховання
Допомога непрацюючим пенсіонерам
Культпросвітні заходи та подарунки для дітей
Благодійна допомога іншим підприємствам
Придбання сувенірів
Оплата вартості путівок у лікув. і оздоров. закл. для стор. осіб
Відрахув. профспілк. комітету згідно з кол. договором
Відрахування на добровільне страхування
Членські внески до громадських організацій
Відшкодування по каліцтву
Оплата пільг за послуги зв'язку до 9 травня (з ПДВ)
у т.ч. ПДВ
Оплата пільг зв'язківців (пенсіонерів "Укртелекому" непрац.), які мають стаж роботи 25 років у зв'язку (з ПДВ),
у т.ч. ПДВ
Оплата пільг зв'язківців, які мають стаж роботи 25 років в інших підпр. зв'язку (з ПДВ)
у т.ч. ПДВ
Прибутковий податок із пільгових послуг непрацюючих
Інші витрати

ДОДАТОК Е

Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 16 "Витрати"

Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27 / 4248

Загальні положення

1. Справжнє Положення (стандарт) визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми справжнього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти".

4. Терміни, наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають наступне значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Визнання витрат

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

6. Витратами звітного періоду признаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

9. Не признаються витратами і не включаються в звіт про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентських угодах та інших аналогічних договорах на користь комітента, принципала і т.п.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення отриманих позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведених в пункті 6 справжнього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартами) бухгалтерського обліку.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

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

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються:

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

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість реалізовуваної супутньої продукції і вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яка використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статті калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини і основних матеріалів, які створюють основу вироблюваної продукції, купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних й інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, отриманих в процесі виробництва, які оцінюються в порядку, висловленому в пункті 11 справжнього Положення (стандарту).

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна платня й інші виплати працівникам, зайнятих 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, платня за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками і т.п.; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і т. п.).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на зміст, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на удосконалення технології й організації виробництва (оплата праці і 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, купувальних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторін їх організацій і т. п.).

15.6. Витрати на опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення й інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішнє переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів (цехи і готової продукції на складах; недостачі незавершеного виробництва; недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв і т. п.).

16. Загальнопромислові витрати діляться на постійні і змінні.

До змінних загальнопромислових витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, ділянок), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Змінні загальнопромислові витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної платні, обсягу діяльності, прямих витрат і т.п.), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальнопромислових витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальнопромислові витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної платні, обсягу діяльності, прямих витрат і т.п.) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальнопромислові витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальнопромислових витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат встановлюється підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються у собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), діляться на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться наступні загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і т.п.);
- витрати на службові відрядження і зміст апарату управління підприємством й іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних коштів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінкою майна і т.п.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс і т.п.);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);
- платня за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;

- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, забезпечуючих збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних коштів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалювання і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), яка зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філіалів, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут в торгових організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених в пунктах 18,20 і 27 справжнього Положення (стандарту).

20. В інші операційні витрати включаються:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем;
- іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти по операціях, активах і зобов'язаннях, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на зміст об'єктів соціально-культурного призначення;

21. Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

22. До складу елементу "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві (окрім продукту власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;–
- палива і енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;

– допоміжних та інших матеріалів.

Вартість поворотних відходів, отриманих в процесі виробництва, не включається в елемент операційних витрат "Матеріальні витрати".

23. До складу елементу "Витрати на оплату праці" включаються заробітна платня за окладами і тарифами, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елементу "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елементу "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елементу "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп. 22 - 25 справжнього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, платня за розрахунково-касове обслуговування і т.п.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою і т.п.) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або сумісні підприємства, які враховуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведений в додатку 2 до справжнього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і / або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат відносяться:

– собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

– собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);

– собівартість реалізованих майнових комплексів;

– втрати від не операційних курсових різниць;

– сума зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій;

– витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж і т. п.);

– залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

– інші витрати звичної діяльності.

30. Податки на прибуток признаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

31. Надзвичайні витрати включаються у фінансову звітність за вирахуванням суми, на яку зменшується податок:

– на прибуток від діяльності підприємства в результаті збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення у фінансову звітність втрат від надзвичайних подій наведений в додатку 3 до справжнього Положення (стандарту).

32. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

– склад і суму витрат, відображених в статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати;

– склад і суму доходів і втрат по кожній надзвичайній події;

– складі і суму витрат, які не включені в статті витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (окрім вилучення капіталу і розподілу між власниками).

Начальник Управління методології бухгалтерського обліку
В.Н. Пархоменко

ДОДАТОК Ж

Аналіз та оцінка витрат підприємства

Показник	Методика розрахунку показника	Економічний зміст показника
1	2	3
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	Валова продукція / Операційні витрати	Скільки валової продукції створюється на підприємстві за рахунок 1 грн. операційних витрат
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	Операційні витрати / Валова продукція	Які витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. валової продукції
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	Чистий дохід / Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	Скільки чистого доходу створює підприємству 1 грн. виробничих витрат
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) / Чистий дохід	Які виробничі витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Коефіцієнт покриття постійних витрат	Чистий дохід / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки чистого доходу створює 1 грн. постійних витрат
Коефіцієнт окупності постійних витрат	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Чистий дохід	Як постійні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	Чистий дохід / Адміністративні витрати	Скільки чистого доходу створює 1 грн. адміністративних витрат
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Чистий дохід	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Коефіцієнт ефективності загальногосподарського управління	Валова продукція / Адміністративні витрати	Скільки валової продукції створює підприємству 1 грн. адміністративних витрат
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління	Адміністративні витрати / Операційні витрати	Яка питома вага адміністративних витрат в операційних витратах
Коефіцієнт валової віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Валова продукція	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. валової продукції
Коефіцієнт навантаження адміністративних витрат	Операційні витрати / Адміністративні витрати	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. адміністративних витрат
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних і адміністративних витрат	(Операційні витрати (-) Адміністративні витрати) / Адміністративні витрати	Скільки операційних витрат формується 1 грн. адміністративних витрат
Коефіцієнт координації адміністративних витрат у співвідношенні операційних витрат	Адміністративні витрати / (Операційні витрати (-) Адміністративні витрати)	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт ефективності постійних витрат	Валова продукція / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки валової продукції створює 1 грн. постійних витрат
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління збуту продукції	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Операційні витрати	Яка питома вага постійних витрат в операційних витратах
Коефіцієнт валової віддачі постійних витрат	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Валова продукція	Які постійні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. валової продукції
Коефіцієнт навантаження постійних витрат	Операційні витрати / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. постійних витрат

1	2	3
Коефіцієнт координації у співвідношенні змінних і постійних витрат	$\frac{\text{Операційні витрати (-)} + \text{Адміністративні витрати (-)}}{\text{Витрати на збут}} / \frac{\text{Адміністративні витрати (+)}}{\text{Витрати на збут}}$	Рівень співвідношення змінних і постійних витрат (скільки змінних витрат припадає на 1 грн. постійних витрат)
Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат	$\frac{\text{Адміністративні витрати (+)}}{\text{Витрати на збут}} / \frac{\text{Операційні витрати (-)} + \text{Адміністративні витрати (-)}}{\text{Витрати на збут}}$	Рівень співвідношення постійних і змінних витрат (скільки постійних витрат припадає на 1 грн. змінних витрат)
Коефіцієнт ефективності змінних витрат	$\frac{\text{Валова продукція}}{\text{Операційні витрати (-)} + \text{Адміністративні витрати (-)}}$	Скільки валової продукції створює 1 грн. змінних витрат
Коефіцієнт валової віддачі змінних витрат	$\frac{\text{Операційні витрати (-)} + \text{Адміністративні витрати (-)}}{\text{Витрати на збут}} / \frac{\text{Валова продукція}}{\text{Витрати на збут}}$	Які змінні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. валової продукції
Коефіцієнт покриття витрат на збут	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Витрати на збут}}$	Скільки чистого доходу формує 1 грн. витрат на збут
Коефіцієнт окупності витрат на збут	$\frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Чистий дохід}}$	Які витрати на збут несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності підприємства	$\frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Операційні витрати}}$	Яка питома вага витрат на збут у операційних витратах
Коефіцієнт навантаження витрат на збут	$\frac{\text{Операційні витрати}}{\text{Витрати на збут}}$	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. витрат на збут
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних витрат і витрат на збут	$\frac{\text{Операційні витрати (-)}}{\text{Витрати на збут}} / \frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Витрати на збут}}$	Скільки операційних витрат формує 1 грн. витрат на збут
Коефіцієнт координації витрат на збут у співвідношенні операційних витрат	$\frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Операційні витрати (-)}} / \frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Витрати на збут}}$	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. операційних витрат
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління в постійних витратах	$\frac{\text{Адміністративні витрати}}{\text{Адміністративні витрати (+)}} / \frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Витрати на збут}}$	Яка питома вага адміністративних витрат в постійних витратах
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності в постійних витратах	$\frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Адміністративні витрати (+)}} / \frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Витрати на збут}}$	Яка питома вага витрат на збут в постійних витратах
Коефіцієнт координації у співвідношенні витрат на збут і адміністративних витрат	$\frac{\text{Витрати на збут}}{\text{Адміністративні витрати}}$	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. адміністративних витрат
Коефіцієнт координації у співвідношенні адміністративних витрат і витрат на збут	$\frac{\text{Адміністративні витрати}}{\text{Витрати на збут}}$	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. витрат на збут
Коефіцієнт окупності виробничих (змінних) витрат	$\frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Валовий прибуток (збиток)}}$	Скільки виробничих (змінних) витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку
Валова рентабельність (прибутковість) виробничих (змінних) витрат	$\frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	Скільки отримує підприємство валового прибутку з 1 грн. виробничих витрат (змінних)
Коефіцієнт окупності чистого доходу	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Валовий прибуток (збиток)}}$	Скільки чистого доходу необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку
Валова рентабельність (прибутковість) чистого доходу	$\frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід}}$	Скільки отримує підприємство валового прибутку з 1 грн. чистого доходу
Коефіцієнт окупності операційних витрат	$\frac{\text{Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)} + \text{Адміністративні витрати (+)}}{\text{Витрати на збут}} / \frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності}}{\text{Витрати на збут}}$	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від операційної діяльності

1	2	3
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Фінансовий результат від операційної діяльності / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки отримує підприємство прибутку від операційної діяльності з 1 грн. операційних витрат
Коефіцієнт окупності операційних витрат в процесі господарської діяльності	(Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Фінансові результати від господарської діяльності	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від господарської діяльності
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат в процесі господарської діяльності	Фінансові результати від господарської діяльності / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки отримує підприємство прибутку від господарської діяльності від 1 грн. операційних витрат
Коефіцієнт чистої окупності операційних витрат	(Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Чистий прибуток (збиток)	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. чистого прибутку
Чиста рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Чистий прибуток (збиток) / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки отримує підприємство чистого прибутку від 1 грн. операційних витрат

ДОДАТОК 3

ПОРЯДОК РЕГУЛЮВАННЯ ТАРИФІВ НА ЗАГАЛЬНОДОСТУПНІ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНІ ПОСЛУГИ

Затверджений рішенням Національної комісії з питань регулювання зв'язку України
від 2 квітня 2009 р. N 1438,
Зареєстрований в Міністерстві юстиції України 22 квітня 2009 р. за N 363/16379

(ВИТЯГ)

3. Визначення витрат та розрахунок тарифів на надання загальнодоступних телекомунікаційних послуг

3.1. Визначення собівартості загальнодоступних телекомунікаційних послуг потребує розподілу витрат оператора телекомунікацій за узагальненими статтями витрат за кожним видом цих послуг.

3.2. Оператори телекомунікацій до впровадження обліку розподілу витрат за видами загальнодоступних телекомунікаційних послуг забезпечують формування інформації про доходи та витрати за сферами діяльності відповідно до нормативного документа, що визначає механізм розподілу витрат. Такий нормативний документ розробляється оператором відповідно до вимог законодавства України про бухгалтерський облік та фінансову звітність і затверджується за погодженням з центральним органом виконавчої влади у галузі зв'язку та НКРЗ.

3.3. Облік витрат на надання окремого виду загальнодоступних телекомунікаційних послуг проводиться операторами таким чином:

3.3.1. Визначаються прямі матеріальні витрати та інші прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з наданням конкретного виду послуг та можуть бути віднесені до нього повністю або іншим економічно доцільним шляхом відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за N 27/4248.

3.3.2. Загальновиробничі витрати розподіляються за видами загальнодоступних телекомунікаційних послуг, базою розподілу яких є прямі витрати операторів телекомунікацій з їх надання.

3.4. Розрахунок тарифу включає визначення розміру економічно обґрунтованих витрат оператора на одиницю калькулювання собівартості з урахуванням обсягу послуг в натуральному виразі.

3.5. Розмір витрат за окремими елементами економічно обґрунтованих витрат, зазначеними в пункті 2.10 цього Порядку, у грошовому вираженні на одиницю калькулювання собівартості послуг визначається за формулою:

$$C_i = B_i / Q_i,$$

де C_i – собівартість за окремим елементом витрат;
 B_i – витрати за окремим елементом витрат;
 Q_i – обсяг послуг.

3.6. Собівартість одиниці калькулювання загальнодоступної послуги визначається за формулою:

$$C = e C_i,$$

де C – собівартість.

3.7. Економічно обґрунтований тариф (Т) на послугу визначається за формулою:

$$T = C + П,$$

де П – прибуток на одиницю калькулювання загальнодоступної послуги.

3.8. До розрахунку тарифів на загальнодоступні телекомунікаційні послуги включається прибуток, який спрямовується для здійснення капітальних інвестицій та досягнення інших цілей відповідно до законодавства. Витрати на здійснення капітальних інвестицій включаються до тарифів у складі прибутку на підставі економічно обґрунтованих розрахунків та затвердженої програми розвитку оператора з обсягами коштів і термінами реалізації відповідно до законодавства.

При розрахунку прибутку враховуються також витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності оператора.

Навчальне видання

**Захарченко Лоліта Анатоліївна
Яцкевич Інна Володимирівна
Жаданова Юлія
Захарченко Катерина Вадимівна**

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
В ГАЛУЗІ ЗВ'ЯЗКУ**

Навчальний посібник

Редактор – *Л.А. Кодрул*

Комп'ютерне верстання – *Т.В. Кірдогло*