



КОНТРОЛІНГ



НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ

К О Н Т Р О Л І Н Г

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

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

**Київ
2011**

УДК 658.012.7

ББК 65.290-2

Гриф надано Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11-8634 від 15.09.2010 р.)

Герасименко С. С. – вступ, п.п. 1.1 – 1.2, 3.3 – 3.4, 4.5 – 4.6, 5.3;

Герасименко В. С. – п.п. 1.3 – 1.5, 4.3;

Денисенко М. І. – розділ 2;

Кириченко О. А. – п.п. 5.1 – 5.2;

Чередніченко Ю. В. – п.п. 3.3, 5.3;

Чуприн К. С. – п.п. 3.1, 4.4;

Чуприна О. А. – п.п. 3.2 – 3.3, 4.1 – 4.2.

К 65 Контролінг : Навчальний посібник / За заг. ред. д.е.н., проф. С. С. Герасименко.
– К.: Національна академія управління, 2011. – 100 с.

ISBN 978-966-8406-59-1

Відповідно до типової програми дисципліни «Контролінг» викладені базові питання і положення організації та здійснення контролінгу на суб'єктах підприємницької діяльності (СПД). В посібнику розглянуто філософію контролінгу, його зміст та структуру, засади організації та використання бюджетування в контролінгу, практичні аспекти впровадження контролінгу та використання його результатів в обґрунтуванні управлінських рішень. Процес побудови структури контролінгу, його інформаційної бази, бюджетування, аналізу та формування висновків розглянутий на одному наскрізному прикладі СПД, що дозволяє краще зрозуміти методіку розрахунків окремих показників та завдання управління СПД, що вирішуються за їх допомогою.

Розрахований на студентів, що навчаються за навчальним планом підготовки бакалавра з менеджменту, слухачів магістерських програм з менеджменту, які одержують другу вищу освіту, слухачів курсів підвищення кваліфікації обліковців, фінансистів та менеджерів. Буде корисним для керівних працівників та менеджерів СПД, викладачів та аспірантів економічних вузів.

Рекомендовано до друку Вченою радою ВНЗ «Національна академія управління».

Протокол № 8 від 3 грудня 2009 р.

УДК 658.012.7

ББК 65.290-2

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Бутинець Ф. Ф., доктор економічних наук, професор
Кузьминський Ю. А., доктор економічних наук, професор
Швець В. Г., доктор економічних наук, професор

© Колектив авторів, 2011

© ВНЗ «Національна академія управління», 2011

ISBN 978-966-8406-59-1

ЗМІСТ

Вступ	4
Розділ 1. ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛІНГУ	6
1.1. Поняття, мета, та характеристика контролінгу	6
1.2. Засади та завдання контролінгу	8
1.3. Види контролінгу	11
1.4. Засади проектування систем контролінгу	15
1.5. Служба контролінгу як структурний підрозділ суб'єкту підприємницької діяльності (СПД)	19
Питання та тестові завдання для самоконтролю	21
Розділ 2. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ	23
2.1. Сутність та завдання бюджетування	23
2.2. Форма, структура та методи складання бюджетів	25
2.3. Класифікація витрат як об'єкту управління	27
Питання та тестові завдання для самоконтролю	31
Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ НА СПД	34
3.1. Підготовка та планування виробництва	34
3.2. Складання оперативних бюджетів основних цехів	37
3.3. Планування фінансового результату СПД за рахунками повних витрат та рахунками змінних витрат	46
3.4. Планування ефективної структури виробництва	49
Питання та тестові завдання для самоконтролю	51
Розділ 4. МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ	53
4.1. Поняття та побудова еластичних бюджетів	53
4.2. Формування звітів з виконання бюджетів витрат	59
4.3. Моніторинг витрат та результатів діяльності СПД на базі аналізу відхилень	61
4.4. Моніторинг фінансових коефіцієнтів СПД	66
4.5. Використання результатів аналізу відхилень для цілей управління на базі стандартних бюджетів витрат	69
4.6. Моніторинг фінансових результатів СПД з використанням РЗВ	75
Питання та тестові завдання для самоконтролю	79
Розділ 5. ОПЕРАЦІЙНІ РАХУНКИ В КОНТРОЛІНГУ	81
5.1. Роль обліку непрямих витрат в управлінні сучасним СПД	81
5.2. Поняття та зміст операцій в контексті поопераційного обліку	82
5.3. Практичний аспект використання поопераційного обліку в контролінгу	85
Питання для самоконтролю	96
Список використаної та рекомендованої літератури	97

Вступ

Останніми роками в світі та в економіці зростає інтерес до питань, пов'язаних з процесами глобалізації. Для суб'єктів підприємницької діяльності (СПД) це означає ускладнення умов функціонування. Прийняття в таких умовах ефективних та раціональних управлінських рішень вимагає використання для цього відповідних засобів. Одним з таких засобів, який все частіше застосовується до вирішення завдань управління, є контролінг.

Поява та широке застосування контролінгу в управлінні сучасним бізнесом можна пояснити наступним:

- підвищення нестабільності зовнішнього, по відношенню до СПД, середовища;
- потреба в постійному спостереженні за цими змінами з метою визначення їх тенденцій;
- необхідність швидкого реагування на зміни в зовнішньому середовищі;
- ускладнення організації діяльності та структур управління СПД;
- потреба у створенні інформаційного забезпечення ефективного управління бізнесом для вирішення вказаних завдань.

Найчастіше під контролінгом розуміють багатофункціональний інструмент (засіб) управління, який об'єднує в собі забезпечення дотримання виконання відповідними уповноваженими особами СПД таких функцій управління як планування, організація та контроль діяльності. Для цього, власне, і потрібно здійснити спочатку проектування, а в подальшому – впровадження контролінгу на СПД. Це дозволяє на системних засадах вирішувати проблеми розроблення стратегії та тактики розвитку СПД, обґрунтування та прийняття управлінських рішень шляхом використання, зокрема, методів аналізу та синтезу, в першу чергу – аналізу причинно-наслідкових залежностей.

Основною метою видання посібника є надання читачеві знань щодо теоретичних засад проектування і можливості використання контролінгу в розробленні ефективних управлінських рішень. Другою метою посібника є викладення практичних аспектів використання контролінгу в процесі управління. Здійснена спроба демонстрації реалізації етапів контролінгу в управлінні коштами на прикладі виробничого підприємства. Спираючись на звітні та планові дані визначено взаємозв'язок окремих ланок контролінгу, функціонування яких забезпечує можливості створення та використання інформації для потреб управління. Такий підхід до побудови посібника робить його корисним для осіб, що професійно займаються управлінським обліком та фінансовим контролінгом, тобто мають вже певні теоретичні знання та практичні навички у вирішенні питань організації та здійснення обліку та управління.

Для кращого розуміння викладеного матеріалу в посібнику, в міру потреби, подані посилання на відповідні положення бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку, засади та методи економічного аналізу. Вивченню контролінгу має передувати також оволодіння основними положеннями таких дисциплін, як «Економічна теорія», «Мікроекономіка», «Менеджмент», «Статистика», «Менеджмент персоналу», «Економічний аналіз».

Розділ 1.

ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛІНГУ

1.1. Поняття, мета та характеристика контролінгу

Метою контролінгу (термін *controlling* більшою мірою використовується в Німеччині; в той же час, у Великій Британії та у США замість нього застосовують термін *management accounting* – управлінський облік) є побудова шляхом упорядкованого поєднання структурних елементів СПД системи формування та використання інформації, яка дозволяє підвищити достовірність, обґрунтованість оперативних та стратегічних управлінських рішень. Вважається, і в більшості випадків так воно і є, що контролінг застосовують до управління фінансами, хоча більш розбудовані системи контролінгу можуть також надавати допомогу й у вирішенні техніко-організаційних проблем.

Завдання ж контролінгу щодо управління фінансами полягають в наступному:

- 1) створити і долаштувати до існуючих умов діяльності систему фінансового планування (фінансових рахунків);
- 2) сконструювати вимірники та розробити систему показників фінансової оцінки СПД;
- 3) підготувати інформацію, що буде використана для обґрунтування управлінських рішень.

Враховуючи сформульовані вище мету та завдання можна визначити *контролінг* як систему взаємопов'язаних засад, методів, технічних прийомів та дій, що скеровані на підтримку, адаптацію та координацію діяльності системи управління СПД в цілому для досягнення очікуваного результату шляхом, в першу чергу, створення інформаційної бази, що містить інформацію як про СПД, так і про його оточення (конкурентів, партнерів, ринок), чим обумовлюється можливість підвищення точності планування.

На підставі наведених понять, *предмет* контролінгу можна визначити як систему інформаційного забезпечення діяльності, що дозволяє досягти, як тактичних, так і стратегічних цілей підприємства. Це, зокрема, інформація щодо:

- мікроекономічних (господарчих) процесів, що відбуваються на підприємстві: формування попиту та цін на продукцію, виробництво та реалізація продукції (товарів, послуг), матеріально-технічне забезпечення, реалізація інвестиційних проектів, фінансова діяльність і т. ін.;
- макроекономічних процесів в країні та за її межами, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства: система оподаткування, пільги, квоти, ставки ввізного та вивізного мита тощо;
- прийнятих раніше управлінських рішень.

Тоді, в свою чергу, під *об'єктом* контролінгу будемо розуміти рух коштів підприємства, починаючи від їх залучення і закінчуючи отриманням результатів від їх використання в господарській діяльності, ефективність якого характеризує відповідний рівень показників діяльності СПД (конкурентоздатності, фінансового стану, собівартості, прибутку, рентабельності, ефективності та ін.).

При цьому мають бути відокремлені функції, що їх виконують власне керівники (управлінці) СПД (*to control*) від тих, що їх виконують представники служби контролінгу (*controlling*). Для такого розмежування слід зважити на одне з головних завдань управління, вирішення якого можливе лише за впровадження контролінгу: виявлення місць та причин будь-яких – корисних чи некорисних – змін в діяльності СПД та визначення тих його структурних підрозділів (або, навіть, операцій), відповідні дії щодо яких будуть мати найбільший вплив на результати діяльності СПД. В такий спосіб контролінг забезпечує швидке пристосування СПД до зовнішніх змін, що відповідає вимогам *оптимального управління* завдяки якому зберігається на довгий термін необхідний рівень конкурентоспроможності СПД, забезпечується його подальше функціонування та розвиток.

Контролінг здійснює допомогу у вирішенні завдань управління шляхом застосування відомих прийомів та методів тільки до множини тих складових СПД, що мають бути ним охоплені. Тому розроблення та впровадження контролінгу вимагає попереднього визначення:

- функцій контролінгу як підсистеми системи управління СПД, вирішення завдань якого він частково приймає на себе, а також допомагає підсистемам планування, управління та контролю повною мірою виконувати свої функції, наслідком чого є забезпечення координації діяльності системи управління в цілому;

- процесу реалізації функцій контролінгу, що можливе як шляхом використання існуючої організаційної структури та існуючих місць праці, так і шляхом доповнення її новими, додатковими структурними елементами;

- дій (структурних одиниць, видів діяльності), що мають бути охоплені контролінгом. Склад такої сукупності обумовлюється рішенням про впровадження на СПД або лише оперативного, або також і стратегічного контролінгу.

Узагальнюючи наведене вище, досягнення мети управління СПД забезпечується залученням контролінгу до виконання відповідних завдань щодо наступних складових системи управління:

- планування;
- контроль;
- фінансовий облік;
- управлінський облік;
- складання бухгалтерських рахунків;
- фінансовий аналіз.

В такому разі впровадження контролінгу дозволяє:

- 1) розробити систему планів;
- 2) визначити відповідальність окремих підрозділів СПД щодо певних показників результатів діяльності СПД;

- 3) покращити інформаційне забезпечення управління;
- 4) здійснювати систематичний аналіз отриманих результатів;
- 5) окреслити величини допустимих відхилень показників непереверження яких не впливає на досягнення запланованих результатів;
- 6) оцінити вплив змін на ринку та у зовнішньому оточенні на зміни, що сталися на СПД;
- 7) координувати діяльність окремих підрозділів СПД в процесі планування та за результатами аналізу відхилень.

1.2. Засади та завдання контролінгу

Функціонування контролінгу забезпечується ефективним функціонуванням на СПД:

- інформаційної системи;
- організаційної системи;
- системи управління,

які й утворюють *засади* контролінгу.

Ефективність функціонування кожної з указаних систем визначають:

1) для інформаційної системи – збирання даних і створення інформації шляхом моніторингу діяльності СПД, здійснення ієрархізації інформації з точки зору ступеню важливості та можливостей використання в управлінні підрозділами СПД;

2) для організаційної системи – визначення її структури та функцій для забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами СПД з метою оптимального використання цієї інформації при прийнятті управлінських рішень;

3) для системи управління – ефективне виконання всіх притаманних їй функцій: планування, організація, мотивація, контроль, прийняття рішень.

Виходячи з того, що метою управління є управління майбутнім, то, ясна річ, це вимагає наявності інформації щодо майбутніх дій кожного структурного підрозділу СПД. А тому, незалежно від визначень контролінгу, які пропонуються різними авторами, його *метою* слід вважати дії по координації наближення системи знань про СПД до об'єктивної реальності. Це передбачає розробку методів, технічних прийомів, інструментів, моделей, інформаційних схем використання яких дозволяє розробляти плани та забезпечувати їх виконання, а також координувати здійснення господарських процесів в межах виконання СПД таких функцій як виробництво, реалізація, техніко-економічний рух та розвиток, забезпечення обладнанням та сировиною, маркетинг, фінансування, логістика та ін.

Узагальнюючі наведене, *завдання, що пов'язані безпосередньо з управлінням, і завдання контролінгу можуть бути згруповані наступним чином* (рис. 1.1).

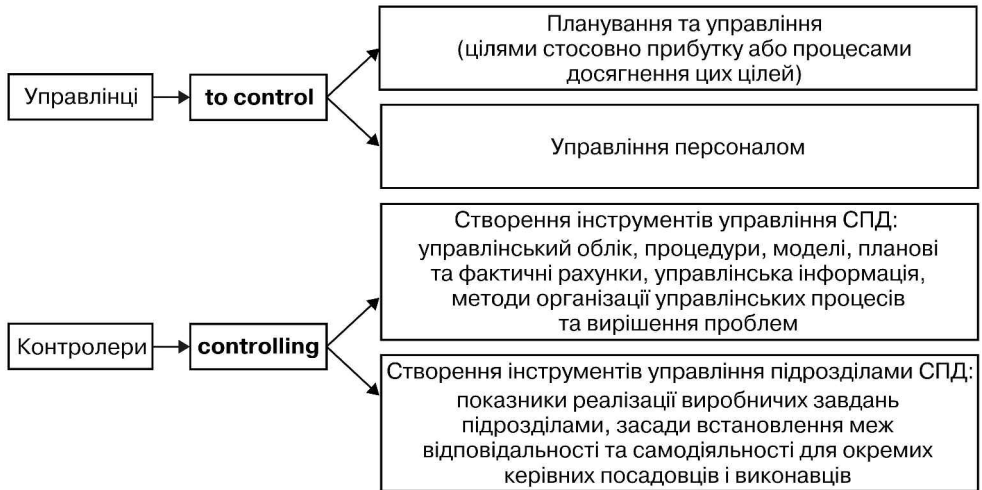


Рис. 1.1. Розподіл завдань, що їх виконують структури управління та контролінгу СПД

Відповідно до завдань роль контролінгу в управлінні полягає у виконанні низки певних, послідовних дій (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Дії контролінгу в забезпеченні ефективного управління СПД

Функції управління	Дії контролінгу по забезпеченню виконання функцій управління
Планування	<ul style="list-style-type: none"> ■ розробка методики планування; ■ розробка графіку складання планів; ■ надання інформації для складання планів; ■ перевірка планів, складених окремими підрозділами; ■ координація планів та складання консолідованого плану.
Організація	<ul style="list-style-type: none"> ■ облік та контроль витрат та результатів діяльності по підрозділах СПД.
Мотивація	<ul style="list-style-type: none"> ■ розроблення методики стимулювання за не перевищення підрозділами запланованих обсягів витрат.
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> ■ порівняння планових та фактичних рівнів показників з метою оцінювання ступеню виконання завдань; ■ встановлення дозволених меж для відхилень фактичних показників від планових; ■ аналіз відхилень, їх інтерпретація та розроблення пропозицій з метою зменшення відхилень в майбутньому.
Прийняття рішень	<ul style="list-style-type: none"> ■ участь у розробленні архітектури управлінської системи; ■ розроблення інструментарію для прийняття управлінських рішень за результатами аналізу відхилень; ■ надання рекомендацій управлінським структурам СПД щодо розроблення ефективних управлінських рішень.

В той же час, планування вказаних дій для прийняття рішень щодо досягнення цілей СПД пов'язане не тільки з управлінням господарськими процесами, але також з управлінням персоналом та фінансами.

Як відомо, в ринковій економіці головною метою управління є вирішення 2-х завдань:

1) утримання умов функціонування СПД на рівні, що забезпечує отримання прибутку;

2) забезпечення фінансової стабільності СПД.

Контролінг здатний брати участь у забезпеченні виконання цих завдань за умови здійснення на СПД :

- стратегічного фінансового планування;
- оперативного фінансового планування;
- поопераційного (тобто, за окремими операціями та структурними підрозділами СПД) фінансового планування.

Фінансові плани, складені за кожним з вказаних видів планування, є *інтегрованими*, як між собою, так і з системою господарських планів.

Потреба у використанні на СПД кількох видів фінансового планування обумовлена також тим, що в ринковій економіці прийняття управлінських рішень має здійснюватися з урахуванням стану, змін стану, змін структури та кон'юнктури ринків. Зокрема, таких, як:

- ринок збуту;
- ринок постачання;
- ринок капіталів;
- ринок праці;
- ринок ноу-хау, та ін.

Врахування вказаних чинників дозволяє в процесі вироблення управлінських рішень на СПД щоденно отримувати відповіді на питання:

1. Чи приймаємо ми відповідні рішення (*стратегічне* питання)?
2. Чи виконуємо ми ці рішення правильно (*оперативне* питання)?

Таким чином, інформація, отримана в процесі функціонування контролінгу та надана ним у відповідній формі керівництву СПД:

- є потрібною для здійснення процесів планування, управління та контролю діяльності СПД;

- надає підстави для вирішення стратегічних (на термін від 5 років і більше) проблем, що обумовлюється наявністю в ній знань щодо майбутніх шансів та загроз, що власне і дозволяє визначити мету діяльності СПД та оцінити потенціал дій для її досягнення;

- надає підстави для вирішення оперативних (на термін до 1 року) проблем, що обумовлюється можливістю порівняння за її допомогою фактичних та планових показників, результати якого мають бути оброблені, оцінені, проаналізовані та проінтерпретовані таким чином, щоб могли бути безпосередньо використані управлінським персоналом різних рівнів.

1.3. Види контролінгу

Сучасна класифікація контролінгу базується на 4-х критеріях:

- 1) об'єкт/напрямок діяльності;
- 2) масштаби часу/функції;
- 3) складність;
- 4) ідея/мета діяльності.

За першим критерієм можна виділити такі напрями використання контролінгу:

- господарчий;
- забезпечення процесів виробництва;
- фінансовий;
- логістичний;
- охорони навколишнього середовища;
- управління персоналом;
- маркетинг.

Другий критерій вирізняє стратегічний та оперативний контролінг (табл. 1. 2).

Таблиця 1.2.

Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного контролінгу

<i>Ознаки</i>	<i>Стратегічний контролінг</i>	<i>Оперативний контролінг</i>
Скерованість	Зовнішнє оточення та внутрішнє середовище СПД	Економічна ефективність діяльності СПД
Рівень управління	Найвищий (СПД в цілому) – стратегічний	Поцеховий, поопераційний – оперативний (тактичний)
Мета	Утримання умов функціонування СПД на рівні, що забезпечує отримання прибутку	Забезпечення фінансової стабільності СПД
Завдання	<ol style="list-style-type: none"> 1) участь у визначенні рівня показників, за досягнення яких реалізується політика СПД; 2) відповідальність за обґрунтованість стратегічних рішень; 3) розроблення сценаріїв альтернативних стратегій; 4) визначення зовнішніх та внутрішніх умов за наявності яких реалізуються стратегічні рішення; 5) визначення найбільш вразливих місць в стратегічних планах; 6) визначення основних показників діяльності, що мають контролюватися в процесі реалізації стратегічних планів; 7) здійснення порівнянь фактичних та планових рівнів показників та аналіз результатів порівнянь з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) керівництво плануванням, організації та розробленням бюджетів (поточне та оперативне планування); 2) визначення найбільш вразливих місць в поточних планах; 3) визначення показників, що мають контролюватися, у відповідності до завдань оперативного управління; 4) здійснення порівнянь фактичних та планових рівнів показників, в першу чергу – показників витрат, та аналіз результатів порівнянь з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень; 5) аналіз впливу виявлених відхилень на виконання оперативних завдань (поточних планів); 6) розроблення системи мотивування досягнення планових рівнів показників; 7) формування інформації, необхідної для розроблення ефективних поточних управлінських рішень.

Виробничо-фінансовий контролінг (або контролінг господарської діяльності), здійснює, відповідно до загальноприйнятого розуміння контролінгу, функції моніторингу оцінки та аналіз господарських процесів, що обумовлюють економічний результат діяльності СПД. Важливим чинником, що обумовлює ефективність його використання (а особливо – фінансового контролінгу як головної складової виробничо-фінансового контролінгу) є врахування зв'язків у часі між стратегічним та оперативним контролінгом. Можливі напрямки врахування цих зв'язків наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Врахування часового чинника при виробничо-фінансовому контролінгу

<i>Оперативний контролінг</i> ($t = 1$ рік)		<i>Стратегічний контролінг</i> ($T = 5$ років)	
t	$t + 1$	T	$T + 1$
Оперативний план на поточний період	Оперативний план на майбутній період	Стратегічний план на поточний період	Стратегічний план на майбутній період
- збирання даних; - визначення ступеню виконання оперативного плану; - визначення розміру відхилень від плану; - причинно-наслідковий аналіз; - заходи по корегуванню відхилень	- визначення цілей оперативного планування на наступний, за поточним, період з більшою надійністю завдяки появі бази порівняння внаслідок функціонування оперативного контролінгу	- збирання даних; - визначення ступеню виконання частини плану за період t та пов'язаних з нею цілей стратегічного плану на період T ; - визначення розміру відхилень від плану; - причинно-наслідковий аналіз; - заходи по корегуванню відхилень	- визначення цілей стратегічного планування на наступний, плановий період з більшою надійністю завдяки появі бази порівняння внаслідок функціонування стратегічного контролінгу

Головним, тобто найчастіше використовуваним на практиці, є *фінансовий* контролінг, на прикладі якого розглянемо основні характеристики контролінгу:

- *мета* – недопущення появи критичної ситуації щодо фінансів;
- *предмет* – фінансова діяльність, що характеризується синтетичними та аналітичними показниками фінансової стійкості та управлінського обліку;
- *методи* – ті, що їх використовує управлінський облік, та деякі інші методи управління, зокрема – методи аналізу «вузьких місць»;
- *використання* – при моніторингу, аналізі та оцінюванні фінансових параметрів, в першу чергу – щодо фінансової стійкості;
- *умови впровадження* – організація фінансового та оперативного обліку, наявність інформаційно-аналітичного забезпечення, затверджені відповідні форми обліку та методи прийняття рішень.

Слід зауважити, що організація та здійснення оперативного контролінгу на всіх дільницях (структурних підрозділах) СПД є дуже складною справою, а в деяких випадках – навіть безцільною. Пов'язане це з втратою достовірності інформації про відхилення від визначених наперед граничних (планових) рівнів

внаслідок того, що ці сталі, затверджені наперед рівні в міру плину часу в періоді, діяльність в якому контролюється, починають не відповідати новим умовам, що змінилися. Запобігти цьому шляхом відповідних змін граничних рівнів в короткому (меншому, ніж 1 рік) періоді, є трудомістким завданням, внаслідок чого ускладнюється моніторинг фінансово-господарської діяльності СПД, зменшується надійність зібраних даних, знижується якість аналізу з їх використанням.

Третій критерій виокремлює комплексний, виробничо-фінансовий або тільки фінансовий, четвертий – контролінг структурних складових СПД (далі – структури) та контролінг результатів.

Використання контролінгу структури та контролінгу результатів (табл. 1.4) в управлінні вимагає враховувати як статичний, так і динамічний характер управління.

Таблиця 1.4.

Порівняльна характеристика контролінгу структур та контролінгу результатів

Вид контролінгу	Напрямки прийняття рішень	Періоди
Контролінг структур	1) затвердження, корегування або зміна функцій підрозділів СПД; 2) затвердження, корегування або зміна організаційної структури СПД; 3) затвердження, корегування або зміна осіб, відповідальних за прийняття загальних рішень; 4) затвердження, корегування або зміна осіб, відповідальних за прийняття фінансових рішень.	Стратегічний
		Оперативний
Контролінг результатів	1) затвердження, корегування або зміна засад маркетингової політики; 2) затвердження, корегування або зміна фінансових засад; 3) затвердження, корегування або зміна засад: - конструкційних; - технологічних; - організаційних; - виробничих.	Стратегічний
		Оперативний

Статична складова управління передбачає наявність на СПД відповідних затверджених структур та функцій, що полегшує прийняття оптимальних рішень щодо окремих підрозділів і виконавців. Але при цьому повною мірою зможе бути виконана тільки організаційна функція контролінгу, і лише частково – планування, мотивації та контролю, які більш притаманні *динамічному* управлінню. Враховуючі ці зауваження можна стверджувати, що чим більш правильно запроєктовані та діють окремі структури, чим більш адекватно виконуються ними відповідні функції, тим більша ймовірність того, що на підставі прийнятого рішення буде отриманий оптимальний результат.

Умови досягнення ефектів діяльності контролінгу структур та контролінгу результатів наведено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5.

Умови досягнення ефектів діяльності контролінгу структур та контролінгу результатів

<i>Вид контролінгу</i>	<i>Ефекти</i>	<i>Умови досягнення</i>
Контролінг структур	1) підвищення якості вхідної інформації (швидкість, надійність); 2) підвищення ефективності роботи центрів прийняття рішень; 3) краще використання кадрів.	Функціонування повного контролінгу структур та його ефективне використання (з точки зору прийняття рішень)
Контролінг результатів	1) більш ефективні дії на ринку (на окремих його сегментах); 2) більш ефективне управління фінансовим капіталом; 3) більш ефективне використання техніко-виробничого потенціалу; 4) покращання фінансово-господарських результатів (використання синергетичного ефекту).	Функціонування повного контролінгу структур та його ефективне використання (з точки зору прийняття рішень). Проектування, впровадження та забезпечення функціонування контролінгу результатів, що враховує форми організації та стан контролінгу структур.

Однією з теоретичних засад, дотримання якої забезпечує ефективність управління, є універсалізація систем контролінгу (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

Процедури універсалізації систем контролінгу

<i>Етапи створення</i>	<i>Процедури, що підлягають універсалізації</i>
Вибір засад	1) побудова бази контролінгу; 2) створення інформаційного забезпечення для структурних елементів; 3) визначення сфери та напрямів використання (засади розрахунку та аналізу відхилень звітних та планових рівнів показників).
Вибір періоду	Ідентифікація засад, структур та функціонування з точки зору періоду (стратегічний та оперативний контролінг)
Проектування	1) визначення бази порівняння; 2) побудова системи доступу до інформації; 3) затвердження та ієрархізація показників, що підлягають контролю; 4) визначення розміру дозволених відхилень цих показників; 5) визначення засад та способів прийняття рішень з метою затвердження, коригування чи зміни способу функціонування, а також визначення умов зміни прийнятої бази контролінгу; 6) прийняття правил, що забезпечують функціонування контролінгу; 7) динамізація структур контролінгу шляхом забезпечення взаємозалежності їх рішень в часі; 8) вибір форм моделей та методів моделювання, що будуть використовуватися (з метою забезпечення можливості отримання кількох варіантів вирішення проблем); 9) обґрунтування вибору саме запроєктованого варіанту контролінгу.

Обирати інструменти (засоби) для реалізації процесів щодо відповідних видів контролінгу треба враховуючі певні чинники. Зокрема, це:

- 1) цілі і завдання, що поставлені перед системою контролінгу;
- 2) вид контролінгу;
- 3) внутрішні умови функціонування контролінгу (організація СПД, інформаційне забезпечення і т. ін.);
- 4) зовнішні умови діяльності СПД (зміни в оточенні, доступ до стратегічної інформації і т. ін.).

Також щодо обраних інструментів мають бути враховані:

- 1) скерованість і придатність до застосування;
- 2) можливість застосування;
- 3) ефективність застосування;
- 4) легкість застосування.

1.4. Засади проектування систем контролінгу

Розуміння засад, методів та процесів проектування систем контролінгу обумовлює потребу у визначенні поняття *модуль контролінгу* через який власне і реалізуються функції контролінгу. Тому, найчастіше, модулем контролінгу називають структурний підрозділ СПД основним завданням якого є створення умов для функціонування системи контролінгу. В процесі його створення необхідно:

- 1) проаналізувати існуючу структуру СПД та виробництва;
- 2) власне створити відповідний структурний підрозділ;
- 3) інтегрувати йому певні функції;
- 4) сформулювати завдання модулю:
 - вступні, без детальної часової ідентифікації;
 - детальні, з визначенням моментів та часових інтервалів;
- 5) сформулювати напрямки організаційних та структурних змін СПД в процесі впровадження контролінгу.

Дотримуючись вказаних засад створюють модуль контролінгу, який складається з внутрішніх та зовнішніх елементів. *Внутрішні* елементи реалізують наступні функції контролінгу:

- 1) визначення переліку управлінських показників, що підлягають моніторингу;
- 2) створення та діяльність комплексної системи обліку (бухгалтерський облік для складання синтетичних та окремих інших рахунків, фінансовий облік для характеристики та контролю розподілу коштів, внутрішній облік з метою визначення фінансової стійкості СПД шляхом складання відповідних балансів, рахунків результатів та руху коштів);
- 3) встановлення допустимого розміру відхилень планових та фактичних рівнів показників;
- 4) визначення планових та фактичних рівнів показників;
- 5) порівняння планових та фактичних рівнів показників та подання результатів порівнянь у формі відповідних таблиць;

б) оцінка та аналіз результатів діяльності СПД, яка включає оцінку та аналіз існуючого стану та прийняття оперативних рішень щодо чинників, які його визначили.

В той же час, функціонування внутрішніх елементів пов'язане з дією *зовнішніх* елементів модулю, які характеризують:

- 1) параметри оточення СПД;
- 2) стратегію розвитку СПД;
- 3) доступні методи дослідження, що дозволяють передбачити рівні можливих відхилень;
- 4) організаційні та виробничі засади діяльності СПД, використання яких обумовлюється впровадженням контролінгу (узагальнюючий чинник).

Елементи утворюють структуру комплексного модулю контролінгу певного виду, форми або напрямку. Обумовлені відмінностями між контролінгами (див. п. 2.1) відмінності структур модулів пов'язані також з відмінностями в організації діяльності різних СПД. Крім комплексного, можуть бути створені і часткові модулі контролінгу, в кожному з яких використовують певні методи причинно-наслідкового аналізу, що обумовлює отримання результатів в різній формі.

Узагальнюючі наведене вище структурна модель модулю контролінгу може бути зображена наступним чином (рис. 1.2).

Планові показники в першому елементі модулю, що визначають напрямок діяльності СПД, становлять базу для порівняння їх з емпіричним (досягнутим, фактичним) рівнем. Тобто, саме план замість класичних форм фінансового обліку та їх показників, в цьому разі визначається за управлінську базу. Пов'язано це з тим, що фінансовий облік містить характеристику ретроспективи (тобто, того, що відбулося в минулому), в той час, як контролінг базується на перспективних розрахунках, якими, власне, і є плани:

- стратегічні;
- оперативні (тактичні).

Стратегічне планування можна визначити, як прийняття рішень щодо майбутнього СПД на основі прогностичних показників щодо оточення, в якому діє СПД. Вони мають забезпечити досягнення довготермінових цілей. З точки зору креативного характеру стратегічних рішень та практично незворотності їх наслідків часовий горизонт такого планування, як вже було зазначено раніше, має становити щонайменше 5 років, а в залежності від проблем, що розв'язуються СПД, він може бути і збільшений. *Оперативне* планування можна визначити як деталізацію встановлених стратегічним планом цілей та визначення відповідних засобів для їх досягнення. Виходячи з того, що виконувана в цьому разі діяльність має повторювальний характер, то й часовий горизонт оперативного планування не перевищує, звичайно, одного року.

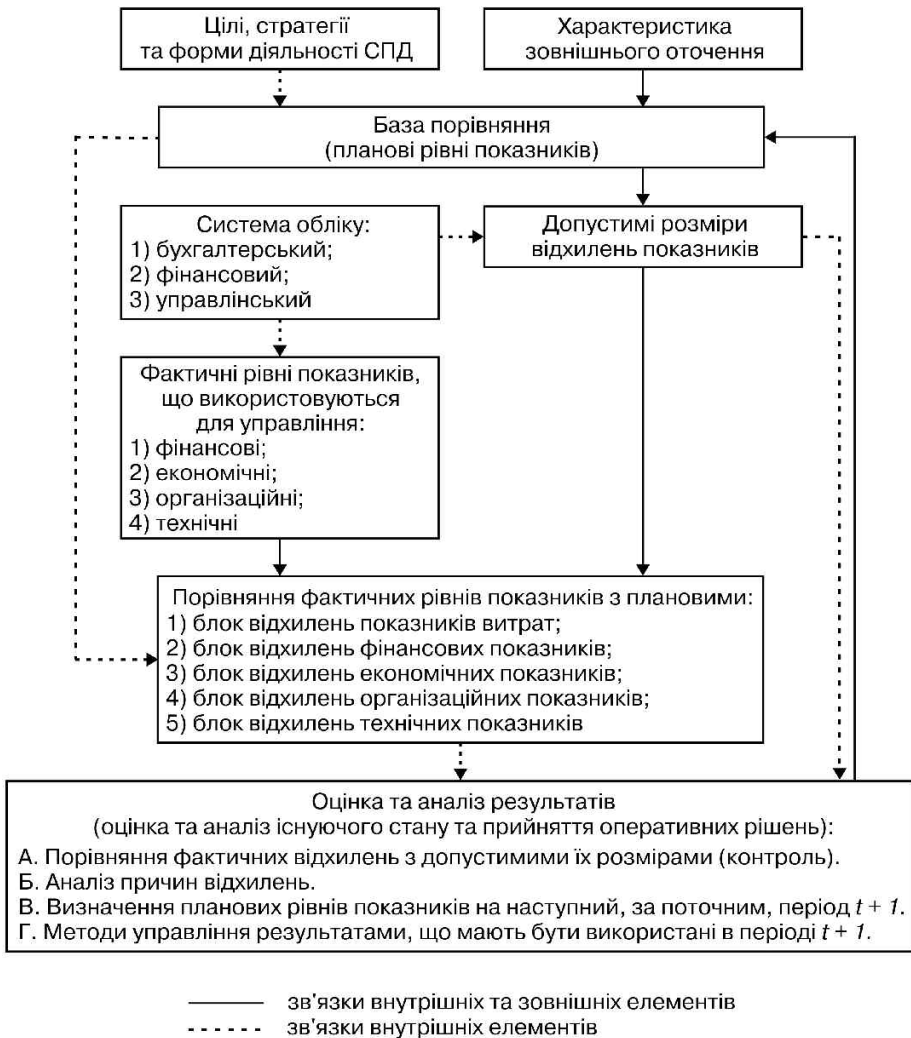


Рис. 1.2. Структурна модель модулю контролінгу

Виходячи з визначень об'єкту та предмету контролінгу планування діяльності СПД в цілому деталізується шляхом складання т.зв. часткових (окремих) планів:

- за окремими структурними елементами СПД (об'єктами контролінгу),
- за окремими виробами, послугами та їх групами (предметами контролінгу).

Часткові плани становлять складовий елемент техніко-економічного плану СПД, а також містять окремі його показники. В свою чергу, він об'єднує низку синтетичних функціональних планів (рис. 1.3).

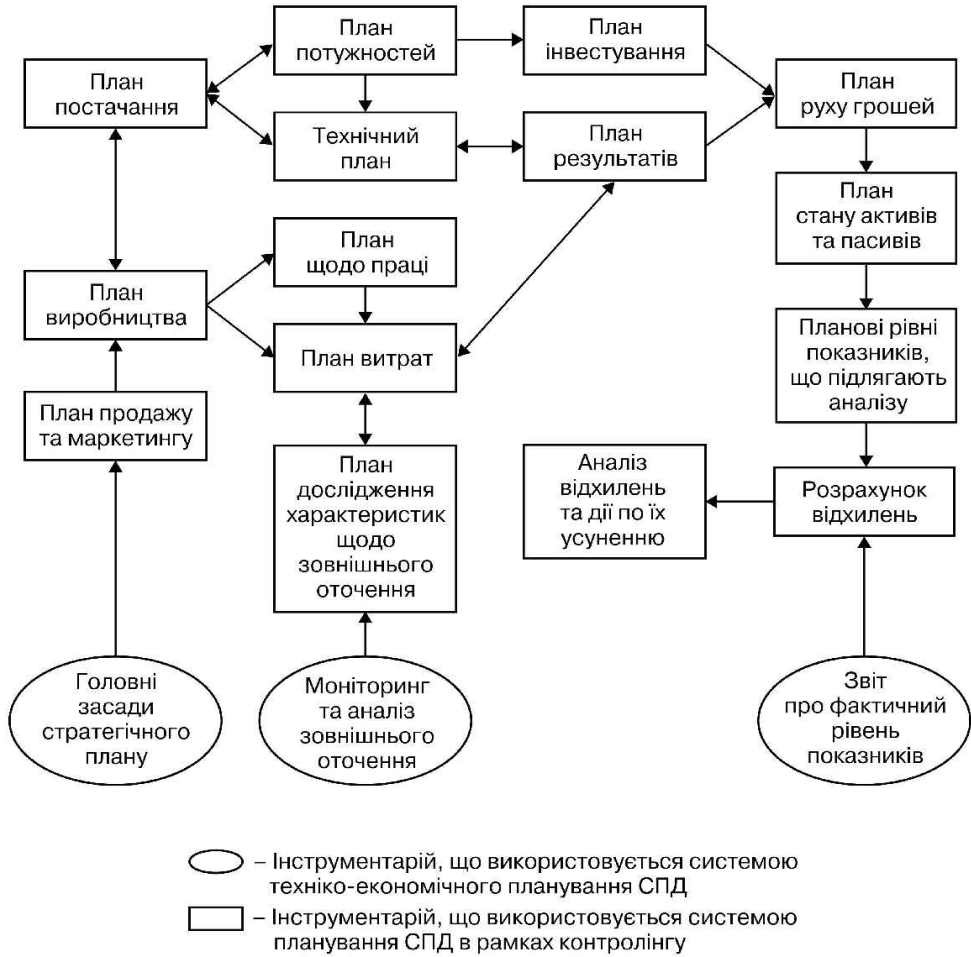


Рис. 1.3. Структура річного техніко-економічного плану СПД, що розробляється з урахуванням вимог контролінгу

Для визначення параметрів бази порівняння в контролінгу використовують типові методи планування. За типом методи планування поділяють на:

- 1) синтетичні, до яких належать методи повного вирішення, почергових наближень, комплексний балансовий;
- 2) аналітичні, до яких відносять методи часткової оптимізації, частковий балансовий.

За ступенем охоплення в плануванні можуть бути задіяні:

- 1) математичні методи – високого ступеню формалізації, до яких відносять методи програмування, «вхід – вихід», мереженого планування, екстраполяції, інтерполяції, оптимізації;
- 2) ієрархічні методи – менш формалізовані, до яких відносять методи експертні, анкетні, «мозкової атаки», метод Дельфі та інші.

Для того, щоб бути ефективними, *процедури* проектування систем контролінгу мають бути придатними для:

- формалізації та упорядкування дій;
- адаптування використовуюваного інструментарію управління до реальних умов функціонування СПД.

Враховуючи ці вимоги, проектування контролінгу має відбуватися за наступними *етапами*:

1. Визначення сфери, площини та часового горизонту контролінгу.
2. Визначення цілей контролінгу і переліку потрібних для забезпечення його функціонування планів.
3. Вибір методів та параметрів управління системою планових показників.
4. Створення організаційно-інформаційного забезпечення функціонування оперативного контролінгу з метою збирання даних, їх оброблення та швидкого руху інформації.
5. Визначення процедур встановлення та розрахунку відхилень фактичних рівнів управлінських показників від планових.
6. Визначення засад та структури процесу прийняття рішень.
7. Забезпечення адаптації контролінгу до стану та умов діяльності СПД в разі їх змін.
8. Прийняття рішення про впровадження системи контролінгу як понадфункціонального допоміжного інструменту оперативного управління.
9. Створення детальної – за часовою та фінансовою ознаками – програми реалізації проекту.

1.5. Служба контролінгу як структурний підрозділ СПД

Підрозділ СПД, що має здійснювати перелічені вище функції контролінгу, загалом прийнято називати службою контролінгу. Вона повинна мати можливість:

- отримувати потрібну їй інформацію від бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного відділу, відділу реалізації та матеріально-технічного постачання;
- організовувати, за допомогою інших підрозділів СПД, збирання додаткових даних, що не містяться в існуючій звітності, але які потрібні їй для здійснення аналізу та формування висновків;
- впроваджувати нові процедури збирання даних на постійних засадах;
- швидко доводити створену контролінгом інформацію та сформовані висновки до керівництва СПД,
- бути незалежною в своїх діях від фінансово-економічних підрозділів СПД.

На первинному етапі існування служба контролінгу становить собою робочу групу, що складається, звичайно, з 3 – 4-х осіб, завданням яких є надання керівництву СПД оперативної інформації про стан витрат, розгорнутих аналітичних звітів про діяльність СПД, прогнозних рівнів показників

розвитку СПД, а також здійснення експертного оцінювання управлінських рішень щодо витрат та фінансових результатів. Для отримання додаткової інформації робоча група розробляє аналітичні форми, що їх заповнюють в підрозділах СПД силами їх власних співробітників. В міру розширення діяльності та розширення інформаційних зв'язків з підрозділами СПД відбувається більш чіткий розподіл функцій управління і контролінгу між ними.

Узагальнення досвіду впровадження контролінгу на великих СПД дозволяє вважати за оптимальний такий склад служби контролінгу:

- начальник (заступник головного бухгалтера або начальник планового відділу або провідний економіст), що несе відповідальність за вихідну документацію (аналітичні розрахунки та прогнози) перед безпосереднім керівником – заступником генерального директора з економіки (фінансовим директором), та перед генеральним директором;

- контролер-куратор цехів (економіст цеху або планово-економічного відділу або бухгалтерії), обов'язками якого є розроблення форм аналітичної звітності для цехів СПД, збирання планових та фактичних даних від цехів (центрів відповідальності), їх оброблення та аналіз, розроблення нормативів витрат, розрахунки аналітичних показників, виконання прогнозних розрахунків, розрахунок та аналіз відхилень, складання аналітичних звітів;

- контролер-фахівець з управлінського обліку (на первинному етапі роботи служби контролінгу його обов'язки може виконувати її начальник) який розробляє технології надання даних з бухгалтерії до служби контролінгу, здійснює контроль за збиранням та аналізом звітних даних, розробляє пропозиції щодо оптимізації процесів обліку в бухгалтерії СПД з метою забезпечення їх відповідності аналітичним вимогам контролінгу, здійснює експертизу управлінських рішень;

- контролер-фахівець по інформаційних системах (фахівець відділу автоматизації) метою якого є постановка завдання автоматизації дій служби контролінгу, для чого він має оцінити доцільність впровадження автоматизації для окремих етапів контролінгу, обґрунтувати витрати на впровадження автоматизації, розробити форми для автоматизованого збирання даних, оптимізувати документообіг на СПД, оцінити якість використовуваних на СПД систем автоматизації фінансово-господарської діяльності та розробити пропозиції щодо їх вдосконалення.

В той же час, впровадження контролінгу як нового явища для СПД може зіткнутися з певною протидією з боку багатьох співробітників – як окремих осіб, так і груп осіб (співробітників бухгалтерії або планового відділу, керівників підрозділів) в зв'язку з появою інструменту можливості обґрунтованої оцінки їх діяльності – кваліфікації, фахових знань, відношення до цілей СПД та її власників, управлінських здібностей тощо. Це вимагатиме підвищення якості та інтенсифікації праці, що не всіма і не завжди сприймається позитивно. Перебороти таку протидію можна різними способами використання яких (або їх комбінації) обумовлюється особливостями структури, організації та функціонування СПД.

Питання та тестові завдання для самоконтролю

1. Сформулюйте мету та завдання контролінгу.
2. Розкрийте поняття «Контролінг» та причини його появи.
3. Означте основні засади контролінгу.
4. Які види планування використовуються в контролінгу?
5. Які вимоги пред'являються до інформації, що функціонує в контролінгу?
6. Види контролінгу та їх порівняльна характеристика.
7. Розкрийте поняття «модуль контролінгу», його внутрішні та зовнішні елементи.
8. Які функції реалізують внутрішні елементи контролінгу?
9. В чому різниця між стратегічним та оперативним плануванням в контролінгу?
10. Які типові методи планування використовуються в контролінгу?
11. Етапи проектування контролінгу.
12. Які вимоги пред'являються до служби контролінгу?
13. Місце служби контролінгу в структурі підприємства.
14. Коротко схарактеризуйте основні посадові обов'язки осіб, що входять до служби контролінгу.
15. *Які з перелічених процедур не здійснюються в контролінгу:*
 - а) надання оперативної інформації управлінській ланці всередині підприємства;
 - б) визначення результатів діяльності за центрами відповідальності;
 - в) складання фінансової та податкової звітності;
 - г) калькулювання собівартості продукції?

Відповідь: а, б, в, г.
16. *Основною метою контролінгу є:*
 - а) здійснення обліку витрат у розрізі економічних елементів;
 - б) визначення фінансового результату підприємства з метою оподаткування;
 - в) складання фінансової та статистичної звітності;
 - г) надання інформації для прийняття короткотермінових рішень.

Відповідь: а, б, в, г; г, в; а, г.
17. *Критерії ухвалення управлінських рішень – це:*
 - а) показники, що служать для об'єктивного зіставлення різних варіантів рішення і вибору з них найефективнішого;
 - б) встановлені можливі межі зміни характеристик об'єкту або процесу;
 - в) рівень визначеності в навколишньому середовищі;
 - г) визначення місії підприємства.

Відповідь: а, б, в, г.

18. *Обмеження ухвалення управлінських рішень – це:*

- а) показники, що служать для об'єктивного зіставлення різних варіантів рішення і вибору з них найефективнішого;
- б) встановлені можливі межі зміни характеристик об'єкту або процесу;
- в) рівень визначеності в навколишньому середовищі;
- г) визначення місії підприємства.

Відповідь: а, б, в, г.

19. *Яка з перелічених функцій не є функцією контролінгу:*

- а) прогностична;
- б) стимулююча;
- в) комунікаційна;
- г) аналітична.

Відповідь: а, б, в, г.

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

- а) потреб податкових органів;
- б) внутрішніх потреб підприємства;
- в) потреб акціонерів;
- г) правильними є всі відповіді.

Відповідь: а, б, в, г.

Розділ 2. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

2.1. Сутність та завдання бюджетування

Виходячи з того, що ефективна діяльність СПД, в першу чергу, обумовлюється її організацією в такий спосіб, щоб доходи за певний період перевищували витрати, функціонування контролінгу має бути скероване на спостереження, аналіз та прийняття управлінських рішень щодо утримування витрат на раціональному обґрунтованому рівні та подальшого їх зменшення до оптимального рівня. Базою виконання такої функції контролінгом є показники витрат, що містяться у відповідних складових фінансово-господарського плану СПД. Такі плани називають *бюджетами*, процес їх складання – *бюджетуванням*, а діяльність контролінгу, що базується на бюджетах – *управлінням витратами*. Головна засада управління витратами полягає в тому, що не може існувати безгосподарських коштів. Кошти мають бути уособлені: кожна гривня коштів має відноситися до певного структурного підрозділу СПД, а за її витрату має нести відповідальність певна особа. Такий підхід до управління коштами називають «обліком відповідальності», який передбачає детальне виділення центрів бюджетної відповідальності (ЦБВ) та визначення показників оцінювання ефективності праці керівних осіб ЦБВ. В залежності від масштабів та автономності діяльності виділяють 5 типів центрів бюджетної відповідальності:

- 1) за витрати – для виробничих підрозділів;
- 2) за ліміти витрат – для загальновиробничих, адміністративних та управлінських підрозділів;
- 3) за доходи – для підрозділів маркетингу та продажу;
- 4) за прибуток – щодо самостійних (на самостійному балансі) підрозділів;
- 5) за інвестиції – для дослідницьких підрозділів.

Бюджетування передбачає комплексний аналіз доходності та коштів СПД, що забезпечує аналіз ефективності діяльності СПД з її деталізацією по структурних підрозділах та операціях. Організація бюджетування вимагає від менеджерів різних рівнів конкретизації та кількісного визначення як господарських цілей, так і всіх дій СПД, що будуть ним охоплені для короткого (1–3 роки) періоду, протягом якого зовнішнє оточення залишається умовно стабільним або зміни в якому можна передбачити з високим ступенем ймовірності. Це дозволяє здійснити оцінку майбутнього впливу цих змін на діяльність СПД, а контролінгові швидко знаходити та усувати помилки та перешкоди на шляху реалізації фінансових планів таким чином, щоб визначені для СПД цілі були досягнуті з найменшими витратами.

Враховуючи короткий період, до якого придатне бюджетування, та функції, які можуть бути виконані контролінгом з його використанням (планування діяльності, організація здійснення процесів та операцій, контроль функціонування СПД, мотивація менеджерів та працівників, долаштування інформаційної бази до системи прийняття рішень), бюджетування може бути віднесено до системи оперативного контролінгу. В той же час, засади бюджетування обумовлюються стратегічними цілями СПД. Це пов'язане з тим, що оперативні цілі, досягнення яких має запевнити виконання бюджетів, є похідними політики, тобто – стратегічних цілей, СПД.

Узагальнюючи наведене вище, можна визначити, що процес бюджетування, об'єднуючи дії та операції, що мають обумовити досягнення цілей фінансово-господарської діяльності СПД, передбачає наступні етапи:

- розроблення (планування) бюджету;
- організацію бюджетного обліку;
- контроль виконання бюджету;
- визнання бюджету, або прийняття рішення про його заміну.

Третій етап – контроль виконання бюджету, результати якого впливають на ефективність управління СПД, становить «кредо» контролінгу (рис. 2.1).

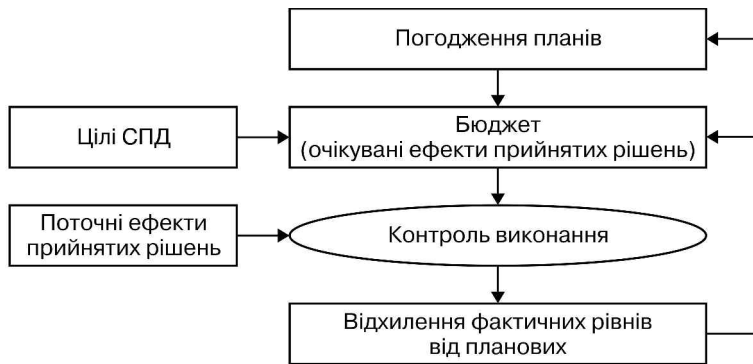


Рис. 2.1. Схема контролю виконання бюджету

В подальшому, в процесі здійснення власне контролінгу, виконується аналіз виявлених відхилень та їх порівняння з визначеними наперед допустимими значеннями. Кожне відхилення вимагає ідентифікації та встановлення причин виникнення. Знання причин негативних відхилень дозволяє у майбутньому елімінувати дії та процеси, які обумовили їх появу. За результатами аналізу визначається тип та напрямки відповідних коригуючих дій.

2.2. Форми, структура та методи складання бюджетів

Бюджет, що охоплює всю діяльність СПД, називають *зведеним* (рис. 2.2). Складають його як річний, з можливим поділом за кварталами, місяцями та декадами. Розробка в складі зведеного *похідних* (окремих) бюджетів дозволяє визначити відповідальність нижчих ланок управління перед вищими за реалізацію бюджетних позицій.

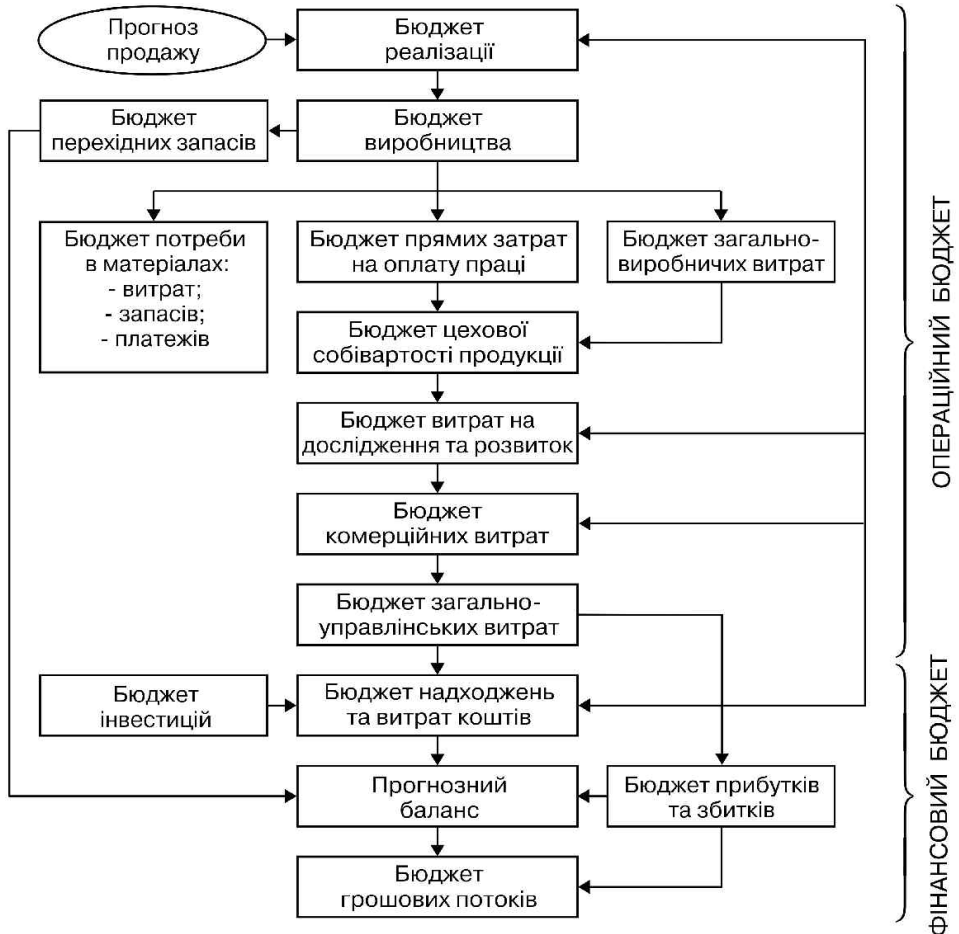


Рис. 2.2. Структура зведеного бюджету

Для планування діяльності структурних підрозділів СПД використовуються *операційний* бюджет, який поділяється на окремі бюджети, що складаються по окремих напрямках діяльності (операціях). На базі останніх складають бюджет прибутків і збитків, який містить зведені результати по операціях та становить базу *фінансового* бюджету, виконання якого обумовлює ефективність діяльності СПД. Основним в його складі є бюджет надходжень та витрат

коштів (бюджет грошових коштів), позиції якого визначають з використанням касового методу (*cash-flow*). Від рівня детальності та ретельності розроблення цього бюджету залежить потреба СПД в позичкових коштах, а також якість контролю готівкових коштів.

В бюджетному плануванні можуть бути використані 3 способи побудови зведеного бюджету:

1) «з гори додолу» – найвищі управлінські особи СПД встановлюють загальні цілі (рамковий план), на підставі яких керівники нижчих ланок конкретизують їх в похідні плани;

2) «з долу до гори» – планування починається на нижніх щаблях управління і узагальнюється вищими керівниками для СПД в цілому;

3) «під ключ» – об'єднання обох вказаних вище способів планування.

В тому разі, коли бюджетування використовується як інструмент оперативного контролінгу, обгрунтованим є здійснення планування способом «з гори додолу». Такий підхід дозволяє здійснювати перевірку можливостей досягнення проміжних цілей та виконання похідних планів. І якщо, в процесі перевірки, з'ясується неможливість реалізації планів, складених в такий спосіб, то спрацьовує зворотній зв'язок і здійснюється корегування планів способом «з долу до гори». Завершення планування в такий спосіб дозволяє конкретизувати визначені вищим керівництвом цілі та скласти плани, придатні до реалізації, що можуть та повинні підлягати контролінгові.

Розвиток (динаміка) СПД визначає також необхідність застосування *фіксованого* (стабільного) та *гнучкого* (змінного) бюджетів. Основним чинником, що відрізняє їх між собою є чинник змінності витрат:

– при складанні фіксованого бюджету передбачається незмінність запланованих обсягів виробництва та продажу протягом бюджетного періоду тому його, звичайно, використовують для управління тими витратами, які формуються в тих ЦБВ, де вони не залежать напряму від обсягу виробництва (дослідницький відділ, рекламний відділ);

– застосування ж гнучкого бюджету, показники якого підлягають коригуванню протягом бюджетного періоду відповідно до змін обсягів виробництва та продажу, забезпечує повне використання контролінгового характеру бюджетування, тому що результати оцінок та аналізу за таким бюджетом базуються на порівняннях показників, розрахованих для однакового рівня виробництва; більше того, гнучкі бюджети дозволяють визначити для кожної планової позиції чинник, який впливає на величину цього планового показника та рівень якого обумовлюється обсягом виробництва (знання ступеню впливу вказаного чинника, визначеного за допомогою функції витрат, дозволяє розробляти коригуючі заходи для забезпечення досягнення СПД короткотермінових цілей).

Звичайно, для складання фіксованих бюджетів використовують 2 методи (методи складання гнучких бюджетів будуть наведені в наступних розділах):

1) *прирістне бюджетування*, яке передбачає складання бюджетів базуючись на фактичних рівнях показників попереднього періоду, які корегуються з урахуванням змін податкової, бюджетної, цінової політики держави та інших

чинників. Його перевагами є простота та економність, а недоліками – не здійснення аналізу ефективності витрат в попередньому періоді наслідком чого може бути не виправлення припущених при бюджетуванні помилок та прорахунків;

2) *бюджетування «з нуля»*, за якого процес бюджетування кожного разу відбувається як би вперше, а тому всі витрати потребують суворого обґрунтування, яке здійснюється за результатами виконаного ЦБВ аналізу ефективності витрат в попередньому періоді. Це надає йому переваги, в порівнянні з прирістним бюджетуванням, у зв'язку з можливістю виявлення та виправлення помилок та прорахунків. Недоліком методу є значні витрати часу та коштів при його застосуванні.

2.3. Класифікація витрат як об'єкту управління

Ефективний результат діяльності СПД, забезпечення досягнення якого є метою контролінгу, обумовлюється, в першу чергу, координованими діями щодо виробництва та витрат порівнянням яких і розраховується більшість показників ефекту та ефективності. Витрати на СПД розглядають та аналізують в двох формах:

1) загальні витрати (виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції), інформація про які надається управлінським обліком та характеризує обсяг використаних для виробництва та реалізації продукції ресурсів у грошовому вигляді,

2) питомі витрати (собівартість одиниці продукції), що визначає обсяг ресурсів, які були використані для виробництва одиниці продукції, у грошовому вигляді.

Об'єктом витрат зветься той вид діяльності, продукт, структурний підрозділ або завдання, що його поставив менеджер, і на який відносять витрати. Межі об'єкту витрат визначаються цілями управління та користувачами інформації. *Методи оцінювання витрат та системи обліку*, що використовуються СПД, визначають характеристики об'єктів витрат, а останні – в свою чергу – визначають систему показників внутрішньої звітності та періодичність складання звітності (калькуляцій) щодо окремих цілей управління. З урахуванням наведеного зауваження, в контролінгу принцип «різна собівартість для різних цілей» реалізується шляхом визначення собівартості 3-х типів:

1) повна виробнича, що використовується для визначення цін та прийняття оперативних рішень в звичайних умовах діяльності СПД,

2) пряма виробнича, що використовується для визначення цін та прийняття оперативних рішень в надзвичайних умовах діяльності СПД,

3) собівартість за ЦБВ, що використовується для планування та контролю діяльності відповідальних виконавців.

З метою вирішення одного з головних завдань контролінгу – забезпечення досягнення цілей діяльності СПД шляхом контролю та аналізу витрат для виявлення причин відхилень в управлінському обліку застосовуються наступні

групи витрат:

1. Для розрахунку собівартості виробленої продукції, оцінювання запасів та визначення прибутку:

– в залежності від можливості отримання доходу в звітному періоді – вхідні та вихідні. *Вхідні* – активи, від використання яких очікується отримання доходу у звітному періоді. Якщо вони були витрачені для отримання доходу до завершення звітного періоду, а тому втратили можливість приносити його в подальшому, то їх вважають *вихідними*;

– за способом віднесення на собівартість окремих видів продукції та послуг – прямі та непрямі. *Прямі* – це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на відповідний вид продукції (роботу чи послугу). Виділяють прямі матеріальні витрати – сировина та матеріали, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (в т.ч. частина позавиробничих (збутових) витрат); питомі прямі витрати (не залежать від обсягу виробленої продукції і зменшити їх можна тільки шляхом підвищення ефективності виробництва). *Непрямі* – витрати, пов'язані з одночасним виробництвом декількох видів послуг та продукції, і які повинні бути розподілені між ними на основі спеціальних розрахунків. Включають загальновиробничі непрямі витрати (на утримання та експлуатацію обладнання, витрати по організації та управління виробництвом) та частину позавиробничих витрат (адміністративні, на збут, інші операційні витрати) і утворюють комплексні статті калькуляції, які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі;

– в залежності від їх участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні. *Основні* – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції або надання послуг (сировина та матеріали, основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників, нарахування на заробітну плату, витрати на утримання та експлуатацію обладнання та ін.). *Накладні* – витрати обумовлені процесом організації і обслуговування виробництва, управління ним в масштабі цехів, виробництв, інших структурних виробничих одиниць та підприємства в цілому;

– витрати на продукцію і витрати періоду. *Витрати на продукцію* включають усі витрати, пов'язані з процесом виробництва продукції або надання послуг (прямі витрати матеріалів та напівфабрикатів, пряма заробітна плата виробничого персоналу, витрати на експлуатацію і утримання обладнання, загальновиробничі витрати) і матеріалізуються у формі готової продукції, незавершеного виробництва та матеріальних запасів. До *витрат періоду* відносяться витрати на управління, маркетингові дослідження, розробку нових товарів та ін. Їх величина не залежить від обсягу виробленої і реалізованої продукції, вони будуть понесені незалежно від того чи здійснювалось виробництво продукції, чи ні, а тому не включаються у собівартість продукції. Витрати періоду не можна проінвентаризувати, тобто вони не проходять стадію утворення запасів, а тому їх величина впливає тільки на розмір прибутку тільки звітного періоду;

– одноелементні та комплексні. *Одноелементні* – витрати, до складу яких входить один з п'яти економічних елементів витрат (витрати на матеріали, або

на оплату праці, або на соціальні заходи, або у формі амортизації, або інші витрати). Коли до складу витрат включається більш, ніж один елемент, їх називають *комплексними*.

2. Для прийняття рішень та при плануванні:

– постійні та змінні (а також напівпостійні та на напівзмінні). До *змінних* відносяться витрати, розміри яких змінюються пропорційно зміні обсягу випуску продукції. Сукупні змінні витрати мають лінійну залежність від обсягу виробництва, а змінні витрати на одиницю продукції є постійною величиною. Щодо тривалого проміжку часу усі витрати розглядаються як *змінні*. Вони є характеристикою вартості вироблено СПД продукту, в той час як усі інші витрати – характеристиками вартості всього СПД. *Постійні* витрати залишаються незмінними для різних масштабів виробництва (виробничої діяльності) за визначений період часу. Сукупні постійні витрати є константою та не залежать від обсягу виробництва, але можуть змінитися під впливом інших факторів. Постійні витрати на одиницю продукції зменшуються із збільшенням обсягу виробництва. Постійні витрати поділяються на продуктивні (корисні) і непродуктивні (некорисні), що обумовлюється зв'язком постійних витрат з потужністю підприємства. Констатуючи певний рівень постійних витрат, завжди мають на увазі нормальну (середню, нормативну, планову) потужність.

Нормальна потужність – очікуваний середній розмір результатів господарської діяльності СПД, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого рівня обслуговування виробництва. Нормальна потужність передбачає ефективне споживання ресурсів за врахуванням технічно і технологічно допустимих витрат ресурсів і середньої продуктивності праці;

– *напівпостійні* витрати залишаються незмінними тільки в межах релевантного діапазону діяльності і певного проміжку часу. Релевантний діапазон – це діапазон діяльності в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і факторами впливу. Постійні і напівпостійні витрати можна розбити на три групи:

1) основні (обов'язкові) витрати, тобто витрати, пов'язані з створенням визначених виробничих можливостей підприємства. Обов'язкові витрати можуть змінюватись протягом тривалого періоду часу, коли мають місце значні зміни попиту і асортименту продукції СПД;

2) поточні витрати, тобто витрати, здійснені в якийсь період часу, та рівень яких в значній мірі визначається тривалістю облікового періоду. Поточні витрати, як правило, не залежать від підприємства і визначаються зовнішніми чинниками;

3) разові (дискретні) витрати, що виникали в результаті прийняття керівництвом підприємства рішень безпосередньо не пов'язаних із змінами обсягу виробництва (витрати на рекламу, дослідження і розробки нових товарів і технологій, підвищення кваліфікації персоналу, соціальні витрати). Величина разових витрат, у більшості випадків, залежить від фінансових можливостей підприємства, а отримання віддачі від них очікується у майбутньому. В період

нестабільності і збитків разові витрати можуть бути зведені до мінімуму або навіть до нуля;

– *напівзмінні*, або дискретно-зростаючі витрати є постійними для конкретних рівнів обсягу виробництва але, в якийсь критичний момент, вони починають зростати або зменшуватись на визначену постійну величину. В напівзмінні витрати входить як постійна, так і змінна складові;

– при виборі певного рішення в процесі управління виникає необхідність визначити, які витрати і доходи мають відношення до даної проблеми, а які – ні. *Релевантні* – це майбутні витрати та доходи, на величину яких впливає прийняте рішення. *Не релевантні* – ті, які не беруться до уваги при прийнятті рішень;

– *безповоротні* витрати (витрати минулого періоду) – витрати, які виникли в результаті раніше прийнятого рішення і які не можуть бути змінені ніяким рішенням в майбутньому; схожі з не релевантними, але не всі не релевантні є безповоротними;

– *втрачений прибуток* виникає внаслідок відмови керівництва СПД від здійснення «уявних» витрат щодо одного із запланованих варіантів розвитку на користь іншого (інших) в разі обмеженості ресурсів. Треба відзначити, що поняття «уявні витрати» застосовується тільки у випадку обмеженості ресурсів. Там, де ресурси необмежені, нема необхідності жертвувати чим-небудь, як це буває у випадку їх недостачі;

– граничні та прирістні. *Граничні* витрати визначають витрати на виробництво (реалізацію) однієї додаткової одиниці продукції. Їх розраховують при прийнятті рішення щодо розширення або зменшення випуску продукції, визначенні оптимальної виробничої програми та інших управлінських рішеннях. Граничні витрати в розрахунку на всю партію додатково виробленої продукції називають *прирістними*.

3. Для контролю та регулювання:

– контрольовані та не контрольовані. *Контрольованими* є витрати, що здійснюються певним ЦБВ і величина яких обумовлюється ступенем їх регульованості з боку менеджерів цього центру. Слід зауважити, що якщо розглядати СПД в цілому, то всі його витрати є контрольованими з боку різних управлінських ланок.

Питання та тестові завдання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність бюджетування.
 2. Схарактеризуйте бюджетний процес на підприємстві.
 3. Назвіть види бюджетів та розкрийте їх сутність.
 4. Методи бюджетування: сутність, переваги і недоліки.
 5. Гнучкий і фіксований бюджети: сутність і необхідність застосування.
 6. Витрати на СПД: поняття і основні характеристики.
 7. Які класифікаційні ознаки витрат та їх групування для цілей контролінгу ви знаєте?
8. *У процесі формування операційних бюджетів останнім кроком звичайно є підготовка бюджетного:*
- а) звіту про фінансові результати;
 - б) балансу;
 - в) звіту про грошові кошти;
 - г) бюджету реалізації;
 - д) звіту про капітальні інвестиції.
- Відповідь: а, б, в, г, д.
9. *У процесі формування операційних бюджетів першим кроком звичайно є підготовка бюджетного:*
- а) звіту про фінансові результати;
 - б) балансу;
 - в) звіту про грошові кошти;
 - г) бюджету реалізації;
 - д) звіту про капітальні інвестиції.
- Відповідь: а, б, в, г, д.
10. *До прямих належать витрати, які:*
- а) здійснюються регулярно;
 - б) обчислюються за встановленими нормами;
 - в) безпосередньо відносяться на окремі види продукції;
 - г) покладені в основу технології виготовлення продукції;
 - д) є постійними.
- Відповідь: а, б, в, г, д.
11. *До непрямих належать витрати, які:*
- а) здійснюються регулярно;
 - б) обчислюються за встановленими нормами;
 - в) безпосередньо не відносяться на окремі види продукції;
 - г) покладені в основу технології виготовлення продукції;
 - д) є змінними.

Відповідь: а, б, в, г, д.

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

- а) є незмінною для різних видів продукції;
- б) залишається постійною на одиницю продукції;
- в) зростає зі збільшенням обсягу виробництва;
- г) не залежить від зміни обсягу виробництва в межах певної виробничої потужності підприємства;
- д) залежить від зміни норм.

Відповідь: а, б, в, г, д.

13. *До змінних належать витрати, величина яких:*

- а) є незмінною для різних видів продукції;
- б) змінюється на одиницю продукції;
- в) зростає зі збільшенням обсягу виробництва;
- г) не залежить від зміни обсягу виробництва в межах певної виробничої потужності підприємства;
- д) не залежить від зміни норм.

Відповідь: а, б, в, г, д.

14. *Із наведеного переліку економічними елементами витрат є:*

- а) матеріальні затрати,
- б) загальновиробничі витрати;
- в) витрати на оплату праці;
- г) втрати від браку.

Відповідь: а, б, в, г; а, б; а, в; б, в; б, г.

15. *Із наведеного переліку калькуляційними статтями витрат є:*

- а) матеріальні затрати;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) витрати на оплату праці;
- г) втрати від браку.

Відповідь: а, б, в, г; а, б; а, в; б, в; б, г.

16. *Підрозділ, керівник якого несе відповідальність за витрати, це:*

- а) центр витрат;
- б) центр виручки;
- в) центр прибутку;
- г) центр інвестицій;
- д) центр відповідальності.

Відповідь: а, б, в, г, д.

17. *Підрозділ, керівник якого несе відповідальність за виручку, це:*

- а) центр витрат;
- б) центр виручки;
- в) центр прибутку;
- г) центр інвестицій;

д) центр відповідальності.

Відповідь: а, б, в, г, д.

18. Підрозділ, керівник якого несе відповідальність за витрати і виручку, це:

- а) центр витрат;
- б) центр виручки;
- в) центр прибутку;
- г) центр інвестицій;
- д) центр відповідальності.

Відповідь: а, б, в, г, д.

19. Підрозділ, керівник якого несе відповідальність за капіталовкладення, виручку і витрати, це:

- а) центр витрат;
- б) центр виручки;
- в) центр прибутку;
- г) центр інвестицій;
- д) центр відповідальності.

Відповідь: а, б, в, г, д.

20. Вкажіть методи калькуляції собівартості щодо об'єкту обліку витрат:

- а) позаказний;
- б) попроцесний;
- в) фактичних витрат;
- г) нормативних витрат.

Відповідь: а, б, в, г; а, б; а, в; б, в; б, г.

21. Вкажіть методи калькуляції собівартості щодо способу контролю витрат:

- а) позаказний;
- б) попроцесний;
- в) фактичних витрат;
- г) нормативних витрат.

Відповідь: а, б, в, г; а, б; а, в; б, в; в, г.

Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ НА СПД

3.1. Підготовка та планування виробництва

Система управління витратами з використанням бюджетування передбачає:

- 1) визначення раціональних зразків споживання ресурсів у вигляді нормативів споживання матеріалів та норм праці, відповідно до яких встановлюються ліміти на розмір прямих витрат;
- 2) організацію бюджетування з метою визначення розмірів непрямих витрат – змінних, постійних та непродуктивних;
- 3) організацію управлінського обліку витрат;
- 4) спостереження за використанням коштів з метою визначення обсягів та структури витрат;
- 5) порівняння, в короткому періоді, розмірів фактичних та бюджетних витрат у розподілі за ЦБВ;
- 6) прогнозування потреби в коштах на довгий період.

Реалізація наведених етапів вимагає наявності створеної відповідним чином інформації щодо виробництва на СПД. Зокрема, щодо технічної підготовки виробництва, яка передбачає:

- визначення моделі та зразків виробів;
- визначення сировини, з якої вони будуть вироблятися;
- вибір методів та технології виробництва;
- визначення обладнання, яке потрібне для виробництва;
- встановлення норм та нормативів, пов'язаних з виробничим процесом.

СПД, на прикладі якого буде розглянуто процес організації та використання контролінгу, є виробником кілець до поршнів для автомобілів. Асортимент виробництва складають 8 типів кілець – від К1 до К8. Їх виробництво здійснюється в 2-х основних цехах: 1) ливарному, продукція якого становить напівфабрикат для виробництва готової продукції; 2) механічному, де здійснюється процес гальванізації та монтаж готового виробу. Виробництво готової продукції в основних цехах забезпечують 4 допоміжні цехи: 1) інструментальний; 2) ремонтний; 3) енергетичний (котельня); 4) транспортний. Вони надають послуги як основним цехам, так і один одному.

Принципова структура виробничого процесу на СПД представлена на рис. 3.1.

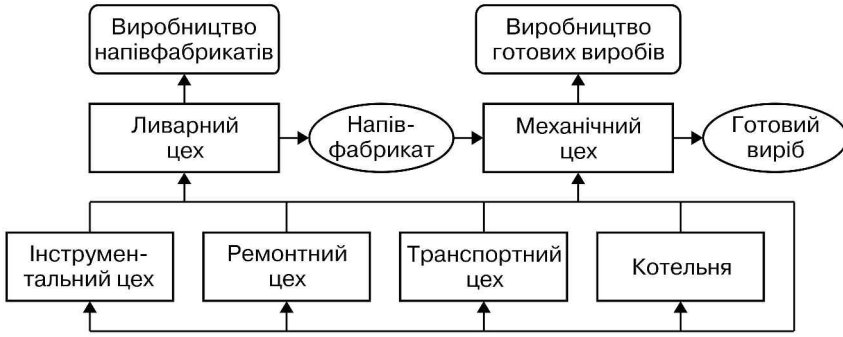


Рис. 3.1. Принципова структура виробничого процесу

Для виробництва напівфабрикатів у ливарному цеху потрібно три види сировини (С1, С2, С3), а до готового виробу, у механічному цеху, долаштовують один з покупних елементів (Е1 – Е8 до відповідного кільця). Визначено нормативи споживання кожного С на кожне К в ливарному цеху, та норми витрат праці для виробництва напівфабрикатів в ливарному цеху та готових виробів – в механічному.

Планування виробництва здійснене як оперативне планування на один квартал з розподілом по місяцях для основних цехів. Планування витрат потребувало даних про:

1) нормативи споживання сировини та норми витрат праці в ливарному та в механічному цехах (табл. 3.1);

Таблиця 3.1.

Нормативи споживання сировини та норми витрати праці

	К1	К2	К3	К4	К5	К6	К7	К8
<i>в ливарному цеху</i>								
С1 (кг)	0,010	0,020	0,050	0,010	0,010	0,020	0,040	0,200
С2 (кг)	0,005	0,010	0,000	0,010	0,030	0,030	0,020	0,020
С3 (кг)	0,020	0,000	0,300	0,020	0,000	0,020	0,000	0,030
Прямі витрати праці (год.)	0,100	0,100	0,100	0,500	0,200	0,100	0,100	0,100
<i>в механічному цеху</i>								
Прямі витрати праці (год.)	0,100	0,200	0,500	0,100	0,100	0,200	0,400	0,200

2) план виробництва на певний період (в нашому випадку – на січень місяць) в натуральних одиницях виміру (шт.) (табл. 3.2);

Таблиця 3.2.

Оперативний план виробництва продукції на січень м-ць

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8
Продукція, перерахована в готові вироби (тис. шт.)	10,00	15,00	2,50	3,00	4,50	8,00	4,92	1,00
Незавершене виробництво (тис. шт.)	2,00	1,00	1,20	0,80	0,50	0,40	4,40	0,20
% готовності незавершеного виробництва	30,0	50,0	20,0	30,0	40,0	50,0	30,0	25,0
Незавершене виробництво в перерахунку на готову продукцію (тис. шт.)	0,60	0,50	0,24	0,24	0,20	0,20	1,32	0,05
Завершена продукція (тис. шт.)	9,40	14,50	2,26	2,76	4,30	7,80	3,60	0,95

3) обсяги виробництва основних цехів: в людино-годинах – для ливарного цеху та в людино-годинах і машино-годинах – для механічного, з метою подальшого розподілу непрямих витрат (табл. 3.3);

Таблиця 3.3.

Планові обсяги виробництва основних цехів на січень м-ць

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8
Ливарний цех:								
- тис. люд.-год.	1,00	1,50	0,25	1,50	0,90	0,80	0,49	0,10
Механічний цех:								
- тис. люд.-год.	1,00	3,00	1,25	0,30	0,45	1,60	1,97	0,20
- тис. маш.-год.	0,100	0,300	0,125	0,030	0,045	0,160	0,197	0,200
Довідково:								
Норматив використання потужностей (маш.-год./шт.)	0,010	0,020	0,050	0,010	0,010	0,020	0,040	0,200

4) планових обсягів виробництва допоміжних цехів в січні місяці:

- інструментальний цех: 12 тис. маш.-год.;
- ремонтний цех: 3,5 тис. люд.-год.;
- транспортний цех: 0,5 тис. маш.-год.;
- котельня: 1,5 тис. люд.-год.

Наведені дані, які одночасно характеризують як обсяги виробництва, так і обсяги використання робочої сили та потужностей, становлять базу бюджетування витрат по окремих їх видах у вигляді так званих «рахунків відповідальності», в яких визначені особи (керівники) відповідальні за величину і структуру витрат. Така форма рахунків дозволяє по завершенні періоду, щодо якого складені рахунки, вимагати від відповідальних осіб звітів за витрачені кошти. Що, в свою чергу, обумовлює можливість оцінювання ефективності використання окремих видів коштів.

Як вже вказувалося раніше, вихідним пунктом бюджетування витрат є їх розподіл за ЦБВ, кожний з яких створюється щодо замкненого технологічного циклу або певного завершеного процесу. В СПД, що досліджується, можуть

бути виокремлені 4 завершених процеси (кінцевих виробничих функцій): виробництво основної продукції, виробництво допоміжної продукції, управління, реалізація продукції. Відповідно, витратами окремих ЦБВ є витрати:

- 1) виробництва основної продукції;
- 2) виробництва допоміжної продукції;
- 3) управління;
- 4) реалізації.

3.2. Складання оперативних бюджетів основних цехів

Складання оперативного бюджету основного виробництва передбачає:

- складання бюджету витрат основних матеріалів,
- складання бюджету прямих витрат праці,
- бюджетування цехових витрат.

Складання бюджету витрат основних матеріалів базується на нормативах споживання, цінах на сировину та плані виробництва (див. табл. 3.2 – 3.3), що дозволяє скласти такий бюджет для кожного типу К (приклад розрахунку для К1 поданий в таблицях 3.4, 3.5).

Таблиця 3.4.

Нормативи витрат основних матеріалів та напівфабрикатів на продукт К1

<i>Вид матеріалу</i>	<i>Норма споживання</i>	<i>Ціна (грн./од. вим.)</i>	<i>Норматив витрат (грн./шт.)</i>
С1 (кг)	0,010	60,00	0,60
С2 (кг)	0,005	80,00	0,40
С3 (кг)	0,020	40,00	0,80
Напівфабрикат	x	x	2,00
Е1(шт.)	1	3,00	3,00
К1 (шт.)	x	x	5,00

Таблиця 3.5.

Бюджет витрат основних матеріалів та напівфабрикатів на продукт К1

на січень м-ць

(плановий обсяг виробництва 10000 шт.)

<i>Вид матеріалу</i>	<i>Норматив витрат (грн./шт.)</i>	<i>Вартість матеріалу(грн.)</i>
<i>Ливарний цех</i>		
С1	0,60	6000
С2	0,40	4000
С3	0,80	8000
<i>Механічний цех</i>		
Е1	3,00	30000
К1	5,00	50000

Узагальнення бюджетів по окремих К здійснюється шляхом складання бюджету витрат основних матеріалів по двох основних цехах – ливарному та механічному (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Бюджет витрат основних матеріалів та напівфабрикатів основних цехів на січень м-ць

Вид матеріалу	Обсяг витрат (в одиницях виміру)	Ціна (грн./од. вим.)	Вартість матеріалу (грн.)
<i>Ливарний цех</i>			
C1 (кг)	1156,8	60,00	69408
C2 (кг)	723,4	80,00	57872
C3 (кг)	1200,0	40,00	48000
<i>Механічний цех</i>			
E1 (шт.)	10000	3,00	30000
E2 (шт.)	15000	5,00	75000
E3 (шт.)	2500	6,00	15000
E4 (шт.)	3000	3,70	11100
E5 (шт.)	4500	4,00	18000
E6 (шт.)	8000	5,30	42400
E7 (шт.)	4920	4,50	22140
E8 (шт.)	1000	6,20	6200
Разом	x	x	395120

Бюджет коштів прямих витрат праці поданий в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Бюджет коштів прямих витрат праці основних цехів на січень м-ць
(тариф оплати 1 люд.-год. = 10 грн.)

Вироб	Обсяг виробництва (шт.)	Ливарний цех			Механічний цех		
		Працевіткість (люд.-год./шт.)	Планова кількість людино-годин	Вартість праці (грн.)	Працевіткість (люд.-год./шт.)	Планова кількість людино-годин	Вартість праці (грн.)
K1	10000	0,1	1000	10000	0,1	1000	10000
K2	15000	0,1	1500	15000	0,2	3000	30000
K3	2500	0,1	250	2500	0,5	1250	12500
K4	3000	0,5	1500	15000	0,1	300	3000
K5	4500	0,2	900	9000	0,1	450	4500
K6	8000	0,1	800	8000	0,2	1600	16000
K7	4920	0,1	492	4920	0,4	1968	19680
K8	1000	0,1	100	1000	0,2	200	2000
Разом		x	x	65420	x	x	97680

Бюджетування цехових витрат полягає в розробленні раціональних засад господарювання СПД та його структурних елементів і визначенні необхідного для виробництва планового обсягу продукції.

Потрібні для бюджетування цехових витрат дані отримують з:

- теоретичних розрахунків,
- оцінок споживання окремих видів продуктів,
- статистичного аналізу звітів за попередні роки.

Беручи до уваги місця та види діяльності, які потребують відповідних коштів, бюджетування цехових витрат вимагає наявності інформації про:

- площу приміщень;
- обсяг продукції (відповідно до плану виробництва);
- тарифи оплати праці службовців та допоміжних працівників;
- обсяги споживання та ціни допоміжних матеріалів;
- обсяги споживання та ціни основних видів інструментів;
- обсяги споживання та ціни енергії;
- вартість амортизаційних відрахувань;
- план зовнішніх послуг, що надаються допоміжними цехами.

Бюджетування цехових витрат передбачає виділення прямих витрат основних цехів та опосередкованих (непрямих) витрат щодо допоміжних цехів.

Прямі витрати основних цехів складаються з витрат на:

- допоміжні матеріали для технологічних цілей та ремонту обладнання, що здійснюється в цехах;
- оплату праці та нарахування на неї для допоміжного персоналу та службовців;
- спожиту енергію;
- робочий одяг;
- технологічне паливо;
- пару та стиснене повітря;
- зовнішні послуги (наприклад, ремонт та консервація обладнання);
- брак;
- амортизацію.

В свою чергу, як вказувалось вище, їх поділяють на постійні витрати, розмір яких не залежить від обсягів виробництва, та змінні витрати, розмір яких обумовлюється обсягами виробництва. Такий поділ може бути здійснений з використанням методів статистики або шляхом дослідження технології виробництва.

Більш обґрунтований результат отримують при використанні статистичних методів для розрахунку коефіцієнтів розподілу. Для розрахунку коефіцієнтів розподілу енергії, наприклад, можуть бути використані дані про витрати за спожиту енергію в механічному цеху за попередній рік (табл. 3.8).

Таблиця 3.8.

Дані попереднього року для розрахунку
коефіцієнту розподілу енергії в механічному цеху

Місяць	Обсяг виробництва (маш.-год.)	Вартість витрат (грн.)	x_i^2	$x_i y_i$
t_i	x_i	y_i		
січень	900	3000	810000	2700000
лютий	910	2950	828100	2684500
березень	905	3050	819025	2760250
квітень	915	3100	837225	2836500
травень	901	3150	811801	2838150
червень	890	3100	792100	2759000
липень	900	3150	810900	2836570
серпень	910	3100	828100	2821000
вересень	920	3185	846400	2930200
жовтень	915	3190	837225	2918850
листопад	910	3200	828100	2912000
грудень	900	3100	810000	2790000
Рік в цілому	10876	37275	9858976	33787020

За цими даними, шляхом розв'язування системи рівнянь виду:

$$\begin{cases} \sum_{i=1}^n y_i = a \sum_{i=1}^n x_i + n \cdot b \\ \sum_{i=1}^n x_i y_i = a \sum_{i=1}^n x_i^2 + b \sum_{i=1}^n x_i \end{cases}$$

де: a – питомі змінні витрати;
 b – постійний коефіцієнт;
 x – обсяг виробництва;
 y – вартість витрат;
 n – кількість спостережень,

було побудоване рівняння регресії:

$$y = 2,40x + 1040 \text{ (за } r = 0,85\text{)}.$$

Звідси, коефіцієнт розподілу (e) розраховується як коефіцієнт еластичності:

$$e = a \cdot \frac{\bar{x}}{\bar{y}} = 0,70 .$$

Його інтерпретація, в даному випадку, полягає в наступному: 70% спожитої енергії витрачається безпосередньо на виробництво і є змінними витратами, а 30% витрат за спожиту енергію є постійними витратами. В такий спосіб розраховують коефіцієнти розподілу і для інших видів цехових коштів, крім робочого одягу та амортизації, витрати на які повністю відносять до постійних.

Розподіл витрат допоміжних цехів по цехах СПД базується на емпіричному визначенні структури розподілу їх послуг за споживачами. Цей розподіл поданий в табл. 3.9.

Таблиця 3.9.

Емпіричний розподіл витрат допоміжних цехів по цехах СПД

	Виробничі цехи		Допоміжні цехи			
	ливарний	механічний	інструментальний	ремонтний	котельня	транспортний
Інструментальний цех	20%	47,5%	0%	22,5%	5%	5%
Ремонтний цех	20%	50%	10%	0%	10%	10%
Котельня	30%	30%	10%	10%	0%	20%
Транспортний цех	30%	30%	15%	15%	10%	0%

Використовуючи дані табл. 3.9 та дані про прямі кошти здійснений розподіл витрат допоміжних цехів (табл. 3.10) по цехах.

Таблиця 3.10.

Бюджет розподілу витрат допоміжних цехів по цехах СПД
в січні м-ці

(тис. грн.)

	Витрати в цілому	Виробничі цехи		Допоміжні цехи			
		ливарний	механічний	інструментальний	ремонтний	котельня	транспортний
Інструментальний цех	400	80	190	х	90	20	20
Ремонтний цех	300	60	150	30	х	30	30
Котельня	167	50	50	17	17	х	33
Транспортний цех	200	60	60	30	30	20	х

Отримані результати дозволяють скласти бюджети цехових витрат (для основних цехів (табл. 3.11 та 3.12).

Таблиця 3.11.

БЮДЖЕТ ЦЕХОВИХ ВИТРАТ

Бюджет на січень м-ць

ливарний

6542

Назва цеху:
Плановий обсяг продукції в людино-годинах

Стаття витрат	Одиниця виміру	Обсяг споживання	Вартість одиниці витрат (грн.)	Коефіцієнт розподілу	Змінні витрати (грн.)	Постійні витрати (грн.)	Цехові витрати (грн.)	Питомі змінні витрати (грн./люд.-год.)
Витрати прями:								
1. Допоміжні матеріали	кг	100	6,0	0,20	120	480	600	0,018
2. Оплата праці допоміжних працівників	год.	700	8,0	0,25	1400	4200	5600	0,214
3. Нарахування на зарплату	%	45		0,25	630	1890	2520	0,096
4. Енергія	кВт.-год.	35000	0,4	0,80	14400	3600	18000	2,201
5. Робочий одяг	шт.	10	100,0			1000	1000	0,000
6. Технологічний газ	м ³	30	4,0	0,15	18	102	120	0,003
7. Пар та стиснене повітря	м ³	35	4,0	0,17	24	116	140	0,004
8. Загальні послуги	План			0,65	9750	5250	15000	1,490
9. Брак	План			0,80	5600	1400	7000	0,856
10. Амортизація	План					30000	30000	0,000
Витрати непрями:								
1. Інструментального цеху				0,84	67200	12800	80000	10,272
2. Ремонтного цеху				0,71	42600	16400	60000	6,512
3. Транспортного цеху				0,62	37200	22800	60000	5,686
4. Котельної				0,76	38000	12000	50000	5,809
Разом					216942	112038	328980	
Питомі витрати	грн./люд.-год.				33,2	17,1	50,3	

Таблиця 3.12.

БЮДЖЕТ ЦЕХОВИХ ВИТРАТ

Бюджет на січень м-ць

механічний

1157

Назва цеху:
Плановий обсяг продукції в машино-годинах

Стаття витрат	Одиниця виміру	Обсяг сложивання	Вартість одиниці витрат (грн.)	Коефіцієнт розподілу	Змінні витрати (грн.)	Постійні витрати (грн.)	Цехові витрати (грн.)	Питоми змінні витрати (грн./люд.-год.)
Витрати прями:								
1. Допоміжні матеріали	кг	130	6,0	0,20	156	624	780	0,135
2. Оплата праці допоміжних працівників	год.	1000	8,0	0,25	2000	6000	8000	1,726
3. Нарахування на зарплату	%	45		0,25	500	1500	2000	0,432
4. Енергія	кВт.-год.	12000	0,4	0,70	3360	1440	4800	3,319
5. Робочий одяг	шт.	12	100,0			1200	1200	0,000
6. Технологічний газ	м ³	35	4,0	0,15	21	119	140	0,018
7. Пар та стиснене повітря	м ³	35	4,0	0,17	24	116	140	0,021
8. Загальні послуги	План			0,65	15600	8400	24000	13,483
9. Брак	План			0,80	3200	800	4000	2,766
10. Амортизація	План					45000	45000	0,000
Витрати непрямі:								
1. Інструментального цеху				0,84	159600	30400	190000	137,943
2. Ремонтного цеху				0,71	106500	43500	150000	92,048
3. Транспортного цеху				0,62	37200	22800	60000	32,152
4. Котельної				0,76	38000	12000	50000	32,844
Разом					366161	173899	540060	
Питоми витрати	грн./люд.-год.				316,5	150,3	466,8	

Результати виконаних розрахунків узагальнює бюджет витрат основних цехів (табл. 3.13).

Таблиця 3.13.
Оперативний бюджет основних цехів на січень м-ць
(грн.)

Витрати	Цехи		Разом
	ливарний	механічний	
Основні матеріали	175280	219840	395120
Оплата прямих витрат праці	65420	97680	162200
Змінні цехові витрати	216942	366641	583583
Постійні цехові витрати	112038	173419	285457
Разом	569680	857580	1426260

Емпіричним шляхом встановлюють також частку нарахувань на складений бюджет витрат управління, реалізації та маркетингу. Так, якщо кошти управління в січні м-ці заплановані в обсязі 235,3 тис. грн., то бюджетний коефіцієнт нарахувань коштів управління становитиме:

$$\frac{235300 \text{ грн.}}{1426260 \text{ грн.}} \cdot 100\% = 16,50\%.$$

Розподіл на постійні та змінні щодо витрат реалізації та маркетингу здійснюється, як і в попередніх випадках, за наперед визначеним коефіцієнтом розподілу коштів цих видів діяльності, який в нашому випадку дорівнює 0,3. При цьому для них визначають 2 коефіцієнти нарахувань. Так, якщо запланований обсяг витрат реалізації та маркетингу, який в січні м-ці становив 132,6 тис. грн., то:

1) бюджетний коефіцієнт нарахувань постійних коштів:

$$\frac{(1-0,3) \cdot 132600 \text{ грн.}}{1426260 \text{ грн.}} \cdot 100\% = \frac{92820 \text{ грн.}}{1426260 \text{ грн.}} \cdot 100\% = 6,51\% ;$$

2) бюджетний коефіцієнт нарахувань змінних коштів:

$$\frac{0,3 \cdot 132600 \text{ грн.}}{1426260 \text{ грн.}} \cdot 100\% = \frac{39780 \text{ грн.}}{1426260 \text{ грн.}} \cdot 100\% = 2,79\% .$$

Здійснені розрахунки дозволяють, враховуючи планову ціну реалізації, визначити для кожного типу К собівартість виробництва та реалізації, а також рівні рентабельності, маржинального прибутку та прибутку (для К1 – в табл. 3.14), виходячи з наступних визначень:

маржинальний прибуток = ціна реалізації – питомі змінні витрати реалізації;
прибуток = ціна реалізації – собівартість реалізації.

Таблиця 3. 14.

Собівартість виробництва К1

Ціна реалізації 28,0 грн./шт.
Обсяг виробництва в січні м-ці 10000 шт.

	Ціна грн./од. вим.	Норма споживання од. вим./шт.	Питомі витрати грн./шт.
<i>Ливарний цех</i>			
Основні матеріали (кг)			
– С1	60,0	0,010	0,60
– С2	80,0	0,005	0,40
– С3	40,0	0,020	0,80
Прямі витрати праці (люд.-год.)	10,0	0,100	1,00
Змінні цехові витрати (люд.-год.)	33,16	0,100	3,32
Постійні цехові витрати (люд.-год.)	17,13	0,100	1,71
			7,83
<i>Механічний цех</i>			
Напівфабрикат			7,83
Покупний елемент (шт.)	3,00	1,000	3,00
Прямі витрати праці (люд.-год.)	10,0	0,100	1,00
Змінні цехові витрати (маш.-год.)	316,6	0,010	3,17
Постійні цехові витрати (маш.-год.)	150,3	0,010	1,50
			8,67
Змінні питомі витрати			13,29
Собівартість виробництва			16,50
Витрати управління (%)	16,50	16,50	2,72
Витрати реалізації та маркетингу:			
– змінні (%)	2,79	16,50	0,46
– постійні (%)	6,51	16,50	1,07
Собівартість реалізації			20,75
Змінні витрати в собівартості реалізації			13,75
Питомий маржинальний прибуток			14,25
Питомий прибуток			7,25
Рентабельність (%):			
– маржинального прибутку			50,69
– прибутку			25,89

3.3. Планування фінансового результату СПД за рахунками повних витрат та рахунками змінних витрат

Кожний СПД для отримання прибутку повинен використовувати методи, що дозволяють визначити обсяги формування та витрати коштів як для СПД в цілому, так і стосовно окремих асортиментних позицій або продуктів. Без визначення цих обсягів неможлиий розрахунок фінансових результатів, що потрібні як для зовнішньої, так і внутрішньої оцінки платоспроможності СПД.

З цією метою в рахунках витрат мають бути задіяні показники оцінки величини запасів готової продукції та незавершеного виробництва, а також додаткова інформація, яка потрібна для здійснення контролю витрат, а саме:

1) інформація щодо витрат за часовим (витрати СПД за різні часові інтервали) і просторовим (структура витрат СПД в порівнянні з іншими СПД або галузевою структурою) розподілами;

2) інформація про планові і фактичні обсяги витрат та відхилення між ними в розподілі по окремих статтях та ЦБВ.

Розрахунки означених витрат можуть бути виконані як в рахунках повних витрат (РПВ), так і в рахунках змінних витрат (РЗВ). Відмінність між обумовлюється структурою витрат:

– в РПВ використовується розподіл витрат на прямі та непрямі (опосередковані). І хоча в багатьох випадках неможливо обґрунтовано визначити об'єкт (або об'єкти) на який мають бути віднесені витрати, при складанні бюджетів розподіл витрат на готову продукцію та на незавершене виробництво здійснюється обов'язково.

– в РЗВ використовується розподіл на постійні та змінні витрати. З тим, щоб при його складанні, на певний продукт віднести тільки змінні витрати (так само, як і для РПВ, в розподілі на прямі та непрямі). А всі інші (постійні витрати виробництва, витрати реалізації та маркетингу, управління тощо) списати безпосередньо на кінцевий результат діяльності СПД.

Результати такого підходу до складання рахунків витрат обумовлюють наступне:

– в РЗВ як планові, так і фактичні постійні витрати обліковують в повному обсязі;

– в РПВ планові постійні витрати зменшують на ту їх величину, що облікована в нереалізованій продукції, яка збільшила залишки запасів готової продукції.

Наслідком вказаних відмінностей є різниця в рівнях операційного прибутку, визначеного в кожному з рахунків: в РПВ він більший, ніж в РЗВ.

Базою складання рахунків витрат є план виробництва та реалізації (табл. 3.15). Методику складання зазначеного плану розглянемо на прикладі розрахунків для виробу К1:

1) з табл. 3.2 переносимо до табл. 3.15 дані для рядків 1 – 5;

2) виходячи з планового обсягу реалізації 9000 шт. визначають приріст запасів готових виробів в обсязі 400 шт.;

3) виходячи з планової ціни реалізації 28 грн./шт. визначають виручку від реалізації, що дорівнює 252 тис. грн.;

4) виходячи з обсягу розпочатої виробництвом, але не реалізованої продукції, що складається з незавершеного виробництва (600 шт., в перерахунку на готову продукцію) та приросту запасів готової продукції (400 шт.) їх вартість була визначена в двох формах:

– в загальних витратах виробництва (див. табл. 3.14):

$$16,5 \text{ грн./шт.} \cdot 1000 \text{ шт.} = 16,5 \text{ тис. грн.};$$

– в змінних витратах виробництва(див. табл. 3.14):

$$13,29 \text{ грн./шт.} \cdot 1000 \text{ шт.} = 13,3 \text{ тис. грн.}$$

Таблиця 3.15.

План виробництва та реалізації в січні м-ці

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	Разом
Продукція, перерахована в готові вироби (тис. шт.)	10,00	15,00	2,50	3,00	4,50	8,00	4,92	1,00	
Незавершене виробництво (тис. шт.)	2,00	1,00	1,20	0,80	0,50	0,40	4,40	0,20	
% готовності незавершеного виробництва	30,0	50,0	20,0	30,0	40,0	50,0	30,0	25,0	
Незавершене виробництво в перерахунку на готову продукцію (тис. шт.)	0,60	0,50	0,24	0,24	0,20	0,20	1,32	0,05	
Завершена продукція (тис. шт.)	9,40	14,50	2,26	2,76	4,30	7,80	3,60	0,95	
Обсяг реалізації (тис. шт.)	9,00	14,00	1,90	2,20	4,10	7,20	3,10	0,90	
Приріст запасів готової продукції (тис. шт.)	0,40	0,50	0,36	0,56	0,20	0,60	0,50	0,05	
Ціна реалізації (грн./шт.)	28,0	39,5	70,0	54,0	54,9	36,0	67,4	175,5	
Виручка від реалізації (тис. грн.)	252	553	133	119	225	288	209	158	1937
Оцінка запасів в загальних витратах виробництва (тис. грн.)	16,5	24,8	33,2	33,4	9,9	21,7	67,7	12,3	219,5
Оцінка запасів в змінних витратах виробництва (тис. грн.)	13,3	19,7	27,7	25,3	7,9	17,9	53,7	9,1	174,6
Різниця в оцінці запасів (тис. грн.)									44,9

«Виручка від реалізації» є вихідним показником при складанні як РПВ, так і РЗВ (табл. 3.16).

Таблиця 3.16.

План фінансових результатів фірми на січень м-ць

(тис. грн.)

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	Разом
<i>За рахунком загальних витрат</i>									
Виручка від реалізації	252	553	133	119	225	288	209	158	1937
Загальні витрати на реалізовану продукцію	148,5	339,6	104,4	91,0	110,5	215,8	114,6	109,4	1233,8
Валовий прибуток	103,5	213,4	28,6	28,0	114,5	72,2	94,4	48,6	703,2
Невиробничі витрати: - управління - реалізації									235,3 132,6
Операційний прибуток									335,3
Податок									83,8
Чистий прибуток									251,5
<i>За рахунком змінних витрат</i>									
Змінні витрати на реалізовану продукцію	119,6	275,2	87,7	69,6	89,1	178,9	91,5	81,6	993,2
Маржинальний прибуток	128,2	277,8	45,3	53,6	135,9	109,1	117,5	76,4	943,8
Постійні виробничі цехові витрати									285,5
Валовий прибуток									658,3
Невиробничі витрати: - управління - реалізації									235,3 132,6
Операційний прибуток									290,4
Податок									72,6
Чистий прибуток									217,8

Для K1:

1) в РПВ повні (постійні та змінні) виробничі витрати враховуються тільки щодо реалізованої продукції (9000 шт.) і становлять 148,5 тис. грн.;

2) в РЗВ змінні виробничі витрати також враховуються тільки щодо реалізованої продукції (119,6 тис. грн.), в той час як постійні враховуються щодо виробленої продукції в цілому, без поділу за окремими видами продукції (зокрема, щодо K1 це означає, що в цій статті враховані витрати, які мали місце при виробництві 9400 шт.).

Тоді:

1) якщо в РПВ різниця між виручкою від реалізації та повними витратами виробництва визначає *прибуток від реалізації* (103,5 тис. грн. для K1 або 703,2 тис. грн. по СПД в цілому), зменшивши який на величину непродуктивних витрат (управління та реалізації) отримуємо *операційний бруто* СПД: 335,3 тис. грн.;

2) то в РЗВ різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами виробництва визначає лише *маржинальний прибуток* (128,2 тис. грн. для K1 або 943,8 тис. грн. для СПД в цілому), яка для розрахунку *валового прибутку* має

бути зменшена на величину постійних витрат 2-х основних цехів: 285,5 тис. грн. (див. табл. 3.13); і тільки вже на наступному етапі, шляхом виключення з валового прибутку непродуктивних витрат отримують *операційний прибуток* СПД у сумі 290,4 тис. грн.;

3) операційний прибуток за РПВ є більшим від операційного прибутку за РЗВ, так як в ньому постійні витрати враховувалися тільки щодо реалізованої продукції, в той час, як в рахунку змінних витрат – щодо всієї виробленої в січні продукції. Ця різниця становить 44,9 тис. грн. і дорівнює постійним витратам, що мали місце при виробництві тієї продукції в січні місяці, яка не була реалізована;

4) перевершення операційного прибутку за РПВ відбувається за рахунок зменшення *прибутків наступних періодів*, в яких продукція, що вироблена в січні місяці все ж буде реалізована: фактично постійні витрати щодо цієї продукції, які мали місце в *звітному періоді* (в січні) перекладаються на майбутнє, хоча були профінансовані за рахунок відповідних джерел саме в січні.

3.4. Планування ефективної структури виробництва

Зростання конкуренції на ринках товарів і послуг усюх рівнів створює умови за яких значна кількість СПД не в стані на 100% використовувати свої потужності. В такій ситуації ефективне управління СПД стає можливим за такого рівня використання потужностей, за якого виручка від реалізації компенсує загальні витрати, що обумовлюється відповідністю структури виробництва та реалізації структурі попиту. Обсяг реалізації (і відповідний рівень використання потужностей) за якого відбувається вирівнювання витрат з доходами називають *межею рентабельності* (критичною точкою, точкою беззбитковості) виробництва СПД.

Знання рівня межі рентабельності є необхідним для прийняття рішень щодо планових обсягів та структури виробництва, обсягів реалізації, що становить інформацію, необхідну для складання планів і бюджетів, базою для яких є результати прогнозних розрахунків. Ці знання є також підставою для прийняття рішень щодо розміру інвестицій, отримання яких забезпечуватимуть можливість виробництва того мінімального обсягу продукції, реалізація якої, в свою чергу, буде гарантувати можливість розрахунків за них з інвесторами.

Межа рентабельності може бути розрахована за інформацією РЗВ, або хоча б про розподілу витрат на постійні та змінні. Обсяг реалізації (X_0) при цьому визначають за формулою:

$$X_0 = \frac{\text{постійні витрати СПД}}{\underbrace{\sum (\text{ціна реалізації} - \text{питомі змінні витрати}) \cdot \text{частка в реалізації}}_{\text{середній питомий маржинальний прибуток}}}$$

Постійні витрати для обсягу виробництва, визначеного межею рентабельності, дорівнюють маржинальному прибутку для нашого СПД і в січні місяці становили 613,6 тис. грн. та склалися з:

- постійних цехових витрат: 285,5 тис. грн. (див. табл. 3.13);
- витрат управління, які в повному обсязі відносять до постійних витрат: 235, 3 тис.грн. (див. стор. 44);
- постійних витрати реалізації та маркетингу: 92,8 тис. грн. (див. стор. 44).

У таблиці 3.17 наведена визначена ефективна структура реалізації (виробництва).

Таблиця 3.17.

Розрахунок ефективної структури реалізації

Асортиментні позиції	Питомий маржинальний прибуток (грн./шт.)	Плановий обсяг реалізації (тис. шт)	Планова структура реалізації (%)	Розрахунок середнього питомого маржинального прибутку (грн./шт.)	Ефективна структура реалізації (тис. шт.)
	1	2	3	4 = 1 · 3	5
K1	14,25	9,0	21,23	3,02	5,9
K2	19,84	14,0	33,02	6,55	9,2
K3	23,84	1,9	4,48	1,07	1,3
K4	24,36	2,2	5,19	1,26	1,5
K5	33,15	4,1	9,67	2,26	2,7
K6	15,15	7,2	16,98	3,21	4,8
K7	37,90	3,1	7,31	2,77	2,0
K8	84,89	0,9	2,12	1,80	0,6
Разом		42,4	100,00	21,94	28,0

$$X_0 = \frac{613,6 \text{ тис. грн.}}{21,94 \text{ грн./шт.}} = 28,0 \text{ тис. шт.}$$

Реалізація продукції в обсягах, наведених у стовпчику 5 табл. 3.17, дозволяє нашому СПД вийти в січні місяці на нульовий рівень рентабельності, тобто працювати беззбитково.

Питання та тестові завдання для самоконтролю

1. Які етапи планування треба передбачити для організації бюджетування на СПД?
2. Яка інформація буде відповідати етапам бюджетування?
3. Назвіть етапи складання оперативного бюджету основного виробництва
4. Яка попередня інформація необхідна для бюджетування цехових витрат? Як вона групується?
5. Яка інформація і в якому вигляді має використовуватися для складання рахунків повних витрат і змінних витрат?
6. Яка відмінність між цими рахунками?
7. Що є базою складання рахунків витрат?
8. Розкрийте поняття «Точка беззбитковості»
9. Яка інформація необхідна для розрахунку межі рентабельності?
10. *За збільшення обсягу діяльності:*
 - а) постійні витрати на одиницю продукції збільшуються;
 - б) загальна сума постійних витрат збільшується;
 - в) загальна сума постійних витрат залишається незмінною;
 - г) постійні витрати на одиницю продукції зменшуються.

Відповідь: а, б; а, в; б, г; в, г.
11. *За збільшення обсягу діяльності:*
 - а) змінні витрати на одиницю продукції збільшуються;
 - б) загальна сума змінних витрат збільшується;
 - в) загальна сума змінних витрат залишається незмінною;
 - г) змінні витрати на одиницю продукції залишаються незмінними.

Відповідь: а, б; а, в; б, г; в, г.
12. *Витрати, які не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, це витрати:*
 - а) прямі;
 - б) непрямі;
 - в) основні;
 - г) накладні.

Відповідь: а, б, в, г.
13. *Витрати, які можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, це витрати:*
 - а) прямі;
 - б) непрямі;
 - в) основні;
 - г) накладні.

Відповідь: а, б, в, г.

14. *Витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції і неминучі за будь-яких умов і характеру виробництва, це витрати:*
- а) прями;
 - б) непрями;
 - в) основні;
 - г) накладні.

Відповідь: а, б, в, г.

15. *Витрати, які безпосередньо не пов'язанні з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи по організації, управлінню і обслуговуванню виробництва, це витрати:*
- а) прями;
 - б) непрями;
 - в) основні;
 - г) накладні.

Відповідь: а, б, в, г.

16. *Витрати, розмір яких змінюється прямо пропорційно зміні об'єму виробництва і не змінюється в собівартості одиниці продукції, це витрати:*
- а) змінні;
 - б) постійні;
 - в) релевантні;
 - г) нерелевантні.

Відповідь: а, б, в, г.

17. *Витрати, які змінюються під впливом управлінських рішень, це витрати:*
- а) змінні;
 - б) постійні;
 - в) релевантні;
 - г) нерелевантні.

Відповідь: а, б, в, г.

18. *Витрати, рівень яких не змінюється при зміні об'єму виробництва і характеризує вартість самого підприємства, це витрати:*
- а) змінні;
 - б) постійні;
 - в) релевантні;
 - г) нерелевантні.

Відповідь: а, б, в, г.

19. *Витрати, які не змінюються під впливом будь-яких управлінських рішень, це витрати:*
- а) змінні;
 - б) постійні;
 - в) релевантні;
 - г) нерелевантні.

Відповідь: а, б, в, г.

Розділ 4. МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

4.1. Поняття та побудова еластичних бюджетів

Бюджети витрат мають відігравати роль зразка для ефективного управління виробництвом, але вони з плином часу повинні коригуватися відповідно до фактичних умов, в яких здійснюються фінансово-господарські операції. Обумовлено це тим, що в порівнянні з моментом складання через деякий час початковий (вхідний) бюджет стає неактуальним, що пов'язано, в першу чергу, з відхиленнями фактичних обсягів виробництва та реалізації від планових, що, в свою чергу, впливає на величину змінних витрат (рис. 4.1).

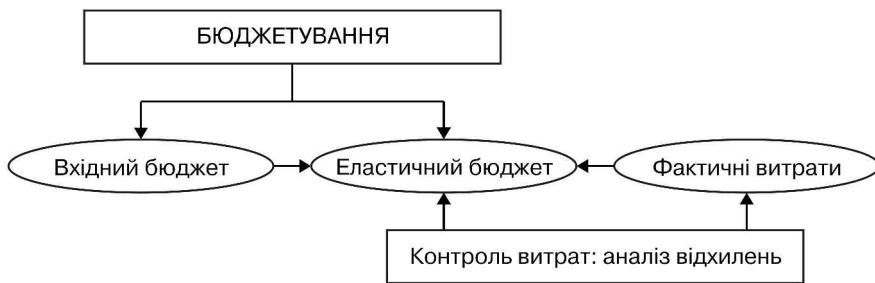


Рис. 4.1. Використання бюджетування для контролю витрат

В той же час слід зауважити, що зміна до певного рівня обсягів виробництва не вимагає коригування вхідного бюджету. Тільки починаючи з відповідної величини відхилень бюджет потребує коригування, інакше подальший аналіз його виконання буде здійснюватися за невідповідної бази.

Для доведення потреби в коригуванні розглянемо виконання бюджету витрат на двох прикладах:

1. *Варіант А* – аналіз без коригування вхідного бюджету:
 - план виробництва на I квартал: 10000 шт.
 - норми витрат праці: 0,5 люд.-год./шт.;
 - планові витрати праці: 5000 люд.-год.;
 - норматив змінних цехових витрат: 3,0 грн./люд.-год.;
 - первинний (вхідний) бюджет витрат:
 - плановий обсяг змінних цехових витрат: 15000 грн.;

фактичний бюджет витрат:

- фактичний обсяг виробництва: 8000 шт.;
- фактичний обсяг змінних цехових витрат: 14000 грн.;
- відхилення фактичного обсягу змінних цехових витрат від планового:* –1000 грн. (економія).

2. *Варіант В* – аналіз з використанням перерахованого (еластичного) бюджету, в якому передбачено зменшення потреби цехових змінних витрат у зв'язку з меншим фактичним обсягом виробництва в порівнянні з плановим:

еластичний бюджет витрат:

- фактичний обсяг виробництва в I кварталі: 8000 шт.;
- норми витрат праці: 0,5 люд.-год./шт.;
- планові витрати праці на фактичний обсяг виробництва: 4000 люд.-год.;
- норматив змінних цехових витрат: 3,0 грн./люд.-год.;
- плановий обсяг змінних цехових витрат на фактичний обсяг виробництва: 12000 грн.;
- фактичний бюджет витрат:*
- фактичний обсяг змінних цехових витрат: 14000 грн.;
- відхилення фактичного обсягу змінних цехових витрат від планового:* +2000 грн. (перевитрати).

Наведені приклади свідчать про те, що відхилення фактичного обсягу змінних цехових витрат від планового, визначене за нескоригованим бюджетом, принципово відрізняється від відхилення, визначеного за еластичним бюджетом: якщо перший результат оцінює його як економію, то другий доводить, що мали місце перевитрати.

Перерахунок вхідних бюджетів в еластичні може бути виконаний за допомогою:

1) *коефіцієнтів перерахунку*, що характеризують залежність змін кожної статті витрат в кожному структурному підрозділі СПД від змін обсягів виробництва у даному підрозділі. При цьому, еластичний бюджет змінних витрат може бути розрахований за двома методами. Наприклад, якщо в механічному цеху, в січні місяці:

- фактичне виробництво (за плановими нормативами використання потужностей): 1206 маш.-год.;
- норматив змінних витрат електроенергії: 2,9 грн./маш.-год.,

то за *I методом* еластичний бюджет змінних витрат електроенергії буде дорівнювати:

$$1206 \text{ маш.-год.} \cdot 2,9 \text{ грн./маш.-год.} = 3497 \text{ грн.},$$

що на 137 грн. (3497 грн. – 3360 грн., (табл. 3.12)) більше рівня, передбаченого вхідним бюджетом.

При розрахунку *II методом* визначаємо обсяг змінних витрат електроенергії в перерахунку на фактичний обсяг виробництва, використовуючи показник темпу зростання виробництва (за даними табл. 3.12, коефіцієнт розподілу – стор. 40):

$$\text{загальні витрати електроенергії за вхідним бюджетом} \cdot \text{темперозростання виробництва} \cdot \text{коефіцієнт розподілу} = 4800 \text{ грн.} \cdot \frac{1206 \text{ маш.-год.}}{1157 \text{ маш.-год.}} \cdot 0,7 = 3502 \text{ грн.},$$

який буде вищий за рівень вхідного бюджету на 142 грн.;

2) *рівнянь витрат*, які для кожної статті витрат (y) вимагають побудови рівняння типу:

$$y = ax + b \text{ (див., як приклад, стор. 40).}$$

Слід зауважити, що:

– перерахунок вхідних бюджетів в еластичні вимагає зміни тільки величини змінних витрат;

– відхилення фактичної зміни запасів від передбаченої у вхідному бюджеті, що вимагало б перерахунку постійних витрат, не враховують і перерахунок щодо неї не здійснюють.

Використовуючі як коефіцієнт перерахунку темпи зростання виробництва та враховуючі фактичні результати виробництва СПД в січні місяці (табл. 4.1), були побудовані еластичні бюджети змінних цехових витрат для ливарного та механічного цехів (табл. 4.2).

Таблиця 4.1.

Фактичні результати виробництва СПД в січні м-ці

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8
Обсяг продукції, шт.	9540	14450	3220	3400	4440	8150	5100	1075
Ливарний цех: - люд.-год.	954	1445	322	1 700	888	815	510	108
Механічний цех: - люд.-год.	954	2890	1610	340	444	1630	2040	215
	- маш.-год	95	289	161	34	44	163	204

Таблиця 4.2.

Еластичний бюджет змінних цехових витрат основних цехів в січні м-ці

Статті витрат	Ливарний цех (6742 люд.-год.)		Механічний цех (1206 маш.-год.)	
	питомі змінні витрати (грн./люд.-год.)	витрати в січні (грн.)	питомі змінні витрати (грн./люд.-год.)	витрати в січні (грн.)
1. Допоміжні матеріали	0,018	121	0,135	163
2. Оплата праці допоміжних працівників	0,214	1443	1,726	2082
3. Нарахування на зарплату	0,096	647	0,432	521
4. Енергія	2,201	14839	3,319	4003
5. Технологічний газ	0,003	20	0,018	22
6. Пар та стиснене повітря	0,004	27	0,021	25
7. Загальні послуги	1,490	10046	13,483	16260
8. Брак	0,856	5771	2,766	3336

За такою ж методикою мають бути складені еластичні бюджети і допоміжних цехів.

Таким чином, для здійснення аналізу відхилень фактичних даних від рівнів еластичного бюджету має бути організований облік за всіма статтями, напрямками та центрами виникнення витрат. З'ясовані за результатами аналізу причини відхилень становлять базу для оцінки відхилень та розроблення, з їх врахуванням, відповідних заходів з метою запобігання негативним, щодо результатів діяльності СПД, відхиленням у подальшому.

Розміри відхилень витрат по основних цехах СПД в січні місяці наведені в табл. 4.3 – 4.4.

Таблиця 4.3.

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЦЕХОВИХ ВИТРАТ

Бюджет на січень м-ць

ливарний

6542

Плановий обсяг продукції в людино-годинах

Фактичний обсяг продукції в люд.-год. (за плановими нормами витрат праці) 6742

(грн.)

Стаття витрат	Змінні витрати за еласт. бюджетом	Постійні витрати	Цехові витрати за еласт. бюджетом	Фактичні витрати в січні м-ці			Відхилення фактичних витрат від еластичного бюджету				
				Змінні витрати	Постійні витрати	Цехові витрати	Змінних витрат	Постійних витрат	Цехових витрат		
Витрати прями:											
1. Допоміжні матеріали	121	480	601	118	480	598	-3	-	-3		
2. Оплата праці допоміжних працівників	1443	4200	5643	1253	3760	5013	-190	-440	-630		
3. Нарахування на зарплату	647	1890	2537	620	1867	2487	-27	-23	-50		
4. Енергія	14839	3600	18439	11570	2980	14550	-3269	-620	-3889		
5. Робочий одяг	-	1000	1000	-	1120	1120	-	+120	+120		
6. Технологічний газ	20	102	122	15	85	100	-5	-17	-22		
7. Пар та стиснене повітря	27	116	143	23	100	123	-4	-16	-20		
8. Загальні послуги	10046	5250	15296	8890	4790	13680	-1156	-460	-1616		
9. Брак	5771	1400	7171	4622	1155	5777	-1149	-245	-1394		
10. Амортизація	-	30000	30000	-	30000	30000	-	-	-		
Витрати непрямі:											
1. Інструментального цеху	69260	12800	82060	57776	10050	67826	-11484	-2750	-14234		
2. Ремонтного цеху	43900	16400	60300	33627	12940	46567	-10273	-3460	-13733		
3. Транспортного цеху	38340	22800	61140	36155	22160	58315	-2185	-640	-2825		
4. Котельної	39160	12000	51160	37163	11740	48903	-1997	-260	-2257		
Разом	223574	112038	335612	191832	103227	295059	-31742	-8811	-40553		

Таблиця 4.4.

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЦЕХОВИХ ВИТРАТ

Бюджет на Січень м-ць

механічний

1157

Назва цеху:
Плановий обсяг продукції в машино-годинах

Фактичний обсяг продукції в маш.-год. (за плановими нормативами використання потужностей) 1206

Стаття витрат	Змінні витрати за еласт. бюджетом	Постійні витрати	Цехові витрати за еласт. бюджетом	Фактичні витрати в січні м-ці			Відхилення фактичних витрат від еластичного бюджету						
				Змінні витрати	Постійні витрати	Цехові витрати	Змінних витрат	Постійних витрат	Цехових витрат				
										215	624	839	+52
Витрати прями:													
1. Допоміжні матеріали	163	624	787	215	624	839	+52	-	-	+52			
2. Оплата праці допоміжних працівників	2082	6000	8082	2000	6000	8000	-82	-	-	-82			
3. Нарахування на зарплату	521	1500	2021	672	1500	2172	+151	-	-	+151			
4. Енергія	4003	1440	5443	3946	1440	5386	-57	-	-	-57			
5. Робочий одяг	-	1200	1200	-	1200	1200	-	-	-	-			
6. Технологічний газ	22	119	141	53	119	172	+31	-	-	+31			
7. Пар та стиснене повітря	25	116	141	37	116	153	+12	-	-	+12			
8. Загальні послуги	16260	8400	24660	15610	8400	24010	-650	-	-	-650			
9. Брак	3336	800	4136	3486	800	4286	+150	-	-	+150			
10. Амортизація	-	45000	45000	-	45000	45000	-	-	-	-			
Витрати непрямі:													
1. Інструментального цеху	166367	30400	196767	161375	30400	191775	-4992	-	-	-4992			
2. Ремонтного цеху	111015	43500	154515	99913	43500	143413	-11102	-	-	-11102			
3. Транспортного цеху	38777	22800	61577	48470	22800	71270	+9693	-	-	+9693			
4. Котельної	39610	12000	51610	50700	12000	62700	+11090	-	-	+11090			
Разом	382181	173899	556080	386477	173899	560376	+4296	-	-	+4296			

(грн.)

4.2. Формування звітів з виконання бюджетів витрат

Звіт про виконання бюджетів витрат базується на результатах аналізу відхилень. Головним завданням вказаного аналізу є виявлення первинних причин відхилень та оцінювання останніх з метою їх поділу на:

- неістотні, що не вимагають термінової реакції з боку менеджерів;
- істотні, що вимагають здійснення відповідних дій від керівників ЦБВ.

Поточний облік відхилень здійснюється щомісячно шляхом складання наведених в п. 4.1 форм «Виконання бюджету цехових витрат». В кінці кварталу підбивають остаточні підсумки, роблять за ними узагальнюючі висновки та керівниками розробляються необхідні для виправлення ситуації заходи ЦБВ.

Якщо за використаною вище методикою скласти еластичні бюджети прямих витрат праці та матеріалів, то звіт про з виконання оперативних бюджетів основних цехів за січень місяць може бути поданий за формою, наведеною в табл. 4.5 – 4.6.

Таблиця 4.5.

Звіт про виконання бюджетів витрат ливарного цеху в січні м-ці (грн.)

Статті витрат	Еластичний бюджет	Фактичні витрати	Відхилення фактичних витрат від еластичного бюджету
Основні матеріали	103033	90288	-12745
Оплата прямих витрат праці	38595	35702	-2893
Змінні цехові витрати	223574	191832	-31742
Постійні цехові витрати	112038	103227	-8811
Витрати разом	477240	421049	-56191

Таблиця 4.6.

Звіт про виконання бюджетів витрат механічного цеху в січні м-ці (грн.)

Статті витрат	Еластичний бюджет	Фактичні витрати	Відхилення фактичних витрат від еластичного бюджету
Основні матеріали	161263	178200	+16937
Оплата прямих витрат праці	74515	72290	-2225
Змінні цехові витрати	382181	386477	+4296
Постійні цехові витрати	173899	173899	-
Витрати разом	791858	810866	+19008

Виходячи з того, що в СПД у січні місяці не відбулося змін в тарифах оплати праці та в цінах закупівлі матеріалів та сировини, відхилення фактичних витрат від бюджетних рівнів можуть бути обумовлені:

1) прямими витратами праці – відхиленням від нормативної працемісткості. Причинами таких відхилень може бути:

- використання невідповідного обладнання;
- поточна зміна технології;
- виконання додаткових операцій;
- склад бригади, що відрізняється від нормативного;

- неповне використання нормативних потужностей обладнання;
- укривання простоїв;
- не вказування витрат часу на виправлення браку;

2) витратами основних матеріалів – відхиленням питомих витрат від нормативу, що можуть бути пов'язані:

– із сферою постачання і на причини появи яких виробничі цехи впливу не мали: незабезпечення виробництва сировиною та матеріалами або внаслідок їх повної відсутності, або внаслідок невідповідності вимогам виробництва за якістю та асортиментом;

– із сферою виробництва, де причиною відхилень могли стати: недотримання стандартних параметрів (наприклад – ваги) виробів, зміна асортименту продукції, необхідність додаткових витрат матеріалів для виправлення браку або на заміну бракованих.

Більш складним є контроль непродуктивних витрат – управління, реалізації та маркетингу, реклами, закупівель. В першу чергу тому, що вони обертаються в багатьох структурних підрозділах СПД, нематеріальні послуги яких або взагалі не вимірювальні, або їх вимірювання є досить складним. Більше того, деякі витрати взагалі неможливо приписати до жодного підрозділу.

Тому контроль непродуктивних витрат можливий лише в тому випадку, коли здійснюється детальний облік виконання бюджетів цих витрат та створені умови (розроблені відповідні положення) приписування відповідальності за витрати цих коштів конкретним керівникам певних підрозділів СПД. Приклад поділу непродуктивних витрат за ЦБВ наведено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7.

Розподіл непродуктивних витрат за ЦБВ (приклад)

<i>Непродуктивні кошти</i>	<i>ЦБВ</i>	<i>Відповідальна особа</i>
Управління	Безпосередньо управління	Фінансовий директор
	Відділ охорони	Керівник адміністрації
	Відділ підвищення кваліфікації	Керівник відділу
	Відділ охорони праці	Інспектор з охорони праці
	Відділ фінансової та податкової звітності	Головний бухгалтер
	Відділ контролінгу	Керівник відділу
	Відділ кадрів	Керівник відділу
	Загальні кошти	Фінансовий директор
Реалізації та маркетингу	Відділ реалізації	Керівник відділу
	Відділ маркетингу	Керівник відділу
	Склад готових виробів	Керівник відділу
	Мережа фірмових магазинів	Директори магазинів
	Загальні кошти	Директор з маркетингу
Закупівлі	Відділ постачання	Керівник відділу
	Склади сировини та матеріалів	Керівники складів
	Загальні кошти	Директор з постачання
Реклами	Асортиментна група	Менеджер з асортименту
	Відділ реалізації	Директор з маркетингу
	Загальні кошти	Директор з маркетингу
Фінансові	Відділ контролінгу	Керівник відділу

В той же час, слід зауважити, що:

1) в аналізі відхилень непродуктивних витрат не використовують еластичні бюджети в зв'язку з тим, що це є витрати постійні;

2) на СПД, який аналізується, не здійснений розподіл витрат управління, реалізації та маркетингу за ЦБВ, тому контроль за ними здійснюється за зведеними бюджетами СПД. Як наслідок, неможливо визначити окремі підрозділи та керівників, дії яких обумовили виявлені відхилення.

4.3. Моніторинг витрат та результатів діяльності СПД на базі аналізу відхилень

Факторний аналіз відхилень з метою з'ясування причин відхилень витрат, надходжень, результатів діяльності та їх ваги, а також контролю та оцінювання роботи менеджерів СПД щодо його функціонування, може бути виконаний на базі еластичного та фактичного бюджетів. Слід зауважити, що форми та методи контролю фінансових результатів на СПД різняться між собою, що обумовлюється, з одного боку – потребами (а отже – і структурою) управління, а з іншого – системою обліку витрат, що застосовує кожний СПД. В цьому параграфі буде розглянутий моніторинг фінансових результатів, що базується на рахунках змінних витрат.

Починати аналіз необхідно з порівняння фактичних та планових (не скоригованих) показників. Він виконується поступово – від аналізу загальних відхилень до детальних. З метою спрощення викладу методики аналізу будемо розглядати деталізацію тільки для рівня СПД в цілому, без поділу за асортиментними групами.

На *нульовому етапі* аналізу порівнюють між собою операційний прибуток: його фактичний розмір в січні місяці (314,8 тис. грн.) на 24,4 тис. грн. (або на 8,4%) перевищував плановий (290,4 тис. грн.).

Перший етап аналізу дозволяє здійснити вказані порівняння поелементно, за складовими операційного прибутку (табл. 4.8).

Таблиця 4.8.

Аналіз відхилень операційного прибутку за складовими за січень м-ць

Показники	План (тис. грн.)	Факт (тис. грн.)	Відхилення	
			тис. грн.	%
Виручка від реалізації	1937	2018	81	4,15
Змінні витрати на виробництво реалізованої продукції	993,2	1027,0	33,8	3,40
Маржинальний прибуток	943,8	991,0	47,2	5,00
Постійні виробничі цехові витрати	285,5	290,5	5,0	1,75
Витрати реалізації	132,6	132,6	0	0,00
Витрати управління	235,3	253,7	18,4	7,82
Операційний прибуток	290,4	314,2	23,8	8,20

Як бачимо, разом з виручкою від реалізації зросли й витрати (як постійні, так і змінні), але меншою мірою, крім відхилення витрат управління (7,56%), яке було майже вдвічі більшим, ніж відхилення обсягів продажу (4,15%). Взаємозв'язок виробництва, витрат та реалізації впливає на відхилення операційного прибутку, аналіз якого, на *другому етапі*, потребує інформації двох додаткових еластичних (перерахованих) бюджетів:

– перерахованого бюджету реалізації, за допомогою якого визначається той розмір виручки від реалізації, яким би він був у разі реалізації фактичного обсягу за плановими цінами;

– перерахованого на фактичний обсяг бюджету змінних витрат реалізації (табл. 4.9).

Таблиця 4.9.

Перераховані на фактичний обсяг реалізації бюджети змінних витрат виробництва та виручки від реалізації в січні м-ці

Асортиментні позиції	Фактичний обсяг продажу (шт.)	Планова ціна (грн./шт.)	Перерахований бюджет виручки від реалізації (тис. грн.)	Норма питомих змінних витрат (грн./шт.)	Перерахований бюджет змінних витрат виробництва (тис. грн.)
K1	9100	28,0	254,8	13,29	120,9
K2	14500	39,5	572,8	19,66	285,0
K3	1850	70,0	129,5	46,16	85,4
K4	2150	54,0	116,1	31,65	68,0
K5	4200	54,9	230,6	19,80	83,2
K6	7250	36,0	261,0	22,36	162,1
K7	3150	67,4	212,3	29,50	92,9
K8	1100	175,5	193,1	90,70	99,8
Разом			1970,2		997,3

Для аналізу відхилень результатів діяльності СПД складають 2 таблиці: розрахункову (табл. 4.10) та порівняльну (табл. 4.11).

Таблиця 4.10.

Розрахункова таблиця для аналізу відхилень результатів діяльності СПД

Показники	Умовне позначення	Вартість (тис. грн.)
Фактичний операційний прибуток	(I)	314,2
Плановий маржинальний прибуток	(VII)	943,8
Фактичні постійні витрати		676,8
Скоригований плановий операційний прибуток	(II)	267,0
Плановий операційний прибуток	(III)	290,4
Фактичний маржинальний прибуток	(IV)	991,0
Фактична виручка від реалізації		2018
Змінні витрати перераховані на фактичний обсяг продажу		997,3
Скорегований маржинальний прибуток	(V)	1020,7
Виручка від реалізації перерахована на планові ціни		1970,2
Змінні витрати перераховані на фактичний обсяг продажу		997,3
Скорегований маржинальний прибуток II	(VI)	972,9

Таблиця 4.11.

Порівняльна таблиця для аналізу відхилень результатів діяльності СПД

Відхилення	Формули	Вартість (тис. грн.)
Прибутку-брутто в т.ч. за рахунок:	(I) – (III)	23,8
- маржинального прибутку	(I) – (II)	47,2
- постійних витрат	(II) – (III)	-23,4
Маржинального прибутку в т.ч. за рахунок:	(IV) – (VII)	47,2
- змінних витрат	(IV) – (V)	-29,7
- виручки від реалізації в т.ч.:	(V) – (VII)	76,9
- за рахунок цін	(V) – (VI)	47,8
- за рахунок обсягів реалізації	(VI) – (VII)	29,1

Отримані результати можуть бути відображені в різний спосіб (табл. 4.12, рис. 4.2).

Таблиця 4.12.

Звіт про виконання плану по операційному прибутку за січень м-ць

Чинники, що обумовили відхилення: – плановий операційний прибуток: 290,4 тис. грн. – фактичний операційний прибуток: 314,2 тис. грн.	Вартість (тис. грн.)		
	I рівень	II рівень	III рівень
1. Обсяг продажу	29,1		
2. Ціни	47,8		
3. Виручка від реалізації (1+2)		76,9	
4. Змінні витрати	-29,7	-29,7	
5. Маржинальний прибуток			47,2
6. Постійні витрати	-23,4		-23,4
7. Всі чинники			23,8

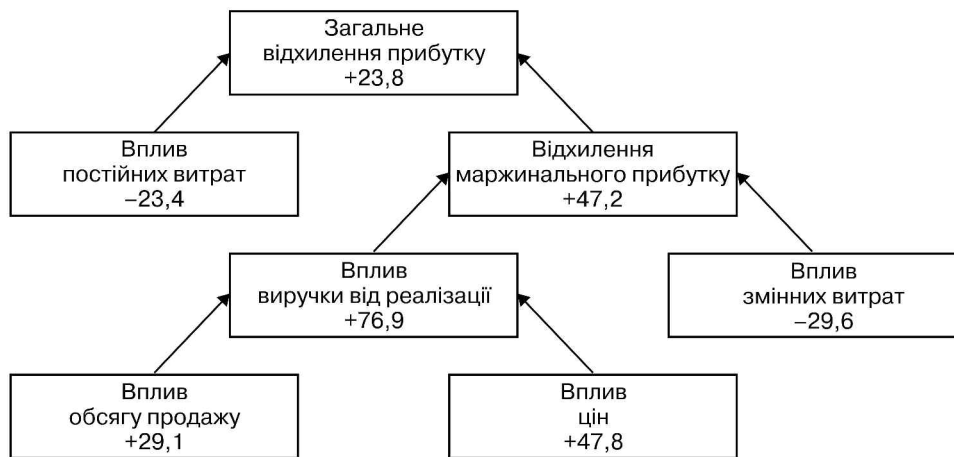


Рис. 4.2. Декомпозиція причин відхилень фактичного рівня операційного прибутку від планового в січні м-ці (тис. грн.)

Як було викладено вище, перевищення фактичної виручки від реалізації над плановою пов'язане з відхиленням від плану виробництва та з відхиленням витрат, зокрема – постійних. Оцінювання пропорційності цих відхилень на *третьому етапі* аналізу було здійснене для двох основних цехів в табл. 4.13, в якій:

- подана різниця величин постійних витрат – фактичних та планових;
- подані результати аналізу визначеної різниці в розподілі по двох чинниках:
 - різниці витрат ресурсів (визначених для ливарного цеху – в планових людино-годинах, а для механічного – в планових машино-годинах);
 - різниці нормативів постійних цехових витрат.

Результати таких розрахунків мають наступну інтерпретацію:

1) за рахунок перевищення відпрацьованих людино-годин (в ливарному цеху) та машино-годин (в механічному цеху) для виробництва фактично реалізованої продукції, фактичні постійні цехові витрати були більшими за планові на 3,4 тис. грн. в ливарному цеху та на 7,4 тис. грн. – в механічному;

2) за рахунок відхилення фактичних постійних питомих витрат від нормативних, додаткові витрати в ливарному цеху становили 1,6 тис. грн., а в механічному мала місце їх економія в сумі 7,4 тис. грн.

Таблиця 4.13.

Аналіз відхилення постійних цехових витрат в січні м-ці
внаслідок відхилення обсягів виробництва та питомих витрат

Показники	Ливарний цех	Механічний цех
Плановий обсяг виробництва	6542 люд.-год.	1157 маш.-год.
Плановий норматив постійних цехових витрат	17,1 грн./люд.-год.	150,3 грн./маш.-год.
Планові постійні цехові витрати (тис. грн.)	111,6	173,9
Фактичні постійні цехові витрати (тис. грн.)	116,6	173,9
Економія(-)/перевищення(+) витрат (тис. грн.)	+5,0	0,0
Фактичний обсяг виробництва	6742 люд.-год.	1206 маш.-год.
Різниця фактичного та планового обсягів виробництва	+200 люд.-год.	+49 маш.-год.
Економія(-)/перевищення(+) витрат внаслідок зменшення/збільшення обсягу виробництва (тис. грн.)	+3,4	+7,4
Економія(-)/перевищення(+) витрат внаслідок відхилень від нормативу витрат (тис. грн.)	+1,6	-7,4

В свою чергу, відхилення фактичних та планових людино-годин та машино-годин могли бути пов'язані із змінами продуктивності праці та змінами споживання ресурсів для виявлення впливу яких на розмір постійних цехових витрат наведені розрахунки в табл. 4.14.

Таблиця 4. 14.

Аналіз відхилення постійних виробничих цехових витрат в січні м-ці
внаслідок відхилень у використанні ресурсів

<i>Показники</i>	<i>Ливарний цех</i>	<i>Механічний цех</i>
Економія(-)/перевищення(+) витрат внаслідок зменшення/збільшення обсягу виробництва (тис. грн.)	+3,4	+7,4
Фактичний обсяг виробництва (за фактичної продуктивності праці та споживання ресурсів)	6742 люд.-год.	1206 маш.-год
Фактичні витрати часу на виробництво продукції (за планової продуктивності праці та планового споживання ресурсів)	6950 люд.-год.	1150 маш.-год
Різниця між фактичними та плановими, перерахованими на фактичний обсяг виробництва, витратами часу	-208 люд.-год.	+56 маш.-год
Плановий норматив постійних цехових витрат	17,1 грн./люд.-год.	150,3 грн./маш.-год.
Економія(-)/перевищення(+) витрат внаслідок зниження/зростання продуктивності праці (тис. грн.)	-3,6	+8,4
Плановий обсяг виробництва	6542 люд.-год.	1157 маш.-год
Різниця між плановими, перерахованими на фактичний обсяг виробництва, та плановими витратами часу	+408 люд.-год.	-7 маш.-год
Економія(-)/перевищення(+) витрат внаслідок зміни споживання ресурсів (зменшення/ збільшення) (тис. грн.)	+7,0	-1,0

За цими розрахунками:

1) у ливарному цеху у зв'язку з підвищенням продуктивності праці для виробництва більшого за плановий фактичного обсягу реалізованої продукції було використано менше часу, що обумовило економію витрат в сумі 3,6 тис. грн., а в механічному цеху навпаки – зниження продуктивності праці призвело до перевитрат як часу, так і витрат на 8,4 тис.грн.;

2) в той же час, у ливарному цеху були гірше використані ресурси, що обумовило перевищення часу роботи обладнання в порівнянні за планом, і, як наслідок, – обумовило перевищення суми витрат на 7,0 тис. грн., тоді як в механічному цеху обладнання використовувалося ефективніше, працювало менше часу, що зменшило постійні цехові витрати на 1,0 тис. грн.

Результати аналізу відхилень постійних цехових витрат можуть бути представлені також і в графічному вигляді (рис. 4.3).

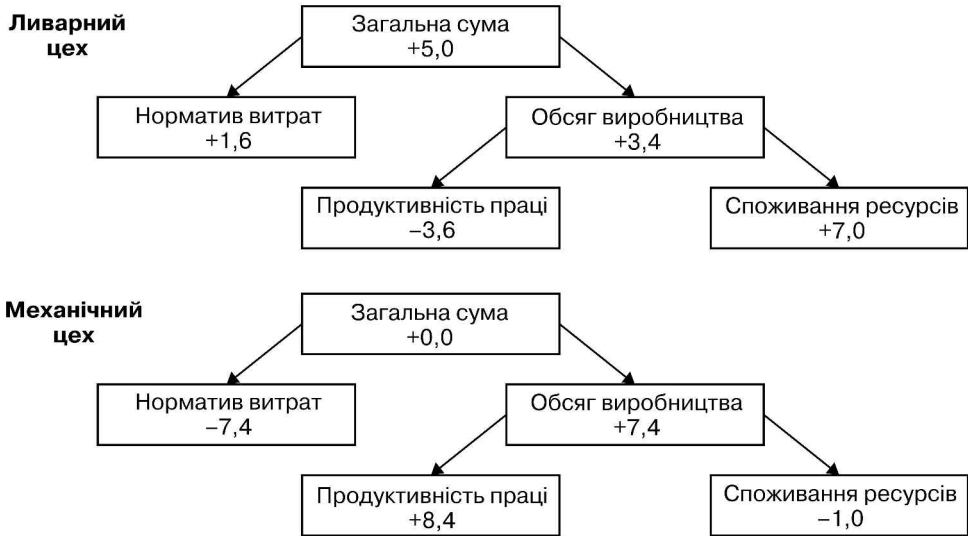


Рис. 4.3. Декомпозиція причин відхилень постійних виробничих цехових витрат в січні м-ці (тис. грн.)

4.4. Моніторинг фінансових коефіцієнтів СПД

Останнім, найбільш узагальнюючим етапом контролю діяльності СПД є аналіз основних фінансових коефіцієнтів, що характеризують взаємозалежності між окремими фінансовими показниками. Широке використання такого аналізу обумовлене його простотою та можливістю подання багатьох складних залежностей у формі одного розрахунку.

Слід зауважити, що рівні фінансових показників самі по собі мало що характеризують, а висновки можуть бути отримані порівнянням розрахованих для СПД рівнів з розрахованими для галузі (середніми, типовими) чи плановими. Визначення оптимального рівня фінансових коефіцієнтів потребує вирішення низки проблем. Однією з проблем є справедлива оцінка вартості основного капіталу, яка з плином часу внаслідок зношування зменшується, що може викликати зростання показника рентабельності активів, хоча в реальності покращання ефективності використання основного капіталу могло і не відбутися.

Загальноприйняте розподіляти фінансові коефіцієнти за метою їх аналізу на 4 групи:

- 1) ліквідності;
- 2) оборотності;
- 3) заборгованості;
- 4) рентабельності.

Для прикладу, в аналізі діяльності нашого СПД використані наступні фінансові коефіцієнти:

$$1. \text{ Коефіцієнт поточної ліквідності (КПЛ) } = \frac{\text{оборотний капітал}}{\text{поточні зобов'язання}} .$$

При його розрахунку можуть бути враховані лише ті оборотні кошти, що були призначені для покриття тільки поточних зобов'язань (без довготермінових). Рівень КПЛ, від якого, крім усього іншого, залежать умови отримання кредитів, обумовлюється багатьма чинниками (структурою оборотних засобів, методами їх оцінки, структурою зобов'язань). Тому, як вже було зауважено, сам по собі КПЛ не може характеризувати ступінь ліквідності СПД.

$$2. \text{ Коефіцієнт оборотності активів } = \frac{\text{виручка від реалізації}}{\text{середньорічна вартість активів}} .$$

Про недоліки цього показника у зв'язку зі зменшенням переоціненої вартості основного капіталу вже мовилося вище.

$$3. \text{ Загальний коефіцієнт заборгованості } = \frac{\text{позиковий капітал}}{\text{середньорічна вартість активів}} .$$

4. Коефіцієнти рентабельності:

- власного капіталу (РВК);
- загального капіталу (активів) (РА);
- реалізації (РР).

Ці коефіцієнти обчислюються шляхом порівняння чистого прибутку з відповідними показниками. При цьому відмінності між РВК та РА обумовлюються структурою капіталу – співвідношенням вартостей загального та власного капіталів.

Планові та фактичні рівні згаданих вище фінансових коефіцієнтів для нашого СПД наведені в табл. 4.15.

Таблиця 4.15.

Фінансові коефіцієнти СПД в січні м-ці

Фінансові коефіцієнти	План	Факт
Коефіцієнт поточної ліквідності	5,11	3,99
Коефіцієнт оборотності активів	0,32	0,33
Загальний коефіцієнт заборгованості (%)	71,6	72,2
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (%) РВК	6,3	5,6
Коефіцієнт рентабельності активів (%) РА	1,8	1,6
Коефіцієнт рентабельності реалізації (%) РР	5,6	4,8
Структура капіталу (частка власного капіталу)	3,56	3,61

Так званий аналіз Дюпонта дозволяє наочно представити взаємозв'язок фінансових коефіцієнтів. Зокрема взаємозв'язок РВК з РА та структурою капіталу, а також деякими іншими фінансовими коефіцієнтами (рис. 4.4).

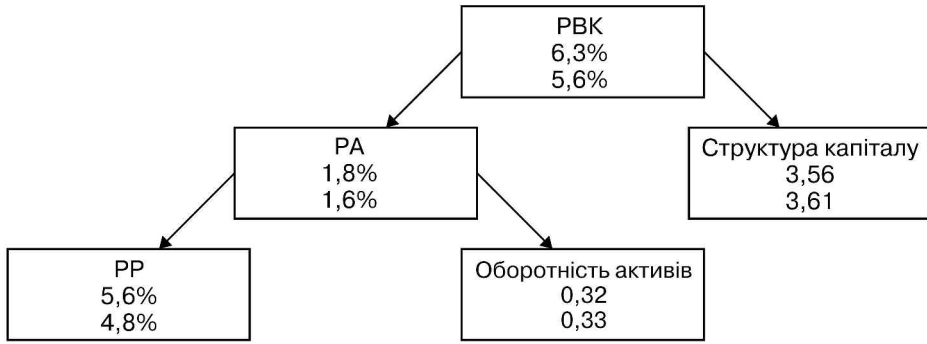


Рис. 4.4. Взаємозв'язок фінансових коефіцієнтів СПД в січні м-ці

В той же час, для здійснення аналізу потрібне використання статистичних методів, наприклад – методу ланцюгових підставлень, за допомогою якого можна виміряти відокремлений вплив кожного з чинників на результативний показник. Використання цього методу в економічних дослідженнях базується на наступному правилі: якщо між *трьома* показниками має місце прямо пропорційна залежність

$$X = a \cdot b,$$

то загальна зміна добутку за рахунок впливу двох чинників розраховується як різниця звітного та базисного рівнів X :

$$\Delta X = a_1 b_1 - a_0 b_0,$$

а вплив окремих чинників – за формулами:

$$\Delta X(a) = a_1 b - a_0 b = (a_1 - a_0) \cdot b;$$

$$\Delta X(b) = a b_1 - a b_0 = a \cdot (b_1 - b_0);$$

в яких значення *якісного (інтенсивного, відносного)* показника фіксується на рівні *базисного періоду*, а *кількісного (екстенсивного, абсолютного)* – на рівні *звітного періоду*.

Якщо ж, як в нашому випадку, розглядається взаємозв'язок більше, ніж трьох показників, то правила застосування методу ланцюгових підставлень дещо ускладнюються:

1) в разі залежності виду

$$X = a \cdot b \cdot c;$$

2) показник a має бути таким, щоб його чисельник співпадав з чисельником результативного показника X ;

3) наступний чинниковий показник b повинен мати чисельник такий, яким був знаменник у показника a . І так само для всіх наступних чинників;

4) тоді вплив окремих чинників визначається за формулами:

$$\Delta X(a) = (a_1 - a_0) \cdot b \cdot c;$$

$$\Delta X(b) = a \cdot (b_1 - b_0) \cdot c;$$

$$\Delta X(c) = a \cdot b \cdot (c_1 - c_0),$$

в яких значення показників, що записані за дужками справа, фіксуються на рівні *звітного періоду*, а тих, що зліва, – на рівні *базисного періоду* (або використовують *планові* рівні).

Аналіз РВК за даними табл. 4.15 та відповідно до взаємозв'язків фінансових коефіцієнтів, наведених на рис 4.4, дав наступні результати:

1) чинниками РВК є структура капіталу та РА, а той, в свою чергу, обумовлюється РР та оборотністю активів;

2) серед показників-чинників на першому місці буде міститися РР в чисельнику якого, як і в чисельнику РВК, знаходиться показник чистого прибутку;

3) за ним, у формулі взаємозв'язку показників, буде розташований показник оборотності активів, чисельник якого співпадає із знаменником РР і становить величину виручки від реалізації;

4) таким чином формула взаємозв'язку чинників в аналізі РВК буде мати вигляд:

$$РВК = РР \cdot \text{оборотність активів} \cdot \text{структура капіталу};$$

5) вплив окремих чинників на РВК буде визначений за результатами наступних розрахунків:

$$\begin{aligned} \Delta РВК(РР) &= (РР_{\text{ф.}} - РР_{\text{пл.}}) \cdot \text{оборотність активів}_{\text{ф.}} \cdot \text{структура капіталу}_{\text{ф.}} = \\ &= (4,8 - 5,6) \cdot 0,33 \cdot 3,61 = -0,95 \text{ в.п.}; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Delta РВК(\text{оборотність активів}) &= РР_{\text{пл.}} \cdot (\text{оборотність активів}_{\text{ф.}} - \text{оборотність активів}_{\text{пл.}}) \cdot \text{структура капіталу}_{\text{ф.}} = \\ &= 4,8 \cdot (0,33 - 0,32) \cdot 3,61 = +0,17; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Delta РВК(\text{структура капіталу}) &= РР_{\text{пл.}} \cdot \text{оборотність активів}_{\text{пл.}} \cdot (\text{структура капіталу}_{\text{ф.}} - \text{структура капіталу}_{\text{пл.}}) = \\ &= 4,8 \cdot 0,33 \cdot (3,61 - 3,56) = +0,08; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Delta РВК(РР) + \Delta РВК(\text{оборотність активів}) + \Delta РВК(\text{структура капіталу}) &= \\ &= -0,95 \text{ в.п.} + 0,17 \text{ в.п.} + 0,08 \text{ в.п.} = -0,7 \text{ в.п.} = 5,6\% - 6,3\%. \end{aligned}$$

4.5. Використання результатів аналізу відхилень для цілей управління на базі стандартних бюджетів витрат

Результати аналізу відхилень, отримані в п. 4.4, не є самостійною метою дослідження діяльності СПД, а лише засобом для обґрунтування управлінських рішень. В разі виявлення, наприклад, невиконання плану виробництва за більших від планових витрат, необхідно шукати шляхи виправлення ситуації з метою усунення (ліквідації, зменшення) цих перевитрат (в першу чергу – постійних) в майбутньому. Тобто, мова має йти не про усунення причин, що обумовили виявлені витрати. Наприклад, якщо мало місце перевищення, в порівнянні з планом, витрат на сировину, то результати аналізу дозволяють виявити, що це могло статися внаслідок використання невідповідної сировини (з невідповідними параметрами), що затруднювало її оброблення, чим порушувався визначений технологічний процес і, як наслідок, норми споживання

цієї сировини. Щоб позбутися відхилень, за такої умови (використання невідповідної сировини) слід було б перерахувати норми споживання і норми витрат, тобто – санкціонувати (затвердити офіційно) виявлене відхилення і вважати його за норму. Або відділу постачання закуповувати сировину виключно тієї якості, яка передбачена технологічним процесом.

З метою забезпечення більшої придатності результатів аналізу до вирішення завдань управління необхідно враховувати, що:

1) протидія некорисним відхиленням має бути здійснена в поточному порядку, тобто в момент вимірювання споживання матеріалів чи витрат. І хоча поточний аналіз може бути виконаний не по всіх статтях витрат, щодо прямих витрат він, в більшості випадків, можливий;

2) аналіз не має за мету тільки подання величин визначених відхилень у вигляді таблиць або розрахунків певних показників. Визначення, згруповані відповідним чином, становлять вхідну інформаційну базу, використання якої полегшує визначення напрямків подальших досліджень з метою виявлення *причин* відхилень та розроблення відповідних заходів, щоб запобігти цим відхиленням *в майбутньому*;

3) більш корисним є вичерпне дослідження *окремих* відхилень, ніж зверхнє дослідження *всіх* відхилень;

4) аналізувати слід первинні явища (джерела, що спричинили відхилення, а не виключно – їх наслідки).

Використання стандартних – планових та фактичних – бюджетів цехових витрат (табл. 3.11–3.12, 4.3–4.4) та калькуляції собівартості (табл. 3.14 для К1) дозволяє здійснити поасортиментний аналіз відхилень:

- витрат основних матеріалів;
- прямих витрат праці;
- цехових витрат.

Етапи такого аналізу розглянуто нижче на прикладі виробництва К1 в січні місяці. Узагальнена планова та фактична інформація щодо витрат на виробництво К1 наведена в таблицях 4.16 та 4.17.

Таблиця 4.16.

Бюджет витрат для виробництва К1 в січні м-ці
(за плановими нормами витрат)

План виробництва:	напівфабрикат	10000 шт.		
	готовий виріб	10000 шт.		
Основні матеріали				
Ливарний цех	кг/шт.	Обсяг споживання кг	Ціна грн./шт.	Витрати тис. грн.
С1	0,010	100	60,00	6,0
С2	0,005	50	80,00	4,0
С3	0,020	200	40,00	8,0
Механічний цех				
Напівфабрикат	1 шт./шт.	10000 шт.	3,0 грн./шт.	30,0

48,0

Таблиця 4.16 (продовження).

Прямі витрати праці					
	Норматив люд.-год./шт.	Відпрацьовано люд.-год.	Тариф грн./люд.-год.	Витрати тис. грн.	
Ливарний цех	0,1	1000	10,0	10,0	20,0
Механічний цех	0,1	1000	10,0	10,0	
Цехові витрати					
	Норматив люд.-год./шт.	Обсяг виробництва люд.-год.	Питомі витрати грн./люд.-год.	Витрати тис. грн.	
Ливарний цех					
Змінні витрати	0,1	1000	33,2	33,2	97,0
Постійні витрати	0,1	1000	17,1	17,1	
	Норматив маш.-год./шт.	Обсяг виробництва маш.-год.	Питомі витрати грн./маш.-год.	Витрати тис. грн.	
Механічний цех					
Змінні витрати	0,01	100	316,5	31,7	97,0
Постійні витрати	0,01	100	150,3	15,0	
В цілому		165,0			

Таблиця 4.17.

Фактичні витрати для виробництва К1 в січні м-ці

План виробництва:	напівфабрикат	10000 шт.		
	готовий виріб	10000 шт.		
Основні матеріали				
	Обсяг споживання, кг	Ціна грн./т..	Витрати тис. грн.	
Ливарний цех				
С1	111	61,67	6,85	54,24
С2	49	76,52	3,75	
С3	173	45,46	7,86	
Механічний цех				
Напівфабрикат	9540 шт.	3,75 грн./т..	35,78	
Прямі витрати праці				
	Відпрацьовано люд.-год.	Тариф грн./люд.-год.	Витрати тис. грн.	
Ливарний цех	1005	11,67	11,73	22,46
Механічний цех	1150	9,33	10,73	
Цехові витрати				
	Відпрацьовано маш.-год	Змінні витрати тис. грн	Постійні витрати	
Ливарний цех	-	33,88	16,44	93,44
Механічний цех	112	28,31	14,81	
В цілому		170,4		

Аналіз витрат виробництва К1 в січні місяці показав, що відхилення витрат основних матеріалів обумовлене двома чинниками: відхиленням цін матеріалів та відхиленням споживання матеріалів (величини цих відхилень наведено в табл. 4.18).

Таблиця 4.18.

Розрахунки відхилення витрат основних матеріалів
для К1 за чинниками в січні м-ці

(грн.)

	за рахунок відхилення ціни	за рахунок відхилення споживання	загальне відхилення
С1	$(61,67 - 60,00) \cdot 111 = 185$	$(111 - 9540 \cdot 0,01) \cdot 60,00 = 36$	1121
С2	$(76,52 - 80,00) \cdot 49 = -170$	$(49 - 9540 \cdot 0,005) \cdot 80,00 = 104$	-66
С3	$(45,46 - 40,00) \cdot 173 = 945$	$(173 - 9540 \cdot 0,02) \cdot 40,00 = -712$	233
Е1	$(3,75 - 3,00) \cdot 9540 = 7155$	$(9540 - 9540) \cdot 3,00 = 0$	7155
Разом	8115	328	8443

Розрахунки в табл. 4.18 здійснені за методом ланцюгових підставлень наступним чином:

– «за рахунок відхилення цін» визначена різниця витрат на фактичне споживання за формулою:

$$(ціна_{ф.} - ціна_{пл.}) \cdot обсяг споживання_{ф.};$$

– «за рахунок відхилення споживання» визначена різниця споживання на фактичний обсяг виробництва за умови збереження планових норм споживання та планових цін за формулою:

$$(обсяг споживання_{ф.} - обсяг виробництва_{ф.} \cdot норма споживання_{пл.}) \cdot ціна_{пл.}$$

Аналогічним чином здійснено аналіз прямих витрат праці (табл. 4.19) та змінних цехових витрат (табл. 4.20):

1) аналіз прямих витрат праці:

– «за рахунок відхилення тарифів» шляхом визначення різниці витрат на фактично відпрацьовані люд.-год. за формулою:

$$(тарифи_{ф.} - тарифи_{пл.}) \cdot відпрацьовані люд.-год._{ф.};$$

– «за рахунок відхилення продуктивності праці» визначена різниця витрат за умови збереження планових нормативів трудомісткості та планових тарифів за формулою:

$$(відпрацьовано люд.-год._{ф.} - обсяг виробництва_{ф.} \cdot трудомісткість_{пл.}) \cdot тарифи_{пл.}$$

2) аналіз змінних цехових витрат:

– «за рахунок відхилення обсягів виробництва» визначена різниця на фактичні витрати часу за формулою:

$$витрати часу_{ф.} - норматив змінних витрат_{пл.} \cdot витрати часу_{ф.};$$

– «за рахунок відхилення продуктивності праці» визначена різниця витрат за умови збереження планових нормативів витрат часу та планових норм

змінних витрат за формулою:

(витрати часу_{ф.} – обсяг виробництва_{ф.} • норма витрат часу_{пл.}) • норма змінних витрат_{пл.}

Таблиця 4.19.

Розрахунки відхилення прямих витрат праці
для К1 за чинниками в січні м-ці

(грн.)

	за рахунок відхилення тарифів	за рахунок відхилення продуктивності праці	загальне відхилення
Ливарний цех	$(11,67 - 10,00) \cdot 1005 = 678$	$(1005 - 0,1 \cdot 9540) \cdot 10,00 = 510$	2188
Механічний цех	$(9,33 - 10,00) \cdot 1150 = 770$	$(1150 - 0,1 \cdot 9540) \cdot 10,00 = 1960$	2730
Разом	2448	2470	4918

Таблиця 4.20.

Розрахунки відхилення змінних цехових витрат
для К1 за чинниками в січні м-ці

(грн.)

	за рахунок відхилення обсягів виробництва	за рахунок відхилення продуктивності праці	загальне відхилення
Ливарний цех	$33880 - 1005 \cdot 33,2 = 514$	$(1005 - 0,1 \cdot 9540) \cdot 33,2 = 1693$	2207
Механічний цех	$28310 - 112 \cdot 316,5 = -7138$	$(112 - 0,01 \cdot 9540) \cdot 316,5 = 5254$	-1884
Разом	-6624	6947	323

Більш складним є аналіз відхилень постійних цехових витрат, який базується на нормативах нарахувань на продукцію. Їх відхилення пов'язані з:

- 1) відхиленнями від планового бюджету витрат;
- 2) відхиленнями, обумовленими відхиленнями обсягів виробництва.

Результати аналізу відхилень постійних цехових витрат для К1 наведені в табл. 4.21.

Для розрахунків в табл. 4.21 також використаний метод ланцюгових підставлень. Наприклад:

постійні витрати = норматив нарахувань на продукцію • обсяг виробництва

$$X = a \times b;$$

$$\Delta X(a) = a_{ф.} \cdot b_{ф.} - a_{пл.} \cdot b_{ф.} = (a_{ф.} - a_{пл.}) \cdot b_{ф.};$$

$$\Delta X(b) = a_{пл.} \cdot b_{ф.} - a_{пл.} \cdot b_{пл.} = a_{пл.} \cdot (b_{ф.} - b_{пл.});$$

Δ постійні витрати(норматив) = норматив_{ф.} • обсяг виробництва_{ф.} – норматив_{пл.} • обсяг виробництва_{ф.} = постійні витрати_{ф.} – норматив_{пл.} • обсяг виробництва_{ф.};

Δ постійні витрати(обсяг виробництва) = (обсяг виробництва_{ф.} – обсяг виробництва_{пл.}) • норматив_{пл.}.

Таблиця 4.21.

Розрахунки відхилення постійних цехових витрат
для К1 за чинниками в січні м-ці.

(грн.)

	<i>Ливарний цех</i>	<i>Механічний цех</i>	<i>загальне відхилення</i>
від планового бюджету	$16440 - 17100 = -660$	$14810 - 15000 = -190$	-850
на фактичний обсяг виробництва	$16440 - 9540 \cdot 0,1 \cdot 17,1 = 127$	$14810 - 9540 \cdot 0,01 \cdot 150,3 = 471$	598
за рахунок відхилень обсягів виробництва	$(9540 \cdot 0,1 - 1000) \cdot 17,1 = -787$	$(9540 \cdot 0,01 - 100) \cdot 150,3 = -691$	-1478
за рахунок відхилень споживання ресурсів	$(1005 - 1000) \cdot 17,1 = 86$	$(112 - 100) \cdot 150,3 = 1804$	1890
за рахунок відхилень ефективності використання ресурсів	$(9540 \cdot 0,1 - 1005) \cdot 17,1 = -873$	$(9540 \cdot 0,01 - 112) \cdot 150,3 = -2495$	-3368

Виходячи з того, що

обсяг виробництва = ефективність використання ресурсів • споживання ресурсів,

вплив чинників на відхилення цехових постійних витрат може бути поданий у вигляді наступної декомпозиції (рис. 4.5).

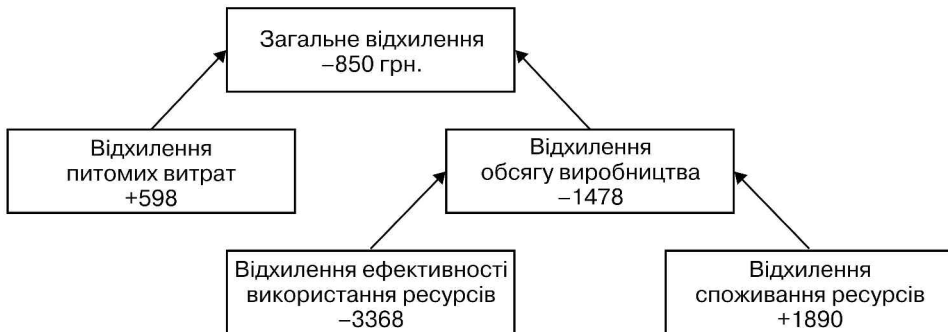


Рис. 4.5. Декомпозиція відхилення постійних цехових витрат для К1 в січні місяці (грн.)

Результати виконаного аналізу дозволяють дійти наступних висновків:

1) відхилення постійних цехових витрат як в ливарному цеху, так і в механічному цехах є позитивним (фактичні витрати були менші за планові, відповідно, на 660 грн. та 190 грн.):

– що було пов'язано з меншим, в порівнянні з планом (на 460 шт.) обсягом виробництва, – цей чинник обумовив скорочення витрат, по двох цехах разом, на 1478 грн.;

– в той же час, фактичні постійні питомі витрати перевищили нормативні в обох цехах, що обумовило негативне відхилення витрат на 598 грн.;

2) відхилення витрат, обумовлене скороченням виробництва, сталося також під дією 2-х чинників, вплив яких був протилежний:

– якщо зростання ефективності використання ресурсів (зокрема – підвищення продуктивності праці) скоротило кількість потрібних для фактичного обсягу виробництва людино-годин (в ливарному цеху) та машино-годин (в механічному цеху), то, за плановим нормативом нарахувань, постійних витрат на меншу кількість людино-годин та машино-годин мало б знадобитися менше на 3368 грн.;

– фактично на зменшений на 460 шт. обсяг продукції людино-годин в ливарному цеху та машино-годин в механічному цеху було витрачено більше за заплановане, що обумовило необхідність залучення додаткових постійних цехових витрат у сумі 1890 грн.

4.6. Моніторинг фінансових результатів СПД з використанням РЗВ

Використання еластичного бюджету та РЗВ, складеного за фактичними результатами діяльності СПД (табл. 4.22), дозволяє здійснити *четвертий* етап аналізу витрат (метода для попередніх етапів наведено в п. 4.3), відділивши при оцінюванні впливу на результати діяльності відхилень виручки від реалізації дії зовнішнього (відхилень цін) та внутрішнього (відхилень витрат) чинників. Це дозволяє відповісти на питання: яким би був прибуток при фактичних обсягах та асортименті продажу, якщо б ціни та питомі змінні витрати залишалися на плановому рівні (табл. 4.9)?

Таблиця 4.22.

Планові та фактичні результати діяльності СПД в РЗВ у січні м-ці.

(тис. грн.)

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	Разом – план	Разом – факт
Виручка від реалізації – план	252	553	133	119	225	288	209	158	1937	-
Виручка від реалізації – факт	260	562	131	129	212	339	205	180	-	2018
Змінні витрати на реалізовану продукцію – план	119,6	275,2	87,7	69,6	89,1	178,9	91,5	81,6	993,2	-
Маржинальний прибуток – план	128,2	277,8	45,3	53,6	135,9	109,1	117,5	76,4	943,8	-
Змінні витрати на реалізовану продукцію – факт	119,8	281,4	81,7	72,4	88,0	210,7	89,0	84,0	-	1027,0
Маржинальний прибуток – факт	140,2	280,6	49,3	56,6	124,0	128,3	116,0	96,0	-	991,0

Таблиця 4.22 (продовження).

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	Разом – план	Разом – факт
Постійні виробничі цехові витрати									285,5	290,5
Валовий прибуток									658,3	700,5
Невиробничі витрати: - управління - реалізації									235,3 132,6	253,7 132,6
Операційний прибуток									290,4	314,2
Податок									72,6	78,7
Чистий прибуток									217,8	235,5

Розрахунки за показниками еластичного бюджету та РЗВ дозволяють зробити наступні висновки:

– про корисний вплив зміни виручки від реалізації на прибуток:

$$\underbrace{(1970,2 - 997,3)}_{\text{табл. 4.9}} - \underbrace{(285,5 - 235,3 - 132,6)}_{\text{табл. 4.22}} - 290,4 =$$

$$= 319,5 - 290,4 = +29,1 \text{ тис. грн.};$$

– про некорисний вплив зміни постійних витрат, витрат управління та реалізації:

$$(285,5 + 235,3 + 132,6) - (290,5 + 253,7 + 132,6) = -23,4 \text{ тис. грн.}$$

На *п'ятому* – останньому етапі аналізу витрат здійснюється аналіз впливу відхилень виручки від реалізації на прибуток (+29,1 тис. грн.) шляхом визначення відокремленого впливу двох чинників:

1) зміни обсягів реалізації (за умови незмінності планового асортименту продажу). Для такого розрахунку використовують середній плановий питомий маржинальний прибуток (21,94 грн./шт., див. табл. 3.16) добуток якого на відхилення фактичного обсягу реалізації від планового і визначає корисний вплив зміни обсягів реалізації на прибуток +19,7 тис. грн. (табл. 4.23):

Таблиця 4.23.

Визначення впливу на прибуток відхилень в обсягах реалізації в січні м-ці
Середній плановий маржинальний прибуток = 21,94 грн./шт.

Показники	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	Разом
Обсяг реалізації (тис. шт.) - план	9,00	14,00	1,90	2,20	4,10	7,20	3,10	0,90	42,4
Обсяг реалізації (тис. шт.) - факт	9,10	14,50	1,85	2,20	4,20	7,25	3,15	1,05	43,3
Відхилення (тис. шт.)	0,10	0,50	-0,05	0,0	0,10	0,05	0,05	0,15	0,90
Відхилення валового прибутку (тис. грн.)	2,2	11,0	-1,1	0,0	2,2	1,1	1,1	3,2	19,7

2) зміни асортименту (структури) реалізації (табл. 4.24), зростання в якій частки продажу К8, питомий маржинальний прибуток якого набагато перевищує питомий маржинальний прибуток по ін-ших продуктах, також мала корисний вплив на прибуток і збільшила його на 9,4 тис. грн.

Таблиця 4.24.

Визначення впливу на прибуток відхилень в структурі реалізації в січні м-ці

Показники		К1	К2	К3	К4	К5	К6	К7	К8	Разом
Обсяг реалізації (тис. шт.) – план		9,00	14,00	1,90	2,20	4,10	7,20	3,10	0,90	42,4
Обсяг реалізації (тис. шт.) – факт		9,10	14,50	1,85	2,20	4,20	7,25	3,15	1,05	43,3
Структура реалізації, %	– план	21,2	33,0	4,5	5,2	9,7	17,0	7,3	2,1	100,0
	– факт	21,0	33,5	4,3	5,1	9,7	16,7	7,3	2,4	100,0
Відхилення структури (в. п.)		-0,2	0,5	-0,2	-0,1	0,0	-0,3	0,0	0,3	-
Плановий питомий маржинальний прибуток (грн./шт.)		14,25	19,84	23,84	24,36	33,15	15,15	37,90	84,89	-
Відхилення обсягу реалізації (тис. шт.)		0,10	0,50	-0,05	0,00	0,10	0,05	0,05	0,15	0,90
Відхилення питомого маржинального прибутку від середньопланового (грн./шт.)		-7,60	-2,11	1,89	0,51	11,20	-6,80	15,95	62,94	-
Відхилення валового прибутку (тис. грн.)		-0,7	-1,0	0,1	0,0	1,1	-0,3	0,8	9,4	9,4

По результатах виконаних в пп. 4.3 та 4.6 розрахунків є можливість здійснити повний аналіз відхилення фактичного та планового операційного прибутку в січні місяці, яке становило +23,8 тис.грн. і на який вплинуло:

- відхилення обсягів реалізації: +19,7 тис.грн.;
- відхилення структури реалізації : +9,4 тис. грн.;
- відхилення постійних витрат: – 23,4 тис.грн.;
- відхилення цін: +47,2 тис.грн.;
- відхилення змінних витрат: –29,7 тис.грн.

Останні 2 відхилення також можуть бути розподілені по продуктах, для чого достатньо виконати по кожному з них той самий розрахунок, що й для всього асортименту в цілому (рис. 4.6).

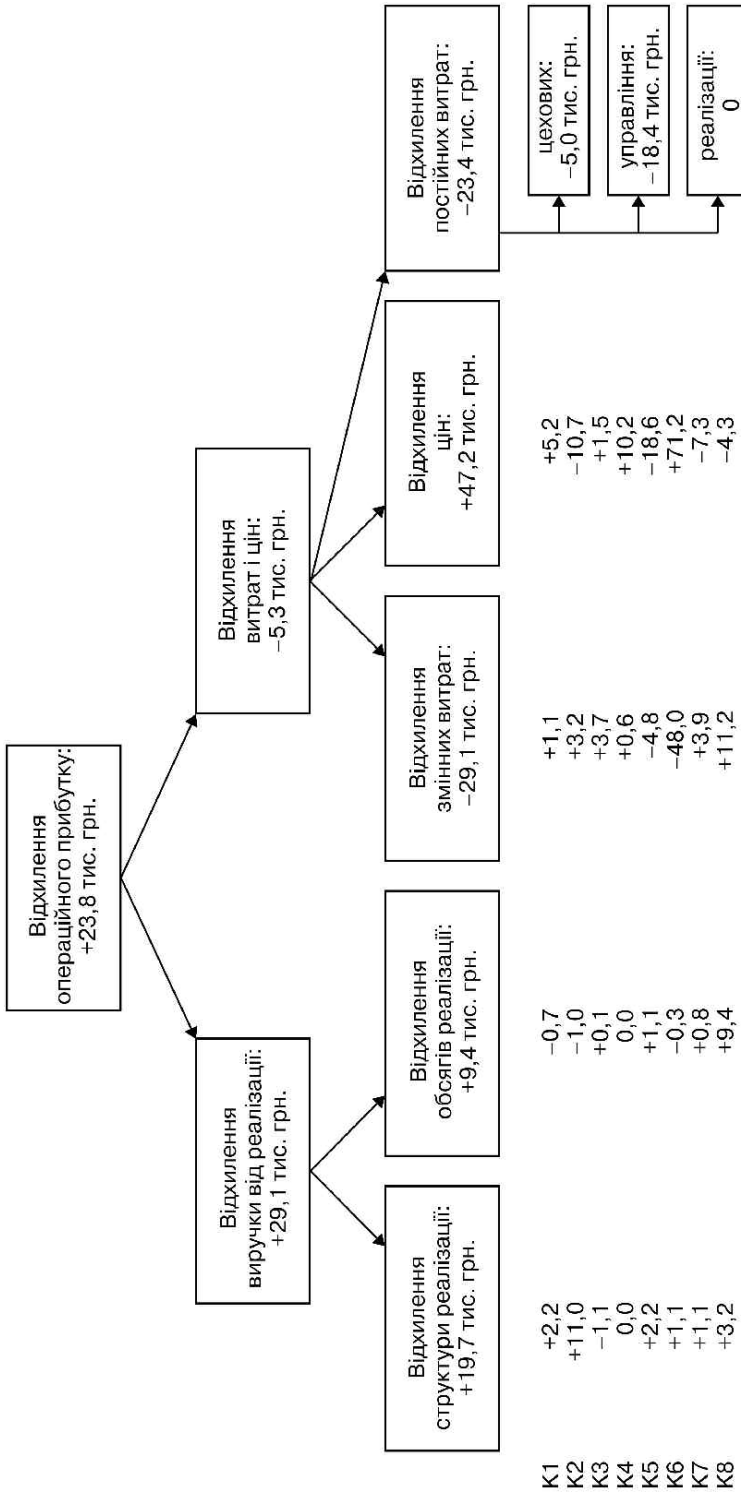


Рис. 4.6. Декомпозиція чинників відхилень операційного прибутку в січні місяці.

Питання та тестові завдання для самоконтролю

1. В чому сутність перерахунку вхідних бюджетів в еластичні?
2. Яким чином бюджетування забезпечує об'єктивні результати аналізу відхилень?
3. Який інструментарій використовується для перерахунку вхідних бюджетів в еластичні?
4. Розкрийте сутність формування звітів з виконання бюджетів витрат.
5. В чому принципова різниця контролю прямих витрат и непродуктивних (непрямих)?
6. На які етапи можна розділити моніторинг витрат та результатів за допомогою аналізу відхилень?
7. На яких принципах заснована послідовність моніторингу витрат та результатів за допомогою аналізу відхилень?
8. Схарактеризуйте методику розрахунку коефіцієнтів ліквідності.
9. Схарактеризуйте методику розрахунку коефіцієнтів рентабельності.
10. Як використовуються результати аналізу відхилень для цілей управління?
11. *Гнучкий бюджет:*
 - а) призначений для контролю за виробничими накладними витратами, а не для контролю за прямими виробничими витратами;
 - б) може застосовуватися для будь-якого рівня діяльності;
 - в) призначений для контролю за прямими виробничими витратами а не для контролю за виробничими накладними витратами;
 - г) складається виходячи з фактичного рівня діяльності.

Відповідь: а, б; в, г; б,г; а,в.

12. *Основна різниця між зведеним і гнучким бюджетами полягає в тому, що:*
 - а) гнучкий бюджет приймає до уваги тільки змінні витрати, а зведений бюджет охоплює всі види витрат підприємства;
 - б) гнучкий бюджет дає менеджерам певну свободу у досягненні поставленої мети, у той час як зведений бюджет базується на постійному незмінному стандарті;
 - в) зведений бюджет складається для всього підприємства в цілому, а гнучкий бюджет охоплює тільки окремі підрозділи;
 - г) зведений бюджет складається на основі запланованого рівня діяльності, а формування гнучкого бюджету відбувається виходячи з фактичного рівня діяльності.

Відповідь: а, б, в, г.

13. *Об'єм діяльності, що впливає на витрати, називають:*
 - а) функція витрат;
 - б) чинник витрат;
 - в) поведінка витрат;
 - г) оцінка витрат.

Відповідь: а, б, в, г.

14. *Характер реакції витрат на зміни в діяльності підприємства називають:*
- а) функція витрат;
 - б) чинник витрат;
 - в) поведінка витрат;
 - г) оцінка витрат.

Відповідь: а, б, в, г.

Розділ 5. ОПЕРАЦІЙНІ РАХУНКИ В КОНТРОЛІНГУ

5.1. Роль обліку непрямих витрат в управлінні сучасним СПД

Частка непрямих витрат, як цехових, так і загальнозаводських, в загальних витратах є великою і останнім часом має тенденцію до зростання. З цього приводу їх аналіз і контроль є важливими у зв'язку з тим, що керівництво СПД потребує інформації двох видів:

1) для розроблення управлінських рішень (рентабельності виробництва окремих виробів, ефективності господарювання окремих центрів відповідальності);

2) для мотивування і контролю праці керівників різних рівнів.

Крім того, як зазначалось вище, розподіл цехових витрат за окремими виробами є основою фінансового обліку (зокрема, для визначення собівартості виробів).

Слід нагадати, що в традиційних системах рахунків витрат:

1) цехові витрати спочатку враховуються за центрами бюджетної відповідальності (ЦБВ), визначених для основних та допоміжних цехів, що дозволяє в подальшому розрахувати розмір нарахувань для кожного ЦБВ, збільшуючи в останніх на цю величину виробничі витрати;

2) невиробничі витрати (реалізації, управління) зазвичай розподіляють по виробках з метою аналізу (визначення рентабельності виробів чи послуг);

3) прямі витрати визначають за результатами докладного обліку та шляхом ведення відповідної документації.

В той же час, в більшості випадків, традиційний підхід розподілу цехових витрат за виробами шляхом організації та ведення обліку щодо ЦБВ не відповідає структурі та умовам організації СПД, а отримана за його допомогою інформація є недостатньою для забезпечення високої ефективності управління. Так, підхід до розподілу непрямих витрат шляхом визначення величин нарахувань, що передбачає їх прямий зв'язок з обсягами виробництва, перебільшує собівартість при виробництві виробів у довгих серіях і применшує її при мало-серійному та індивідуальному виробництві. А підхід, що базується на зв'язку нарахувань з прямими витратами праці, призводить до перебільшення собівартості виробів, що виробляються переважно з застосуванням ручної праці і применшення її щодо виробів, які виробляються, наприклад, на автоматичних лініях. Тобто, в обидвох випадках, мають місце помилки у визначенні собівартості та рентабельності виробів.

В умовах зростаючої конкуренції швидкі зміни, які мають здійснюватися на СПД з метою збереження його конкурентоспроможності, і в першу чергу – використання нових технологій, потреби в їх постійному вдосконаленні або заміні, обумовили ґрунтовні зміни в структурі витрат більшості СПД. Полягають вони у зменшенні частки прямих витрат праці у витратах виробництва та зміні характеру праці: з одного боку виконання ручних операцій доручається машинам, а з іншого – витрати праці, які значною мірою відносились до змінних витрат, останнім часом відносять до постійних витрат і непрямих витрат виробництва (зокрема, оплата праці робітників допоміжного, по відношенню до основного, виробництва, чия діяльність полягає в організації технологічного процесу та забезпеченні сталого функціонування машин та механізмів, а не у виробництві продукції). За рахунок збільшення внаслідок цього вказаних цехових, а також загальнозаводських (на маркетинг та рекламу, дослідження та розвиток, забезпечення якості, логістику) витрат зменшується частка витрат основних матеріалів. Так, якщо в минулому частка витрат на основні матеріали досягала в структурі витрат 50%, то зараз вона зменшилася, тоді як частка непрямих витрат збільшилась з 10% майже до 45% (а в окремих випадках – і до 80–90%).

Тобто, негативна роль помилок в обліку і розподілі непрямих витрат, про які йшла мова вище, в розробленні управлінських рішень у сучасних умовах виробництва значно зросла. Цим обумовлена необхідність вдосконалення обліку і аналізу непрямих витрат для виконання завдань контролінгу.

5.2. Поняття та зміст операцій в контексті поопераційного обліку

Інформація про витрати у фінансово-журнальному обліку упорядковує витрати в двох вимірах:

- по видах (на амортизацію, зарплату, матеріалі, енергію);
- по підрозділах (підприємствах, відділах, бригадах).

Тобто, кожна позиція витрат в цій системі визначена щодо виду та місця витрат.

Відповідно до концепції поопераційного обліку (*Activ Based Costing – ABC*) непрямі витрати (виробничі та невиробничі) можуть бути віднесені на окремі виробничі відповідно до операцій, які є джерелом виникнення цих витрат. Такий підхід покращує інформацію про витрати, яка використовується для прийняття рішень щодо цінової політики СПД, деталізації аналізу рентабельності за окремими виробами, клієнтами, операціями та підрозділами, для підвищення об'єктивності оцінювання діяльності ЦБВ. Але не слід забувати, що використання поопераційних рахунків стосується – тільки і виключно – проблематики, пов'язаної з непрямыми витратами і не стосується прямих витрат.

Головною засадою складу та змісту поопераційних рахунків є розгляд СПД не за організаційною структурою або структурою виробництва, а за набором операцій, виконання яких потрібне для виробництва та продажу певних

виробів (наприклад, забезпечення СПД сировиною та напівфабрикатами, складування, технічна підготовка виробництва, контроль якості, підготовка продукції до реалізації тощо). В процесі їх виконання споживають матеріали, енергію, працю та інше, вартість чого і знаходить своє відображення у формі витрат. Слід ще раз підкреслити, що хоча результатом виконання операцій є виробництво та реалізація продукції та послуг, однак не самі вироби та послуги, а *операції*, що для цього задіяні, є причиною утворення витрат. Саме на цій концепції побудований поопераційний облік.

Деталізація (структуризація) операцій, в процесі виконання яких і формується вихідна інформація є першим і найбільш важливим етапом, який визначає наступні етапи поопераційного обліку. Базою структуризації є класифікація операцій за рівнями узагальнення виконуваних дій (рис. 5.1).

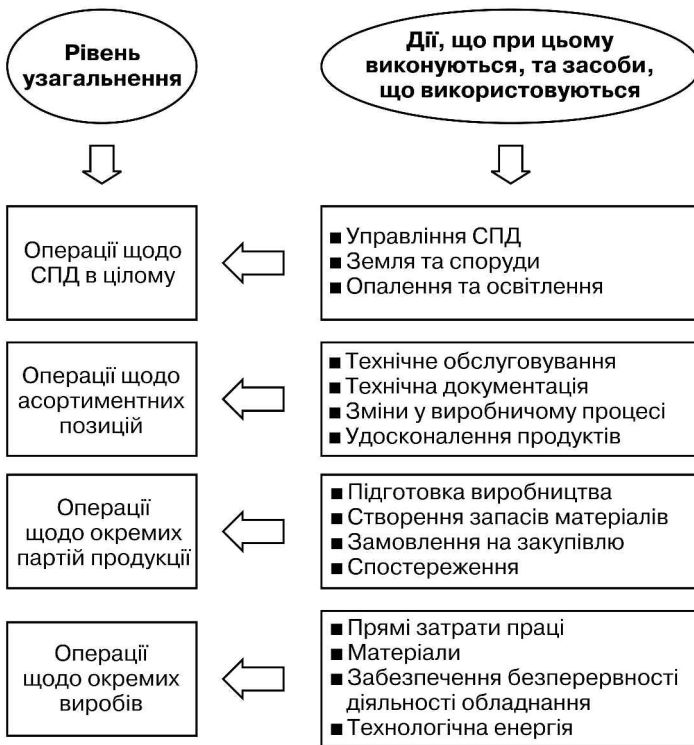


Рис. 5.1. Класифікація операцій за рівнями узагальнення виконуваних дій

Як бачимо, виходячи з можливих узагальнень виконуваних дій операції можуть бути віднесені до одного з чотирьох рівнів:

1. Операції щодо окремого (одиниці) виробу які є функцією обсягу виробництва даного виробу.
2. Операції щодо партій продукції, обсяг яких залежить не від обсягу виробництва виробів, а кількості виготовлених їх партій.

3. Операції щодо асортиментних позицій пов'язані із структурою виробництва: чим вона ширша, тим більше операцій задіяне.

4. Операції щодо СПД в цілому розміри і кількість яких не пов'язані ні з обсягами та структурою виробництва, ні з обсягами реалізації.

Потреба у виконанні структуризації операцій визначає принципову відмінність між традиційним та поопераційним обліком. Якщо в традиційному обліку розподіл непрямих витрат здійснюється відповідно до обсягів виробництва, (в людино-годинах, машино-годинах або пропорційно до прямих витрат), то в поопераційному обліку цей розподіл обумовлюється, в першу чергу, структурою виробництва, яка обумовлює як структуру та кількість операцій, так і розмір витрат, що потрібні для їх здійснення.

Тобто, в традиційному обліку відповідальність за виконання бюджету непрямих витрат (їх планування, контроль та забезпечення виконання) покладається на керівників підрозділів СПД. Такий підхід передбачає, що в межах підрозділу в процесі виробництва засоби щодо кожного виробу використовуються і споживаються однаковою мірою, а тому і для розподілу між ними непрямих витрат вистачить здійснення обліку їх споживання (наприклад, машино-годин). В той же час, в поопераційному обліку використовується підхід, який враховує міру використання засобів при виконанні *кожної* операції, необхідної для виробництва певного виробу.

Таким чином, облік за обома системами здійснюється в 2 етапи. Але, якщо в традиційному обліку непрямі витрати спочатку акумулюються в підрозділах СПД, а потім розподіляються по виробках (включаючи розподіл витрат допоміжних цехів: спочатку – по основних цехах, а вже потім – по виробках), то в поопераційному обліку вони спочатку акумулюються в операціях, і тільки після цього розподіляються по виробках. Зауважені відмінності узагальнені у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1.

Основні відмінності у традиційному та поопераційному обліку

Традиційний облік	Поопераційний облік
<ul style="list-style-type: none"> ■ Одна або дві групи непрямих витрат, визначених для кожного підрозділу СПД, які досить часто не є однорідними 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Велика кількість видів непрямих витрат визначених для великої кількості операцій
<ul style="list-style-type: none"> ■ Засади розподілу непрямих витрат часто не є носіями витрат 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Засади розподілу непрямих витрат найчастіше є носіями витрат
<ul style="list-style-type: none"> ■ Засади розподілу непрямих витрат є, звичайно, фінансовими показниками, як, наприклад, затрати на оплату праці або вартість споживання основних матеріалів 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Засади розподілу непрямих витрат є, звичайно, нефінансовими показниками, як, наприклад, кількість компонентів у виробі або тривалість часу тестування

5.3. Практичний аспект використання поопераційного обліку в контролінгу

Як зазначалось вище, на СПД, що розглядається, виробництво продукції здійснюють у двох основних цехах – ливарному та механічному, тому і контроль витрат щодо продукції організований у двох ЦБВ. В попередніх розділах ці витрати розглядалися без їх розподілу по виробничих процесах, виробничих лініях тощо. Відсутність такого детального розподілу ускладнює ефективне управління витратами, тому що передбачає використання узагальненої норми цехових витрат. Таким чином, використання на СПД традиційного обліку, що обумовлене вимогами контролюючих органів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку продукції, зумовлює недооблік цехових витрат при визначенні собівартості продукції. В той же час, використання мікроцентрів витрат в поопераційному обліку дозволяє дезагрегувати норму цехових витрат, що – з одного боку – оптимізує оцінку собівартості виробу, а з іншого – дозволяє дотримати всіх вимог бухгалтерського обліку щодо оцінки запасів.

Для ведення поопераційного обліку на СПД були визначені виробничі процеси (мікрооперації), перелік яких для основних цехів наведено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2.

Перелік операцій основних цехів СПД

Ливарний цех	Механічний цех
■ Контроль якості С	■ Складування напівфабрикатів
■ Складування С	■ Контроль якості Е
■ Підготовча фаза	■ Підготовка до механічної обробки
■ Виготовлення напівфабрикатів	■ Механічна обробка
■ Контроль якості напівфабрикатів	■ Монтаж
■ Складування напівфабрикатів	■ Контроль якості К

В подальшому вони були об'єднані в макрооперації (рис. 5.2).

Кожна макрооперація має свою одиницю виміру (*cost driver*) на базі яких відбувається їх розподіл по виробках (табл. 5.3).

Таблиця 5.3.

Одиниці виміру обсягів виконуваних макрооперацій

Макрооперації	Одиниці виміру
■ Контроль якості	■ Кількість виконаних контролів
■ Складування	■ Середній запас готових виробів
■ Підготовчі процеси	■ Кількість серій
■ Виробництво	■ Кількість машино-годин
■ Монтаж	■ Кількість операцій

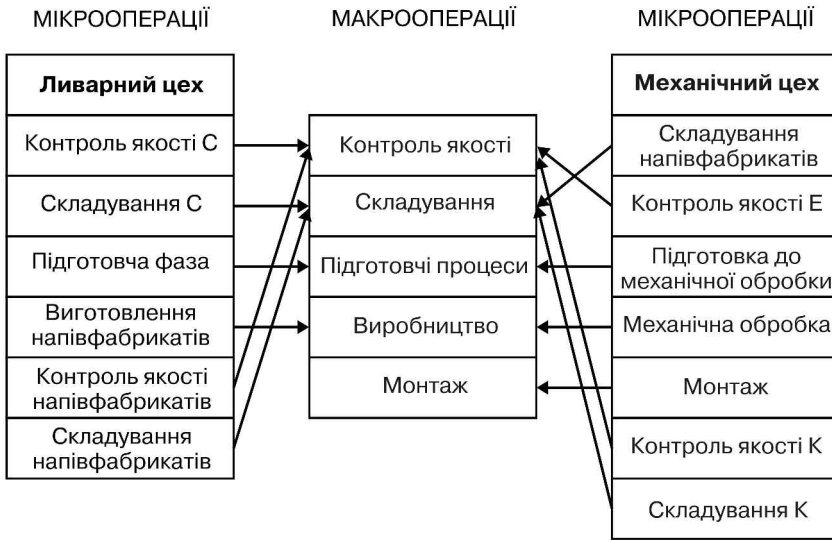


Рис 5.2. Групування мікрооперацій основних цехів в макрооперації

З метою обліку цехових витрат в розподілі по операціях у виробничих процесах необхідно визначити вартість окремих чинників, що формують вказані витрати, відповідно до обсягів виконаних робіт за кожною операцією (табл. 5.4).

Таблиця 5.4.

Витрати матеріалів та праці основних цехів за операціями в січні м-ці

	Витрати праці	Енергія	Робочий одяг	Техно-логічне паливо	Загальні послуги	Амортизація	Зовнішні послуги	Послуги транспорту	Допоміжні матеріали
Одиниці виміру	люд.-год.	кВт.-год.	шт.	М ³	кількість	М ²	кількість	вантажо-год.	кг
Ливарний цех									
Контроль якості С	60	500	1	0	0	30	0	0	5
Складування С	50	500	1	0	0	30	0	70	5
Підготовча фаза	250	3000	2	20	0	150	5	50	30
Виготовлення напівфабрикатів	250	30000	2	45	30000	150	25	50	50
Контроль якості напівфабрикатів	35	500	2	0	0	30	0	0	5
Складування напівфабрикатів	55	500	2	0	0	30	0	70	5
По цеху	700	35000	10	65	30000	420	30	240	100

Таблиця 5.4 (продовження).

	Витрати праці	Енергія	Робочий одяг	Техно-логічне паливо	Загальні послуги	Амортизація	Зовнішні послуги	Послуги транспорту	Допоміжні матеріали
Одиниці виміру	люд.-год.	кВт.-год.	шт.	М ³	кількість	М ²	кількість	вантаж.-год.	кг
Механічний цех									
Складування напівфабрикатів	30	200	1	0	0	45	0	0	3
Контроль якості Е	30	200,00	2	0	0	50	0	0	5
Підготовка до механічної обробки	350	1000	2	20	0	150	15	90	35
Механічна обробка	350	9000	2	50	25000	200	30	100	40
Монтаж	200	1000	2	0	0	200	0	0	30
Контроль якості К	25	250	2	0	0	30	15	0	10
Складування К	15	350	1	0	0	50	0	70	7
По цеху	1000	12000	12	70	25000	725	60	260	130

Тобто, структура витрат за традиційною системою обліку, за якою вище було виконано їх аналіз, в поопераційному обліку перераховується за місцями виявлення витрат (приклад такого перерахунку для механічного цеху наведений в табл. 5.5).

Таблиця 5.5.

Цехові витрати механічного цеху в січні м-ці

Традиційна структура		Структура за операційними рахунками	
Стаття витрат	грн.	Стаття витрат	грн.
Витрати прямі:		Витрати прямі:	
1. Допоміжні матеріали	780	1. Допоміжні матеріали	780
2. Оплата праці допоміжних працівників	8000	2. Оплата праці допоміжних працівників	8000
3. Нарахування на зарплату	2000	3. Нарахування на зарплату	2000
4. Енергія	4800	4. Енергія	4800
5. Робочий одяг	1200	5. Робочий одяг	1200
6. Технологічний газ	140	6. Технологічне паливо	140+140+50000 = 50280
7. Пар та стиснене повітря	140	7. Загальні послуги	24000
8. Загальні послуги	24000	8. Зовнішні послуги	190000+150000 = 290000
9. Брак	4000	9. Брак	4000
10. Амортизація	45000	10. Амортизація	45000
Витрати непрямі:		Витрати непрямі:	
11. Інструментального цеху	190000	11. Транспортного цеху	60000
12. Ремонтного цеху	150000		
13. Транспортного цеху	60000		
14. Котельної	50000		

Результати такого перерахунку дозволяють здійснити калькуляцію питомих витрат за операціями для виробничих цехів (табл. 5.6).

Таблиця 5.6.

Стаття витрат	Одиниця виміру	Ливарний цех							Механічний цех						
		Обсяги	Змінні витрати (грн.)	Постійні витрати (грн.)	Цехові витрати (грн.)	Питомі витрати (грн.)		Обсяги	Змінні витрати (грн.)	Постійні витрати (грн.)	Цехові витрати (грн.)	Питомі витрати (грн.)			
						змін.	пост.					змін.	пост.	змін.	пост.
1. Допоміжні матеріали	кг	100	120	480	600	1,20	4,80	6,00	130	156	624	780	1,20	4,80	6,00
2. Оплата праці + нарахування	люд.-год.	700	2030	6090	8120	2,90	8,70	11,60	1000	2500	7500	10000	2,50	7,50	10,00
3. Енергія	кВт.-год.	35000	14400	3600	18000	0,41	0,10	0,51	12000	3360	1440	4800	0,28	0,12	0,40
4. Робочий одяг	шт.	10		1000	1000	-	100,0	100,0	12		1200	1200	-	100,0	100,0
5. Технологічне паливо	М³	65	38042	12218	50260	585,3	188,0	773,3	70	38045	12135	50180	543,5	174,8	718,3
6. Загальні послуги	кількість	30000	9600	5400	15000	0,32	0,18	0,50	25000	15600	8400	24000	0,62	0,34	0,96
7. Зовнішні послуги	кількість	30	109800	29200	140000	3660	973	4633	60	266100	73900	340000	4495	1232	7667
8. Брак	в процесі виробництва		5600	1400	7000	-	-	-	x	3200	800	4000	-	-	-
9. Амортизація	М²	420		30000	30000	-	71,43	71,43	725		45000	45000	-	62,07	62,07
10. Транспортного цеху	вантаж-год.	240	37200	22800	60000	155,0	95,0	250,0	260		45000	45000	143,1	87,7	230,8
			216792	112188	329980					366161	173899	540060			

Враховавши дані табл. 5.4 та 5.6, визначають витрати за кожною операцією. Так, наприклад, розрахунок планових витрат електроенергії для виготовлення напівфабрикатів здійснюється наступним чином:

- 1) споживання електроенергії (табл. 5.4): 30000 квт.-год.;
- 2) питомі витрати електроенергії (табл. 5.6):
 - загальні 0,51 грн./ квт.-год.;
 - постійні 0,10 грн./ квт.-год.;
 - змінні 0,41 грн./ квт.-год.;
- 3) вартість спожитої електроенергії:
 - загальна 15300 грн.;
 - у формі постійних витрат 3000 грн.;
 - у формі змінних витрат 12300 грн.

Приклад оцінювання витрат для операції «Виготовлення напівфабрикатів» наведений в табл. 5.7.

Таблиця 5.7.

Оцінювання витрат для операції «Виготовлення напівфабрикатів»
в січні м-ці

Стаття витрат	Спо- жито	Змінні витрати		Постійні витрати		Загальні витрати	
		Питомі витрати	Сума витрат (грн.)	Питомі витрати	Сума витрат (грн.)	Питомі витрати	Сума витрат (грн.)
1. Допоміжні матеріали	50	1,20	60	4,80	240	6,00	300
2. Оплата праці + нарахування	250	2,50	725	7,50	2175	10,00	2900
3. Енергія	30000	0,41	12300	0,10	3000	0,51	15300
4. Робочий одяг	2	-	-	100,0	200	100,0	200
5. Технологічне паливо	45	543,5	26337	174,8	8459	718,3	34796
6. Загальні послуги	30000	0,32	9600	0,18	5400	0,50	15000
7. Зовнішні послуги	25	4495	91500	1232	24333	7667	115833
8. Амортизація	150	-	-	62,07	10714	62,07	10714
9. Транспортного цеху	50	143,1	7750	87,7	4750	230,8	12500

Узагальнені результати розрахунків за всіма операціями наведені в табл. 5.8 та 5.9.

Таблиця 5.8.

Операційні витрати ливарного цеху в січні м-ці

(грн.)

Стаття витрат	Контроль якості С			Складування С			Підготовка фаза			Виготовлення напівфабрикатів			Контроль якості напівфабрикатів			Складування напівфабрикатів			Цехові витрати		
	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.
Допоміжні матеріали	6	24	30	6	24	30	36	144	180	60	240	300	6	24	30	6	24	30	120	480	600
Оплата праці + нарахування	174	522	696	145	435	580	725	2175	2900	725	2175	2900	101	305	406	160	478	538	2030	6090	8120
Енергія	218	75	293	217	75	292	1230	300	1530	1230	3000	15300	218	75	293	217	75	292	14400	3600	18000
Робочий одяг	-	100	100	-	100	100	-	200	200	-	200	200	-	200	200	-	200	200	-	1000	1000
Технологічне паливо	-	-	-	-	-	-	11705	3759	15464	26337	8459	34796	-	-	-	-	-	-	38042	12218	50260
Загальні послуги	-	-	-	-	-	-	-	-	-	9600	5400	15000	-	-	-	-	-	-	9600	5400	15000
Зовнішні послуги	-	-	-	-	-	-	18300	4867	23167	91500	24333	115833	-	-	-	-	-	-	109800	29200	140000
Брак	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5600	1400	7000	-	-	-	-	-	-	5600	1400	7000
Амортизація	-	2143	2143	-	2143	2143	-	10714	10714	-	10714	10714	-	2143	2143	-	2143	2143	-	30000	30000
Транспортного цеху	-	-	-	-	10850	6650	17500	4750	12500	7750	4750	12500	-	-	-	10850	6650	17500	37200	22800	60000
	398	2864	3262	11218	9402	20645	39746	26909	66655	153872	60671	214543	326	2746	3072	11233	9570	20803	216792	112188	328980

Таблиця 5.9.

Операційні витрати механічного цеху в січні м-ці

Стаття витрат	Складування напівафабрикатів		Контроль якості Е		Підготовка до механічної обробки		Механічна обробка		Монтаж		Контроль якості К		Складування К		Цехові витрати				
	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	змін.	пост.	
Допоміжні матеріали	4	14	18		42	168	210	48	192	240	36	144	180	42	34	42	156	624	780
Оплата праці + нарахування	75	225	300		875	2625	3500	875	2625	3500	500	1500	2000	37	113	150	2500	7500	10000
Енергія	40	24	64		280	120	400	2552	1080	3632	280	120	400	98	42	140	3360	1440	4800
Робочий одяг	-	100	-		-	200	200	-	200	200	-	200	200	-	100	100	-	1200	1200
Техно-логічне паливо	-	-	-		10870	3485	14365	27175	8740	35915	-	-	-	-	-	-	38045	12135	50180
Загальні послуги	-	-	-		-	-	-	15600	8400	24000	-	-	-	-	-	-	15600	8400	24000
Зовнішні послуги	-	-	-		66525	18475	85000	133050	36950	170000	-	-	-	-	-	-	266100	73900	340000
Брак	-	-	-		-	-	-	3200	800	4000	-	-	-	-	-	-	3200	800	4000
Амортизація	-	2793	-		-	9310	9310	-	12414	12414	-	12414	12414	-	3103	3103	-	45000	45000
Транспортного цеху	-	-	-		12877	7892	20769	14308	8769	23077	-	-	-	10015	6139	16154	-	45000	45000
	119	3156	3276		91469	42286	133755	196308	80169	276977	816	14378	15194	10159	9530	19689	366161	173999	540060

З метою подальшого визначення структури витрат в розподілі по операціях для кожного виробу цехові витрати виробничих цехів узагальнено в табл. 5.10. Враховуючи обсяги операцій, що виконувалися протягом січня місяця при виготовленні кожної асортиментної позиції (табл. 5.11) здійснюють розрахунок нормативів поопераційних витрат.

Таблиця 5.10.

Консолідація поопераційних витрат в січні м-ці

Операції	Витрати (грн.)		
	змінні	постійні	загальні
Контроль якості	67488	29939	97427
Складування	32704	31633	64337
Підготовчі процеси	131215	69196	200411
Виробництво	350880	140791	491681
Монтаж	816	14378	15194
Разом	583103	285937	869040

Таблиця 5.11.

Обсяги операцій при виготовленні окремих типів К в січні м-ці

Вироби	Контроль якості	Складування	Підготовчі процеси	Виробництво	Монтаж
	кількість	сердній запас готових виробів (%)	серії	маш.-год.	операції
К1	600	15	16	300	35000
К2	1000	25	29	460	50000
К3	100	10	7	100	15000
К4	150	5	4	100	10000
К5	456	13	15	200	18000
К6	580	12	15	250	32000
К7	400	15	10	200	30000
К8	200	5	4	70	10000
В цілому	3486	100	100	1680	200000

Такий розрахунок, наприклад – для контролю якості, має наступний вигляд:

- 1) витрати на контроль якості (табл. 5.10):
 - змінні 67488 грн.;
 - постійні 29939 грн.;
 - загальні 97427 грн.;
- 2) кількість операцій по контролю якості (табл. 5.11) 3486;
- 3) норматив витрат:
 - змінних 19,36 грн./опер.;
 - постійних 8,59 грн./опер.;
 - загальних 27,95 грн./опер.

На базі обчислених нормативів розраховують питомі поопераційні витрати для окремих асортиментних позицій (результати такого розрахунку для К1 наведені в табл. 5.12).

Таблиця 5.12.

Розрахунок питомих цехових поопераційних витрат
для виготовлення К1

(плановий обсяг завершеної виробництвом продукції в січні м-ці 9400 шт.)

Операції	Обсяг операцій		Норматив витрат (грн./од. вим.)			Витрати на виробництво 9400 шт.			Питомі витрати (грн./шт.)		
	оди-ниця виміру	кіль-кість	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.	змін.	пост.	заг.
Контроль якості	оп.	600	19,36	8,59	27,95	11616	5154	16770	1,23	0,55	1,78
Складування	*	15	-	-	-	4906	4745	9651	0,52	0,50	1,02
Підготовчі процеси	серії	16	1312	692	2004	20992	11072	32064	2,23	1,18	3,41
Виробництво	маш.-год.	300	208,9	83,8	292,7	62670	25140	87810	6,67	2,67	9,34
Монтаж	оп.	35 тис.	0,004	0,072	0,076	140	2520	2660	0,015	0,268	0,283

* – середній запас готових виробів (%)

На наступному етапі має бути виконаний розподіл по операціях витрат реалізації та управління для кожної асортиментної позиції. Виходячи з розподілу, наприклад, витрат реалізації та маркетингу за операціями визначають нормативи витрат (табл. 5.13), а в подальшому – їх питомі витрати. Результати такого розрахунку для К1 наведені в табл. 5.14.

Таблиця 5.13.

Розрахунок нормативу витрат реалізації та маркетингу
за операціями в січні м-ці

Операції	Сума витрат (тис. грн.)	Обсяг операцій		Норматив витрат (грн./од. вим.)
		одиниця виміру	кількість	
Реклама	22,9*	години	10	2290,0
Ярмарки	56,6*	-	-	56600,0
Маркетингові дослідження	27,9*	замовлення	24	1162,5
Навчання персоналу	2,7*	години	104	26,0
Транспорт	20,6**	кілометри	2280	9,0
Пакувальні матеріали	1,9**	кілограми	33	57,6
В цілому	132,6			

* – змінні витрати;

** – постійні витрати

Таблиця 5. 14.

Розрахунок питомих витрат реалізації та маркетингу для К1

Операції	Обсяг операцій		Норматив витрат (грн./од. вим.)	Сума витрат (грн.)	Питоми витрати (грн./шт.)
	одиниця виміру	кількість			
Реклама	години	0,5	2290,0	1145	0,12*
Ярмарки	%	10	56600,0	5660	0,60*
Маркетингові дослідження	замовлення	6	1162,5	6975	0,74*
Навчання персоналу	години	10	26,0	260	0,03*
Транспорт	кілометри	250	9,0	2250	0,24**
Пакувальні матеріали	кілограми	2	57,6	115	0,01**
В цілому				16405	1,74

* – змінні витрати;

** – постійні витрати

Результати виконаних розрахунків були використані для визначення собівартості виробів в разі застосування поопераційного обліку. Склад такої собівартості для К1 наведений в табл. 5.15.

Таблиця 5. 15.

Собівартість К1 за поопераційним обліком

Ціна реалізації 28,0 грн./шт.

	Ціна грн./од. вим.	Норма споживання од. вим./шт.	Питоми витрати грн./шт.
Основні матеріали (кг)			
- С1	60,0	0,010	0,60
- С2	80,0	0,005	0,40
- С3	40,0	0,020	0,80
Покупний елемент Е1 (шт.)	3,00	1,000	3,00
Основні матеріали – разом			4,80
Прямі витрати праці ливарного цеху (люд.-год.)	10,0	0,100	1,00
Прямі витрати праці механічного цеху (люд.-год.)	10,0	0,100	1,00
Прямі витрати праці – разом			2,00
Контроль якості			
- змінні витрати			1,23
- постійні витрати			0,55
- загальні витрати			1,78
Складування			
- змінні витрати			0,52
- постійні витрати			0,50
- загальні витрати			1,02
Підготовчі процеси			
- змінні витрати			2,23
- постійні витрати			1,18
- загальні витрати			3,41

Таблиця 5.15 (продовження).

	Ціна грн./од. вим.	Норма споживання од. вим./шт.	Питомі витрати грн./шт.
Виробництво			
- змінні витрати			6,67
- постійні витрати			2,67
- загальні витрати			9,34
Монтаж			
- змінні витрати			0,015
- постійні витрати			0,268
- загальні витрати			0,283
Змінні питомі витрати			17,47
Загальні питомі витрати			22,63
Витрати управління (%)	9,34	47,85	4,47
Витрати реалізації та маркетингу			
- змінні витрати			1,49
- постійні витрати			0,25
- загальні витрати			1,74
Змінні витрати в собівартості реалізації			18,96
Собівартість виробництва			28,84
Питомий маржинальний прибуток			9,04
Питомий прибуток			-0,84
Рентабельність (%):			
- маржинального прибутку			32,28
- прибутку			-0,03

Порівняння собівартостей, визначених за традиційним обліком та при використанні поопераційного обліку наведені в табл. 5.16.

Таблиця 5.16.

Порівняння собівартостей виробів СПД,
визначених за традиційним та поопераційним обліком

Вироби	Традиційний облік		Поопераційний облік		Відмінність	
	Питомі витрати (грн./шт.)		Питомі витрати (грн./шт.)		Питомі витрати (грн./шт.)	
	змінні	загальні	змінні	загальні	змінні	загальні
K1	13,29	16,50	17,47	22,63	-4,18	-6,13
K2	19,66	24,80	21,72	27,60	-2,06	-2,80
K3	46,16	55,33	44,18	52,34	1,98	2,99
K4	29,64	41,75	17,10	23,38	12,54	18,37
K5	21,75	24,75	28,71	34,25	-6,96	-9,50
K6	20,45	27,13	22,45	30,11	-2,00	-2,98
K7	29,50	37,20	39,03	50,44	-9,53	-13,24
K8	90,81	123,00	52,38	67,77	38,43	55,23

За результатами порівнянь можна зауважити на значні відмінності собівартостей, що – в свою чергу – обумовлює відмінності в рентабельності виробництва окремих виробів. Але слід зважити на те, що для побудови планів продажу, виробництва та розроблення цінової політики більш придатними є розрахунки собівартості, виконані на базі даних поопераційного обліку. Причини цього обумовлені наступним:

- в поопераційному обліку є можливість деталізувати структуру непрямих витрат за видами та за більшою кількістю ЦБВ;

- така деталізація пов'язує розміри витрат з причинами їх появи;

- відмінності між окремими *cost drivers* обумовлюється відмінностями структури споживання окремих складників виробництва по асортиментних позиціях (технологічна карта виробу);

- в поопераційному обліку є можливість використати стільки ознак для розподілу витрат, скільки здійснюється операцій на СПД, та скільки відповідних їм ЦБВ вимагає організації такого обліку.

Питання для самоконтролю

1. Чому в сучасних умовах господарювання зростає роль об'єктивного та своєчасного обліку непрямих витрат?
2. Переваги поопераційного обліку в управлінні СПД.
3. Схема організації поопераційного обліку на СПД.
4. Причини відмінностей питомих витрат за традиційним та поопераційним обліком.
5. Що таке нормативи поопераційних витрат і як вони визначаються?

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Артеменко О., Марущак В., Марущак О. Бюджетування / Українська академія держ. управління при Президентові України; Одеський регіональний ін-т держ. управління. – О. : Вид-во ОРІДУ УАДУ, 2003. – 108 с.

2. Бажан І. І. Контролінг : навч.-метод. посібник. – Донецьк : Юго-Восток, 2006. – 210 с.

3. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньо- господарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Міжрегіональна академія управління персоналом. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.

4. Балабанова Л. В., Гасило О. О. Маркетинговий контролінг: теорія та методологія / Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 220 с.

5. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 2-е вид., переробл. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.

6. Вербило О. Ф., Коробова Н. М., Ярошинський В. М. Управлінський облік : навч. посібник / Національний аграрний ун-т ; ред. О. Ф. Вербило. – 2-ге вид., переробл. та доп. – К. : НАУ, 2008. – 456 с.

7. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і аудит». – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 703 с.

8. Гудзинський О. Д., Аксентюк М. М., Деменіна О. М. Контролінг в системі менеджменту: монографія / За заг. ред. : О. Д. Гудзинський; Ін-т підготов. кадрів держ. служби зайнятості України. – К. : ІПК ДСЗУ, 2009. – 225 с.

9. Дарманська Г. О., Овод Л. В. Контролінг : навч. посібник. – Хмельницький : ТУП, 2002. – 108 с.

10. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана ; ред. В. М. Добровський. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с.

11. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік : навч. посібник / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.

12. Дядечко Л. П., Оліфірова Ю. О., Бабій С. В. Бюджетування грошових коштів: сутність та роль в управлінні підприємствами : монографія / Донецький національний ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2008. – 251 с.

13. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Паргин Г. О. Управлінський облік : Термінологічний словник. – Л. : ЗУКЦ, 2005. – 96 с.

14. Івахненко С. В., Мелих О. В. Фінансовий контролінг. Методи та інформаційні технології. – К. : Знання, 2009. – 319 с.

15. Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. для студ. екон. спец. – Львів : Новий Світ-2000, 2008. – 248 с.
16. Кіндрацька Л. М. Фінансовий та управлінський облік у банках : підручник / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2008. – 816 с.
17. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами. – Х. : Фактор, 2005. – 340 с.
18. Контролінг : навчальний посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янка, Л. М. Приходько. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
19. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці / В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 198 с.
20. Контролінг в управлінні підприємством : навч. посіб. для вищ. навч. закл. / Г. П. Ляшенко, Л. М. Гаєвська, О. В. Чернова, О. І. Піжук ; Держ. подат. адмін. України, Нац. ун-т держ. подат. служби України. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. – 273 с.
21. Контролінг : ситуац. завдання для семінар. і практ. занять та самост. роботи для студ. спец. 6.050201 «Менеджмент організацій» / Уклад. : Т.В. Калайтан, Н.П. Штепа. – Л. : Львів. комерц. акад., 2007. – 34 с.
22. Косарев О. Й., Волик В. М. Методологія бюджетування діяльності підприємств: навч. посібник для студ. екон. спец. вищ. навч. закладів / Національний авіаційний ун-т. – К. : НАУ, 2004.
23. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Бюджетування в системі управління організації: теоретичні та прикладні засади : монографія / Національний ун-т «Львівська політехніка». – К. : Кондор, 2007. – 234 с.
24. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посібник. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
25. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Академія муніципального управління. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 253 с.
26. Нападовська Л.В. Управлінський облік: навчальний посібник / Л. В. Нападовська, О. А. Бакурова, О. І. Мазіна, О. А. Мошковська; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 300 с.
27. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
28. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Практикум: навчальний посібник / Л. В. Нападовська, С. Я. Король, О. І. Мазіна; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 346 с.
29. Оліфіров О. В. Контролінг інформаційної системи підприємства / Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2003. – 326с.
30. Панков В.А., Єсельських С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни для студ. екон. спец. / Донбас. держ. машинобудів. акад. – Краматорськ : ДДМА, 2006. – 95 с.
31. Партин Г. О., Загородній А. Г. Управлінський облік : навч. посібник. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

32. Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. Управлінський облік: Навч.-метод. посібник. – К. : Знання, 2006. – 235с.
33. Портна О. В. Контролінг : навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп.. – Львів : Магнолія-2006, 2009 . – 261 с.
34. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 371 с.
35. Радецька Л. П., Овод Л. В. Управлінський облік : навчальний посібник. – К. : Академія, 2007. – 352 с.
36. Сторожик М. І., Голубятнікова Н. В. Контролінг : навч. посібник / Львівський регіональний ін-т держ. управління Національної академії держ. управління при Президентові України. – Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2004. – 210 с.
37. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посібник. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.
38. Шульга Н.П. Банківський контролінг: теорія, методологія, практика / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2004. – 326 с.
39. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій : навчальний посібник для вузів. – К.: Кондор, 2008. – 398 с.
40. Byars, Lloyd L. Strategic management / Lloyd L. Byars, Leslie W. Rue, Shaker A. Zahra. – USA: IRWIN, 1996. – 284 p.
41. Pearce, John A. Strategic management: formulation, implementation and control / John A. Pearce, Richard B. Robinson, Jr. – alternate case ed. – USA: IRWIN, 1995. – 352 p.
42. Brealey R., Myers S. Principles of Corporate Finance. – New York: McGraw Hill, 1991. – 286 p.
43. Матеріали сайту Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалів : <http://www.ukrstat.gov.ua>
44. Сторінка «Законодавство України» Офіційного Веб-сайту Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалів : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
45. Український фінансово-бухгалтерський портал «Дебет-кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн. : <http://www.dtk.com.ua>

Навчальне видання

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ

КОНТРОЛІНГ
НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Колектив авторів:

Герасименко Сергій Сергійович,
доктор економічних наук, професор

Герасименко Володимир Сергійович

Денисенко Микола Павлович,
доктор економічних наук, професор

Кириченко Олександр Анатолійович,
доктор економічних наук, професор

Чередніченко Юрій Васильович,
кандидат економічних наук, доцент

Чуприн Костянтин Сергійович,
кандидат економічних наук, доцент

Чуприна Олена Анатоліївна,
кандидат економічних наук, доцент

Редактор, коректор, комп'ютерна верстка
Л.О. Стрелков

ВНЗ «Національна академія управління»
03151, Україна, Київ, вул. Вінницька, 10
тел., факс: (044) 246-24-44
E-mail: office@nam.kiev.ua
Інтернет: www.nam.kiev.ua

Підписано до друку 20.06.2011 р.
Формат 70×100/16. Папір офсетний. Гарнітура Newton. Друк офсетний.
Умовн. друк. арк. 8,06. Обл.-вид. арк. 4,32. Тираж 300 прим. Зам. 154.

Віддруковано в типографії ТОВ «Лазурит-Поліграф»,
01042, м. Київ, вул. Костянтинівська, 73.