

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**«УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»**

методичні рекомендації для самостійної роботи здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання

**МИКОЛАЇВ  
2020**

УДК 657.012.32  
У-67

Рекомендовано до друку рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від \_\_\_\_\_ р., протокол № \_\_\_\_\_

Укладач: І. В. Баришевська

Рецензенти:

- Калнауз Д.В. - керуючий Відділенням «Миколаївське» Миколаївської філії ПАТ КБ «ПриватБанк»;
- Сирцева С.В. - канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет

© Миколаївський національний аграрний університет, 2020

## ЗМІСТ

Загальні положення	4
Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку	5
Тема 2 Класифікація і поведінка витрат	14
Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами	20
Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами	25
Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами	32
Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	38
Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень	48
Тема 8. Бюджетування і контроль	57
Тема 9. Облік і контроль за центрами відповідальності	
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	72
ДОДАТКИ	74

## ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Потенційні можливості студента можуть в повній мірі проявитися і реалізуватися лише при раціональній самоорганізації учбової діяльності.

При цьому самостійна робота - це обов'язковий різновид пізнавальної діяльності студентів. Самостійна робота з дисципліни включає роботу з основною та спеціальною методичною літературою для закріплення набутих і здобуття нових знань та вмінь, виконання індивідуального завдання.

Самостійна робота сприяє: поглибленню і розширенню знань; формування інтересу до пізнавальної діяльності; оволодінню прийомами процесу пізнання; розвитку пізнавальних здібностей. Тому вона стає на сьогодні головним резервом підвищення ефективності підготовки майбутніх спеціалістів.

Методичні рекомендації розроблені відповідно до робочої навчальної програми з дисципліни «Управлінський облік» для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит».

Метою даних рекомендацій є закріплення і поглиблення студентами знань набутих у процесі вивчення лекційного матеріалу, а також одержання практичних навичок щодо застосування прийомів і методів управлінського обліку у сільському господарстві та інших галузях народного господарства.

Виконання завдань ґрунтується на матеріалах лекцій та рекомендованих навчально-методичних матеріалах. Найменування підприємств, цифрові та інші дані, приведені в завданнях, умовні.

Завдання для самостійного виконання з кожної теми, передбаченої робочою програмою, визначається студентом, виходячи з його порядкового номеру за журналом (додаток А). Наприклад, при порядковому номері за журналом 1 завданнями із першої теми для студента будуть вправи 3 та 5.

Самостійна робота студента має конкретний результат, вона підлягає перевірці, захисту і оцінюванню. Кожне вірно виконане завдання оцінюється в 1 бал. Таким чином, загальна кількість балів за виконання всіх завдань – 24.

## Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

### Методичні рекомендації

Розробка та реалізація ринкових принципів і впровадження нових механізмів ринкової системи в Україні спричинили необхідність перегляду підходів до формування інформаційної системи, на основі якої приймаються управлінські рішення.

В економічно розвинутих країнах така система відома як управлінський облік. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення управлінського обліку як синоніма внутрішньогосподарського обліку, тобто *системи обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством*.

При організації управлінського обліку важливим є усвідомлення місця та ролі рахунків управлінського обліку в загальній системі рахунків. Стосовно цього у світовій практиці виділено два підходи до побудови плану рахунків: автономний (двоколовий, дворядний) та інтегрований (однорядний).

**Автономний підхід** передбачає виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку, а зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того самого найменування, що носять назву рахунків-екранів.

**Інтегрований підхід** полягає в тому, що рахунки фінансового та управлінського обліку кореспондують у межах єдиної системи рахунків.

Існування двох підходів до побудови плану рахунків привело до застосування трьох систем обліку витрат і доходів:

- ❖ загальної;
- ❖ інтегрованої;
- ❖ переплетеної.

Одна система відрізняється від іншої підходом до побудови плану рахунків, методом обліку запасів, порядком обліку витрат і доходів, особливостями організації управлінського обліку, зв'язком між рахунками фінансового й управлінського обліку, а також сферою її застосування (табл.1.1).

Таблиця 1.1 Основні характерні ознаки систем обліку витрат і доходів

Ознаки	Системи обліку		
	Загальна	Інтегрована	Переплетена
Побудова плану рахунків	Використовується спрощений план рахунків	Застосовується одноколовий (інтегрований) план рахунків	Використовується двоколовий план рахунків (окреме ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним)
Метод обліку запасів	Застосовують періодичний облік запасів	Застосовують безперервний облік запасів	Застосовують безперервний облік запасів
Порядок обліку витрат і доходів	Достатньо вести облік витрат за елементами в цілому по підприємству. Є можливість достовірно визначити фінансовий результат за період через спеціальну систему записів	Крім обліку витрат за елементами, необхідним є ще й облік витрат за статтями калькуляції, видами продукції, центрами відповідальності тощо. Доходи, як правило, обліковують за видами, тобто джерелами походження.	Крім обліку витрат за елементами, необхідним є ще й облік витрат за статтями калькуляції, видами продукції, центрами відповідальності тощо. Доходи, як правило, обліковують за видами, тобто джерелами походження. Зазвичай сума прибутку за даними виробничого обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку.
Зв'язок між рахунками фінансового й управлінського обліку	Використовується спрощений план рахунків	„Вмонтовування” рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку	Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків. У фінансовому обліку використовують „Контрольний рахунок виробничого обліку”, у виробничому обліку – „Контрольний рахунок фінансового обліку”.
Сфера застосування	Підприємства торгівлі, сфери послуг, а також невеликі промислові підприємства, що виробляють однорідну продукцію	Більшість промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англо-саксонської групи	Переважно країни континентальної Європи

Загальну систему обліку зазвичай застосовують підприємства торгівлі, сфери послуг, а також невеликі промислові підприємства, що виробляють однорідну

продукцію. При загальній системі обліку використовується спрощений план рахунків, аналогом якого є план рахунків, рекомендований Мінфіном України для малих підприємств. Для цієї системи характерне застосування періодичного обліку запасів, коли на рахунках запасів відображають лише залишки на початок і кінець періоду. Однак, незважаючи на відсутність даних про надходження і витрачання запасів за період, є можливість достовірно визначити фінансовий результат за період через спеціальну систему записів. При загальній системі достатньо вести облік витрат за елементами в цілому по підприємству.

*Інтегровану систему обліку*, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво, використовують більшість промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англосаксонської групи. Це досягається через „вмонтовування” рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку. Таким чином, застосовується одноколовий (інтегрований) план рахунків, принципи побудови якого знайшли відображення у розробці національного плану рахунків України.

*Переплетена система обліку* передбачає окреме ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним (використовується двоколовий план рахунків). Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків. У фінансовому обліку використовують „Контрольний рахунок виробничого обліку”, у виробничому обліку – „Контрольний рахунок фінансового обліку”. Ці рахунки мають протилежні побудову і віддзеркалюють одне одного. Зазвичай сума прибутку за даними виробничого обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються ще й прибутки та збитки від інших операцій, зокрема одержані та сплачені відсотки, дивіденди тощо. А відтак виникає необхідність в узгодженні прибутку. Використання переплетеної системи обліку обмежується переважно країнами континентальної Європи.

При інтегрованій і переплетеній системі застосовують безперервний облік запасів, як це прийнято традиційно в Україні. Для цих систем необхідним є ще й облік витрат за статтями калькуляції, видами продукції, центрами відповідальності тощо. Доходи, як правило, обліковують за видами, тобто джерелами походження.

### Вправа 1

Компанія „Манчестер-М” застосовує переплетену систему обліку.

Є така інформація про залишки на початок періоду, наведені в регістрах виробничого обліку:

Таблиця 1.2 Залишки на початок періоду у компанії „Манчестер-М”

Рахунок	Дебет	Кредит
Контрольний рахунок фінансового обліку		34280
Незавершене виробництво	20650	
Матеріали	9310	
Разом	34280	34280

У звітному періоді відбулися такі господарські операції:

Таблиця 1.3 Господарські операції за звітний період у компанії „Манчестер-М”

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн
1.	Надійшли матеріали від постачальника	42286
2.	Нарахована оплата праці: - робітникам основного виробництва (пряма) - загальновиробничому персоналу (непряма) - персоналу відділу збуту - адміністративному персоналу	21444 7135 6157 10106
3.	Відображено інші адміністративні витрати	8213
4.	Відображено інші загальновиробничі витрати	9680
5.	Відображено інші витрати на збут	6217



6.	Відпущено матеріали зі складу: - в основне виробництво (прямі витрати) - на потреби з реалізації продукції - на адміністративні потреби	37291 3958 2307
7.	Розподілено і списано виробничі накладні витрати	?
8.	Оприбуткована на склад готова продукція	81280
9.	Відображено собівартість реалізованої продукції	73500
10.	Відображається сума доходу від реалізації	144650
11.	Списано на фінансові результати собівартість реалізації	?
12.	Списані адміністративні витрати	?
13.	Списані витрати на збут	?
14.	Визначено та відображено фінансовий результат	?

Необхідно: зробити відповідні записи на рахунках виробничого обліку.

## Вправа 2

Навести порядок відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках при використанні переплетеної системи обліку в інтерпретації до діючої в Україні системи обліку .

Таблиця 1.4 Господарські операції за вересень 20\_\_ р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1.	Одержано матеріали від постачальника (в кредит)	26000
2.	Витрачено матеріали на: - основне виробництво - загальновиробничі цілі - загальногосподарські та адміністративні цілі - витрати на реалізацію продукції Разом	18000 4000 2000 500 24500
3.	Нарахована оплата праці: - працівникам основного виробництва (пряма) - загальновиробничому персоналу - адміністративному і загальногосподарському персоналу - працівникам відділу збуту Разом	24000 16000 4000 2000 46000

## Продовження таблиці 1.4

4.	Отримано кошти для виплати зарплатні в касу	46000
5.	Вирахування з оплати праці податків та інших обов'язкових платежів	6900
6.	Видана оплата праці готівкою	38500
7.	Нарахована амортизація основних засобів:	
	- загальновиробничого призначення	6000
	- адміністративного призначення	2000
	- збутового призначення	500
	Разом	8500
8.	Розподіляються і списуються загальновиробничі витрати	26000
9.	Одержана з виробництва готова продукція за фактичною собівартістю	64000
10.	Списується собівартість реалізованої продукції	57000
11.	Відображається сума доходу від реалізації продукції	84000
12.	Відображається сума непрямих податків та зборів	14000
13.	На фінансові результати виробничого обліку списуються:	
	- собівартість реалізації	?
	- дохід від реалізації	?
	- адміністративні та загальногосподарські витрати	?
	- витрати на реалізацію	?
	Разом	
14.	Визначено і списано фінансовий результат від основної діяльності	?

**Вправа 3**

Компанія „Едельвейс” застосовує інтегровану систему обліку. Баланс компанії на 31 червня 20\_\_ року і дані про її запаси на цю дату наведено відповідно у табл. 1.3 і 1.4. Інформацію про господарські операції компанії за липень узагальнено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 Баланс компанії „Едельвейс” на 31 червня 2009 року, тис грн

<b>Актив</b>		<b>Пасив</b>	
Основні засоби	180000	Вкладений акціонерний капітал (прості акції)	250000
Запаси	70000	Зобов'язання за випущеними облігаціями	50000
Грошові кошти	50000		
<b>Баланс</b>	<b>300000</b>	<b>Баланс</b>	<b>300000</b>

Таблиця 1.6 Розшифровка залишків запасів

№ з/п	Запаси	Сума, тис грн	
		На 31.06.2009	На 31.07.2009
1.	Сировина	52000	25000
2.	Незавершене виробництво	8000	6300
3.	Готова продукція	10000	20000
	<b>Разом</b>	<b>70000</b>	<b>51300</b>

Таблиця 1.7 Господарські операції за липень

№ з/п	Зміст операції	Сума, тис грн
1.	Придбано сировину у постачальників	18100
2.	Витрачено сировину на виробничі потреби	45100
3.	Нарахована оплата праці: а) робітникам основного виробництва б) загальновиробничому персоналу в) керівництву компанії	15100 5100 6100
	<b>Всього</b>	<b>?</b>
4.	Нараховано амортизацію: а) обладнання та будівель виробничого призначення б) обладнання та будівлі офісу	3100 1100
	<b>Всього</b>	<b>?</b>
5.	Сплачені витрати: а) ремонт верстатів б) відсотки за облігаціями в) реклама г) транспортування готової продукції покупцям	400 200 600 800
	<b>Всього</b>	<b>?</b>
6.	Розподілено і списано виробничі накладні витрати	8600
7.	Оприбуткована на склад готова продукція	70500
8.	Відображено собівартість реалізованої продукції	60100
9.	Відображається сума доходу від реалізації покупцям	90100
10.	Списано на фінансові результати отримані доходи	?
11.	Списано на фінансові результати собівартість реалізації	?
12.	Списано на фінансові результати витрати періоду	?
13.	Відображено чистий прибуток	?

Необхідно: відобразити наведені господарські операції на бухгалтерських рахунках при використанні інтегрованої системи обліку.

#### Вправа 4

Використовуючи вихідні дані попередньої вправи, необхідно навести порядок

відображення господарських операцій (табл. 1.8) на бухгалтерських рахунках при використанні переплетеної системи обліку (на рахунках фінансового та виробничого обліку).

Таблиця 1.8 Господарські операції за липень

№ з/п	Зміст операції	Сума, тис грн
1.	Придбано сировину у постачальників	18100
2.	Нараховано заробітну плату персоналу	26300
3.	Нараховано амортизацію	4200
4.	Сплачені витрати: а) операційні б) відсотки за облігаціями	1800 200
5.	Реалізовано продукцію покупцям	90100
6.	Відображено запасів на початок періоду	70000
7.	Відображено запасів на кінець періоду	51300
8.	Списано витрати звітнього періоду: а) покупки б) оплата праці в) амортизація г) інші операційні витрати	18100 26300 4200 1800
<b>Всього</b>		<b>?</b>
9.	Списано дохід звітнього періоду	?
10.	Відображено чистий прибуток у фінансовому обліку	?
11.	Відображено витрати звітнього періоду на рахунках виробничого обліку: а) покупки б) нарахована заробітна плата в) амортизація г) інші операційні витрати	18100 26300 4200 1800
<b>Всього</b>		<b>?</b>
12.	Відображено дохід звітнього періоду на рахунках виробничого обліку	90100
13.	Списано витрачені на виробництво матеріали	45100
14.	Списано виробничі накладні витрати	8600
15.	Оприбуткована на склад готова продукція	70500
16.	Відображено собівартість реалізованої продукції	60100
17.	Списано на фінансові результати собівартість реалізації	?
18.	Списано на фінансові результати витрати періоду	?
19.	Відображено чистий прибуток від операційної діяльності за даними виробничого обліку	?

### Вправа 5

Прибуток, відображений у фінансовому обліку ТОВ „Оksamит”, дорівнює 11287 грн, а за даними виробничого обліку він склав 5954 грн.

Аналіз рахунків свідчить про такі відмінності в показниках за даними виробничого і фінансового обліку (табл. 1.9):

Таблиця 1.9

Показники	Виробничий облік	Фінансовий облік
Амортизація	9826	10520
Оцінка запасів на:		
- початок періоду	27510	25500
- кінець періоду	18218	18750
Прибуток від продажу основних засобів	-	850
Отримані дивіденди	-	2635

Необхідно: узгодити суми прибутку, відображені у фінансовому та виробничому обліку.

### Вправа 6

Чистий прибуток за звітний період ВАТ „Смарагд” за даними фінансового обліку становить 55776 грн, а за даними виробничого обліку – 61488 грн. Є така інформація про оцінку запасів, грн:

Запаси	Виробничий облік	Фінансовий облік
Матеріали:		
- на початок періоду	20463	21777
- на кінець періоду	16449	15384
Готова продукція:		
- на початок періоду	39873	38715
- на кінець періоду	34290	33393

Необхідно: узгодити суми прибутку, відображені у фінансовому та виробничому обліку.

## Тема 2. Класифікація і поведінка витрат

### Методичні рекомендації

Головним об'єктом аналізу в процесі управління є витрати. Тому класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. Зазвичай вирізняють три напрями класифікації витрат, в основу якої покладено принцип: різні витрати – для різних цілей (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 Класифікація витрат залежно від управлінських цілей

Завдання (ціль) управлінського обліку	Групування витрат
Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Вхідні (невичерпані) і вихідні (вичерпані); прями і непрямі; основні і накладні; витрати на продукцію і витрати періоду
Прийняття рішень і планування	Релевантні і не релевантні; постійні і змінні; дійсні і можливі (альтернативні); середні і маржинальні; планові і непланові витрати
Контроль виконання завдань	Контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані)

**Функція витрат** – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх фактором. Визначення функції витрат дає можливість передбачити майбутні витрати організації (підприємства).

Якщо при аналізі емпіричних даних виявляється прямолінійна залежність, то рівняння набуває вигляду:

$$y = a + bx, \text{ де} \quad (2.1)$$

$y$  – сукупні (загальні) витрати;

$a$  – сукупні постійні витрати;

$b$  – змінні витрати на одиницю продукції (діяльності);

$x$  – значення фактора витрат.

Використовують наступні **методи** визначення функції витрат:

- метод технологічного (інженірінгового) аналізу;
- метод аналізу рахунків;
- метод візуального пристосування (графічний);
- метод аналізу діапазону обсягів діяльності (мінімаксний, вищої-нижчої точки);

- регресійний аналіз (статистичний метод);
- спрощений статистичний аналіз.

Метод технологічного (інженірінгового) аналізу передбачає визначення функції витрат шляхом аналізу організаційно-технологічних процесів, які призводять до виникнення витрат та пов'язаних з ними результатів діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Він є своєрідним функціонально-вартісним аналізом діяльності. Це – єдиний метод оцінки витрат, зорієнтований на майбутні операції і не потребує вивчення минулої діяльності.

Метод оцінки на основі аналізу рахунків передбачає підхід до оцінки витрат на основі вивчення і використання даних бухгалтерських рахунків. Рахунки за попередні періоди досліджують стосовно кожного виду витрат, які потрібно оцінити щодо їх класифікації на постійні та змінні. На основі моделі поведінки витрат у минулому й досягнутого рівня ділової активності підприємства визначають ступінь залежності витрат відносно зміни обсягу діяльності, що дає можливість виділити змінні та постійні витрати. Минулу оцінку витрат коригують на кумулятивні темпи інфляції, обсяг випуску, інші параметри діяльності, щоб одержана таким чином оцінка відображала перспективні умови. Цей метод оцінки широко використовується на практиці.

Графічний метод (метод візуального пристосування) передбачає підхід до оцінки витрат, коли значення витрат за минулі звітні періоди наносять на графік відповідно до певних обсягів діяльності. На наступному етапі аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки графіка.

Метод аналізу діапазону обсягів діяльності (мінімаксний метод, метод вищої-нижчої точки) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Він дає можливість аналізувати діапазон обсягу діяльності, використовуючи при цьому лише її максимальний та мінімальний обсяги ( $x_{\max}$  та  $x_{\min}$ ) і відповідно пов'язані з ними сукупні витрати ( $y_{\max}$  та  $y_{\min}$ ):

$$b = (y_{\max} - y_{\min}) : (x_{\max} - x_{\min}). \quad (2.2)$$

Регресійний аналіз включає в себе всі результати спостережень з метою визначення рівнянь, які найточніше відповідають розміру змінної та постійної складових сукупних витрат. При його застосуванні для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від чинника, який виступає незалежною величиною. Лінійний взаємозв'язок між залежною і незалежною величинами можна описати за допомогою математичного виразу (рівняння регресії):  $y = a + bx$ .

Для визначення функції використовують метод найменших квадратів, який дозволяє підібрати такі параметри рівняння, що задають пряму, найбільш наближену до емпіричних даних, тобто який дає змогу розрахувати елементи  $a$  і  $b$  так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, яка вивчається, до лінії регресії є найменшою. Це досягається шляхом розв'язання системи рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum y = na + b\sum x \\ \sum xy = a\sum x + b\sum x^2 \end{array} \right\}, \quad (2.3)$$

де  $n$  – кількість спостережень.

Наведену систему рівнянь розв'язують у такій послідовності:

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

Слід наголосити, що сукупні експлуатаційні витрати можуть змінюватися не тільки під впливом фактора обсягу діяльності, але й кількості обладнання, терміну його служби, часу роботи механіків, які обслуговують це обладнання тощо. У даному випадку доцільно скористатися методикою багатфакторного регресійного аналізу, який враховує вплив на зміну витрат декількох факторів і перетворює формулу лінійного регресійного аналізу  $y = a + bx$  у наступну:

$$Y = a + b_1 \cdot x_1 + b_2 \cdot x_2 + \dots + b_n \cdot x_n, \quad (2.4)$$

де:



$x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$  – різні фактори, що впливають на поведінку витрат.

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

Величину постійних витрат визначають за формулою:

$$a = (Y_0X_1 - Y_1X_0) : (X_1 - X_0), \quad (2.5)$$

де  $Y_0$  і  $Y_1$  – середні значення витрат;

$X_0$  і  $X_1$  – середні значення обсягу діяльності.

### Вправа 1

ТОВ „Дельта” щомісяця сплачує за користування телефонним зв’язком 800 грн плюс 0,32 грн за кожний дзвінок. Упродовж січня було 5800 дзвінків, а в лютому – 4750 дзвінків.

Необхідно:

1. Розрахувати витрати підприємства за користування телефоном у січні та лютому.
2. Розрахувати середні витрати на один дзвінок у січні та лютому.
3. Розподілити витрати за січень на постійні та змінні.
4. Визначити маржинальні витрати на один додатковий дзвінок у січні.

### Вправа 2

ВАТ «Автомобіліст» має такі показники роботи одного автомобіля:

— балансова вартість на початок року	6000 грн
— ліквідаційна вартість після двох років використання	2000 грн
— витрати на технічне обслуговування (2 рази за рік)	120 грн
— запасні частини з розрахунку на 1000 км пробігу	20 грн
— вартість ліцензії (за рік)	80 грн
— страхові платежі (за рік)	150 грн
— заміна автошин після 25000 км пробігу (4 шини по 37,50 грн)	150 грн
— вартість 1 л бензину (10 л на 100 км пробігу)	3 грн

Необхідно поділити витрати на змінні та постійні і скласти таблицю витрат за рік при різних обсягах пробігу автомобіля (5000, 10000, 20000, 30000 км) та визначити для кожного рівня:

- 1) загальну суму витрат, у т. ч. змінних та постійних;
- 2) витрати на 100 км пробігу, у т. ч. змінні та постійні.

### **Вправа 3**

У табл. 2.2 наведено витрати ТОВ „Копі-центр” за десять місяців 20\_\_ року.

Таблиця 2.2 Витрати ТОВ „Копі-центр”

Місяць	Загальні витрати, грн	Кількість копій
Січень	1500	1600
Лютий	2000	2000
Березень	3000	2700
Квітень	2500	2400
Травень	3000	2600
Червень	2500	2400
Липень	3500	2800
Серпень	2800	2300
Вересень	2500	2300
Жовтень	1500	1600

Необхідно:

1. Визначити функцію витрат підприємства шляхом регресійного аналізу.
2. Встановити надійність такої функції.

### **Вправа 4**

Час роботи трьох магазинів „Сувеніри”, розташованих у курортній зоні, залежить від кількості туристів.

В таблиці 2.3 наведено інформацію про час роботи магазинів та витрати на утримання їх за останні шість місяців.

Таблиця 2.3 Вихідні дані для визначення функції витрат

Місяць	Час роботи, годин	Витрати, грн
Січень	450	1350
Лютий	400	1300
Березень	500	1600
Квітень	550	1620
Травень	600	1700
Червень	700	1900

Необхідно:

1. Визначити функцію витрат на утримання магазинів трьома методами: вищої-нижчої точки; візуального пристосування; найменших квадратів.
2. Упродовж липня магазини працюватимуть 800 годин. Слід передбачити витрати на утримання магазинів, скориставшись функціями витрат, визначеними різними методами.

### Вправа 5

Визначити функцію витрат за допомогою спрощеного статистичного аналізу, маючи такі дані (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 Вихідні дані для визначення функції витрат

Тиждень	Машино-години	Витрати на обслуговування устаткування, грн
1	102	15850
2	132	18165
3	93	15060
4	107	13755
5	90	11550
6	144	21840
7	117	17700
8	69	10130
9	123	19750
10	141	15480
11	98	11280
12	72	14445

### Вправа 6

Використовуючи вихідні дані, наведені в попередньому завданні (табл. 2.4),

необхідно:

1. Визначити функцію витрат на обслуговування устаткування методами вищої-нижчої точки та найменших квадратів.

2. Упродовж наступного тижня час роботи устаткування становитиме 148 машино-годин. Слід передбачити витрати на його утримання, скориставшись функціями витрат, визначеними методами вищої-нижчої точки та найменших квадратів.

### **Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами**

#### **Методичні рекомендації**

Під час виконання вправ (№№ 1 – 8) до теми 3 необхідно за *Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 (зі змінами і доповненнями)* ознайомитись із порядком обліку витрат і особливостями калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) на сільськогосподарських підприємствах.

#### **Вправа 1**

Витрати на вирощування картоплі за звітний рік становлять 87640 грн. Отримано від урожаю: стандартної картоплі 430 ц, нестандартної – 65 ц (0,3 корм. од.), стебел для силосування – 401 ц в оцінці за розрахунково-нормативними витратами на їх заготівлю на суму 3853 грн. Середня собівартість кормових буряків, вирощених у господарстві, складає 15,46 грн, а їх поживність – 0,12 корм. од.

Визначити собівартість 1 ц стандартної і нестандартної картоплі.

Примітка. Нестандартну картоплю використовують на корм худобі й оцінюють по собівартості кормових буряків з урахуванням поживності.

#### **Вправа 2**

Витрати на вирощування огірків становлять 190400 грн. Отримано від урожаю

1980 ц товарних огірків і 420 ц забракованих, які відправлені на ферму великої рогатої худоби. Собівартість 1 ц кормових буряків становить 15,46 грн. У 1 ц огірків міститься 0,06 ц корм. од., а в 1 ц коренеплодів – 0,12 ц корм. од.

Визначити: собівартість 1ц товарних огірків.

Примітка. Забраковані овочі оцінюються за собівартістю кормових буряків з урахуванням кормових властивостей.

### **Вправа 3**

Витрати на вирощування саджанців насіннячкових порід склали 178500 грн. Викопано для реалізації 30 тис. штук саджанців та залишилося в ґрунті для дорощування 26 тис. штук. Витрати на викопування становили 9160 грн.

Визначити: собівартість 1 тис. штук викопаних саджанців.

### **Вправа 4**

Витрати по вирощуванню пшениці на насінницьких посівах склали 769500 грн. Після доробки одержано насіння класу: супереліта – 1100 ц, еліта – 650 ц, I репродукція – 520 ц, II репродукція – 340 ц. Крім того, одержано 2500 ц соломи. Нормативні витрати на збирання соломи склали 80000 грн. Ціна реалізації 1 ц пшениці дорівнює 120 грн, сортові надбавки в залежності від репродукції становлять: супереліта – 250 %, еліта – 150 %, I репродукція – 80%, II репродукція – 70 %.

Визначити: фактичну собівартість кожного виду продукції (зерно, солома).

### **Вправа 5**

Витрати на утримання дорослого стада курей за рік склали 61140 грн. Отримано за рік 270 тис. шт. яєць і пташиний послід (виходячи з нормативно-розрахункових витрат на його заготівлю) на суму 3225 грн.

Визначити собівартість продукції птахівництва (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Калькуляція собівартості добових курчат

Показники	Кількість	Сума, грн
Незавершене виробництво на початок року	5000	2775
Закладено яйця в інкубатор у звітному році, оцінені за фактичною собівартістю	350000	?
Добові пташенята за плановою собівартістю, голів	312000	?
Витрати по цеху інкубації за звітний рік (без вартості яєць, закладених на інкубацію)	x	203210
Вартість побічної продукції	x	4800
Незавершене виробництво на кінець року	10000	4872
Фактична собівартість добових курчат	x	?
Фактична собівартість одного добового курчати	x	?

### Вправа 6

Витрати з утримання овець за рік (без витрат на стрижку) склали 349200 грн, вартість побічної продукції – 7533 грн. Оприбутковано приплід – 890 голів живою масою 16 ц. За звітний період отримано приріст живої маси молодняка овець – 260 ц, настриг вовни складає 48 ц. Крім того, витрати на стрижку овець та оброблення вовни склали 5070 грн.

Необхідно визначити собівартість голови приплоду та центнера приросту живої маси і вовни (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Калькуляція собівартості 1 ц приросту живої маси молодняку овець та вовни

Показники	Отримано продукції	Коефіцієнт переведення в умовну продукцію	Всього умовної продукції, ц	Питома вага, %	Витрати на всю продукцію, грн	Витрати на стрижку та інші витрати, грн	Собівартість 1 ц, грн
Приріст живої маси овець		1	?	?	?	x	?
Вовна		5	?	?	?	5070	?
<b>Разом</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>?</b>	<b>100</b>	<b>?</b>	<b>5070</b>	<b>x</b>

### Вправа 7

За даними про витрати виробництва в центрі відповідальності тваринництва

(табл. 3.3) необхідно визначити фактичну собівартість продукції за видами. На основі наведених в табл. 3.4 даних необхідно визначити собівартість 1 ц живої маси тварин.

Таблиця 3.3

Вихідні дані для визначення собівартості продукції

Об'єкти обліку витрат	Загальна сума витрат, грн	У тому числі вартість гною за нормативними витратами, грн	Сума витрат, що припадає на основну продукцію, грн	Кількість отриманої продукції, ц (гол.)	Собівартість одиниці продукції, грн	Нормативна собівартість одиниці продукції, грн	Калькуляційна різниця, грн	
							На одиницю продукції	На всю продукцію
Основне стадо ВРХ (кількість кормо-днів = 37000)	175000	13000		2271 ц молока, 69 голів приплоду		45,00 250,00		
Молодняк ВРХ	117530	11000		280 ц приросту		200,00		
Свині	99675	4200		185 ц приросту		300,00		

Таблиця 3.4

Вихідні дані для визначення собівартості 1 ц живої маси тварин

Надходження і вибуття тварин	ВРХ			Свині		
	Кількість голів	Жива маса, ц	Сума, грн	Кількість голів	Жива маса, ц	Сума, грн
Залишок на початок року	120	200	72000	18	5	2300
Приплід	69	19	-	200	1	-
Приріст живої маси	-	280	-	-	185	-
Придбано	20	54	17000	-	-	-

Продовження таблиці 1.4

Вибракувано з основного стада	15	62	18000	-	-	-
-------------------------------	----	----	-------	---	---	---

Продано	70	280	-	190	184	-
Переведено в основне стадо	20	80	-	-	-	-
Загинуло	5	3	-	8	1	-
Залишок на кінець року	129	252	-	20	6	-

### Вправа 8

За наведеними в таблиці 3.5 даними про витрати виробництва необхідно визначити собівартість продукції (робіт, послуг) промислових виробництв.

Таблиця 3.5

Витрати виробництва та вихід продукції (робіт, послуг)  
промислових виробництв

№ з/п	Статті витрат	Переробка зерна	Переробка молока	Виробництво цегли	Пилорама
1	Витрати на оплату праці	2400	7200	124000	2500
2	Відрахування на соціальні заходи	873,60	2620,80	45136,00	910,00
3	Сировина й матеріали	15000	250000	2200000	30000
4	Витрати на утримання основних засобів	2200	10600	45000	5000
5	Інші витрати	600	2200	10000	1200
6	Загальновиробничі витрати	150	850	2600	650
7	Разом				
8	Вироблено	400 ц власного борошна, 1000 ц із сировини давальців	300 ц сметани, 100 ц масла, 600 ц сиру	3 млн шт. цегли цілої, 0,25 млн шт. цегли битої	300 м3 власних пиломатеріалів, 200 м3 із сировини давальців
9	Собівартість	1 ц помолу = = _____ грн; 1 ц борошна = = _____ грн	1 ц сметани = = _____ грн; 1 ц масла = = _____ грн; 1 ц сиру = = _____ грн	1 тис. шт. цегли = = _____ грн	1 м3 розпилування = = _____ грн; 1 м3 пиломатеріалів = = _____ грн

\* Примітка. Витрати виробництва змінюються відповідно до порядкового номера студента у групі: на 1, 2, 3..... тис грн.

### Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами

#### Методичні рекомендації



Калькулювання змінних витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат (рис. 4.1). При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати.

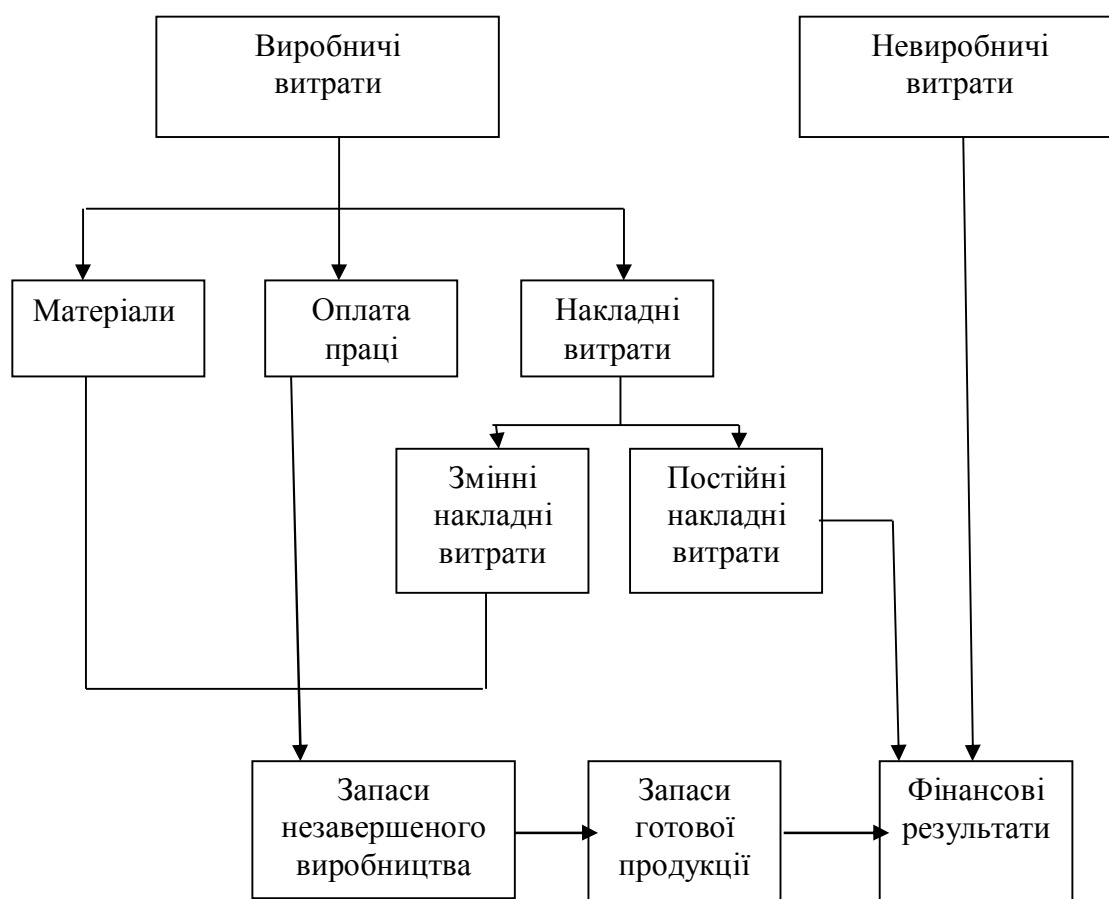


Рис. 4.1. Система обліку і калькулювання за неповними (змінними) витратами

Калькулювання неповних витрат ще називають „директ-костинг” („direct” - прями; „costing” - калькулювання – калькулювання прямих витрат).

**Директ-костинг** (калькулювання змінних витрат) - це система обчислення

собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Основні ознаки директ-костингу:

- собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу підприємства;
- управлінський і фінансовий облік інтегровані;
- в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації та змінними витратами (ЗВ). Він покриває загальні постійні витрати (ПВ), тобто

$$\text{МД} = \text{Виручка} - \text{ЗВ}, \quad (4.1)$$

і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства:

$$\text{МД} = \text{ПВ} + \text{ОП}, \quad (4.2)$$

де ОП – операційний прибуток.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (*французька модель*). Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим.

У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (*американська модель*).

### ***Французька модель визначення чистого результату:***

#### *1 етап*

1. Дохід від реалізації
2. (-) Змінна собівартість продукції
3. (=) Маржинальний дохід

### II етап

4. (-) Постійні витрати періоду
5. (=) Результат (прибуток/збиток)

### *Американська модель визначення чистого результату:*

#### I етап

1. Обсяг реалізації
2. (-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів

#### II етап

3. Виробнича маржа
4. (-) Змінні витрати на реалізацію

#### III етап

5. Торговельна маржа
6. (-) Постійні витрати
7. Результат-нетто

У звітах про фінансові результати визначена сума прибутку у системі калькулювання за змінними витратами та системі калькулювання за повними витратами часто відрізняється. Така різниця залежно від характеру змін у запасах відповідно додається або віднімається від суми прибутку при переході від однієї системи калькулювання до іншої (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Узгодження суми прибутку при калькулюванні повних і змінних витрат

Зміна у запасах готової продукції та незавершеного виробництва	Перехід	
	від калькулювання повних витрат до калькулювання змінних витрат	від калькулювання змінних витрат до калькулювання повних витрат
Немає змін у запасах	Не потрібне коригування	Не потрібне коригування
Збільшення запасів	Вирахування різниці у прибутку	Додавання різниці у прибутку
Зменшення запасів	Додавання різниці у прибутку	Вирахування різниці у прибутку

Отже, застосовуючи директ-костинг можна оперативнo вивчати взаємозв'язки

та залежності між обсягами виробництва, витратами (собівартістю) та виручкою (прибутком, маржинальним доходом).

### Вправа 1

ТзОВ „Калина” використовує систему калькулювання повних виробничих витрат для складання зовнішньої звітності. Крім того, керівництво підприємства зацікавлене у складанні внутрішньої звітності з використанням системи калькулювання змінних витрат.

Нормальна річна потужність підприємства становить 12000 одиниць. Далі наведено інформацію про діяльність підприємства за останні три роки:

Таблиця 4.2

Дані про діяльність ТзОВ „Калина” у 2007 – 2009 рр.

Показники	2007	2008	2009
Обсяг продажу, од.	8000	10000	14000
Обсяг виробництва, од.	10000	11000	9000
Запаси продукції на початок року, од.	0	2500	4200
Прямі матеріали на одиницю, грн	24	24	24
Прямі витрати на оплату праці на одиницю, грн	20	20	20
Змінні загальновиробничі витрати на одиницю, грн	7	7	7
Постійні загальновиробничі витрати, грн	160000	160000	160000
Змінні загальногосподарські витрати (на збут і адміністративні) на одиницю, грн	12	12	12
Постійні загальногосподарські витрати, грн	110000	110000	110000
Ціна реалізації за одиницю, грн	150	150	150

### Необхідно:

1. Скласти звіт про фінансові результати для кожного з трьох років на основі калькулювання:

- а) повних виробничих витрат;
- б) змінних витрат.

2. Показати узгодження різниці у річному прибутку, визначеному різними методами калькулювання.

### Вправа 2

Підприємство виготовляє три види продукції: А, Б, В – з такими характеристиками:

Таблиця 4.3

Показники щодо продукції підприємства

Показники	Продукція		
	А	Б	В
Кількість продажу, шт.	700	500	2000
Ставка покриття, грн	14,00	28,00	15,00
Час виконання, год/шт.	2,00	4,00	3,50

Витрати на управління становлять 50000 грн, у тому числі постійні витрати – 20000 грн. Розподіляються вони за виробами пропорційно часу виробництва. Збитковий продукт підприємство зняло б з виробництва.

На основі обліку за системою директ-костинг:

- 1) розрахувати прибуток в цілому по підприємству та на одиницю продукції;
- 2) визначити загальну суму маржинального доходу та прибутку після зняття з виробництва збиткового виробу;
- 3) прокоментувати управлінське рішення, прийняття якого в даній ситуації було б оптимальним.

### Вправа 3

Підприємство «РКС» випускає два види продукції з такими показниками за минулий рік:

Таблиця 4.4

Показники щодо продукції підприємства «РКС»

Показник	Продукція	
	А	Б
Обсяг реалізації, шт.	1000	200
Ціна реалізації, грн за 1 шт.	200	300
Змінні витрати, грн на 1 шт.	160	190

Постійні витрати склали 30000 грн за рік.

У наступному році планується змінити співвідношення окремих видів продукції: збільшити виробництво продукції Б до 400 шт. та відповідно зменшити виробництво продукції А до 800 шт. Очікується, що це не вплине на рівень змінних витрат, ціну реалізації та загальну суму постійних витрат.

Необхідно визначити:

- точку беззбитковості в натуральному і грошовому вимірниках для звітного та планового періодів;
- відхилення суми прибутку за рахунок зміни структури виробництва.

**Вправа 4**

Підприємство виробляє мікрохвильові печі, які реалізує за ціною 1450 грн за одиницю. Впродовж звітного періоду підприємство виготовило 28500 печей, а реалізувало – 30500 печей. Нормальна потужність підприємства становить 27500 печей. Нижче наведено дані про витрати підприємства за звітний рік.

Виробничі витрати, грн:

Прямі матеріали та комплектуючі	18 525 000
Прямі витрати на оплату праці	3 420 000
Змінні загально виробничі витрати	1 710 000
Постійні загально виробничі витрати *	8 250 000

\*(фактичні витрати дорівнюють бюджетним)

Операційні витрати, грн.:

Змінні адміністративні витрати та витрати на збут	2 440 000
Постійні адміністративні витрати та витрати на збут	4 000 000

Запаси готової продукції на початок року були 4500 од., а собівартість одиниці

становила 1150 грн (зокрема постійні виробничі витрати 350 грн).

Необхідно:

1. Скласти звіт про фінансові результати за рік на основі калькулювання змінних витрат.
2. Визначити, які коригування слід зробити у зазначеному звіті з урахуванням того, що фактичний обсяг виробництва перевищує нормальний.

### **Вправа 5**

Використовуючи метод відшкодування постійних витрат на виробництво (ретроспективна версія), визначити прибуток-нетто за виробом А за таких умов:

1. Ціна одиниці виробу – 6220 грн.
2. Змінні витрати на виріб – 4450 грн.
3. Постійні витрати на виріб – 57% від результату – брутто I.
4. Постійні витрати за місцем виникнення – 26,9 % результату – брутто II.
5. Постійні витрати за центром відповідальності суб'єкта – 63,7 % результату – брутто III.
6. Постійні витрати підприємства – 82,8 % результату – брутто IV.

### **Вправа 6**

Використовуючи метод обліку відшкодування постійних витрат на виробництво (перспективна версія), визначити ціну на одиницю виробу А за таких умов:

1. Змінні витрати на одиницю виробу – 4450 грн.
2. Постійні витрати на одиницю виробу – 22,7 % суми змінних витрат.
3. Постійні витрати за місцем виникнення – 4,5 % загальної суми постійних та змінних витрат на 1 виріб.
4. Постійні витрати центру відповідальності – 7,9% суми витрат п.п. 1, 2, 3.
5. Постійні витрати підприємства – 3,7 % суми витрат за п.п. 1, 2, 3, 4.

Прибуток-нетто – 354 грн.

### **Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами**

## Методичні рекомендації

### Аналіз відхилень від нормативів та їх впливу на прибуток

При аналізі та оцінці всі відхилення поділяють на сприятливі (які сприяють економії витрат та збільшенню прибутку) і несприятливі (які призводять до зменшення прибутку).

Аналіз відхилень виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу:

#### **а) за прямими витратами матеріалів (на фактичний обсяг діяльності)**

- відхилення за рахунок зміни норм витрачання матеріалів:

$$\Delta H = (\Phi B_M - H B_M) * C_n, \quad (5.1)$$

де:

$\Delta H$  – відхилення за рахунок зміни норм витрачання матеріалів;

$\Phi B_M$  – фактичні витрати матеріалів;

$H B_M$  – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва;

$C_n$  – нормативна ціна одиниці матеріалів;

- відхилення за рахунок зміни цін на матеріали:

$$\Delta C = (C_\phi - C_n) * \Phi B_M, \quad (5.2)$$

де:

$\Delta C$  – відхилення за рахунок зміни цін на матеріали;

$C_\phi$  – фактична ціна одиниці матеріалів;

- загальне відхилення витрат на матеріали = (фактична кількість витрачених матеріалів \* фактична ціна одиниці матеріалів) – (нормативна кількість матеріалів на фактичний обсяг виробництва \* нормативна ціна одиниці матеріалів) = відхилення за рахунок норм + відхилення за рахунок цін;

$$\Delta Z B_M = (\Phi B_M * C_\phi) - (H B_M * C_n) \quad (5.3)$$

$$\Delta Z B_M = \Delta H + \Delta C, \quad (5.4)$$

де  $\Delta Z B_M$  – загальне відхилення витрат на матеріали;

#### **б) за прямими витратами на оплату праці (на фактичний обсяг діяльності)**

- відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу (продуктивності праці, трудомісткості виробництва):



$$\Delta PC = (\Phi B_n - NB_n) * POП_n, \quad (5.5)$$

де:

$\Delta PC$  – відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу;

$\Phi B_n$  – фактичні витрати праці;

$NB_n$  – нормативні витрати праці на фактичний обсяг виробництва;

$POП_n$  – нормативний рівень оплати 1 люд.-год.;

- відхилення за рахунок рівня оплати праці = (фактичний рівень оплати 1 люд.-год. – нормативний рівень оплати 1 люд.-год.) \* фактичні витрати праці в людино-годинах;

$$\Delta POП = (POП_\phi - POП_n) * \Phi B_n, \quad (5.6)$$

де:

$\Delta POП$  – відхилення за рахунок рівня оплати праці;

$POП_\phi$  – фактичний рівень оплати 1 люд.-год.;

- загальне відхилення з оплати праці = фактичні витрати на оплату праці – нормативна сума оплати праці на фактичний обсяг виробництва = відхилення за рахунок витрат робочого часу + відхилення за рахунок рівня оплати праці.

$$\Delta ZB_{оп} = (\Phi B_n * POП_\phi) - (NB_n * POП_n) \quad (5.7)$$

$$\Delta ZB_{оп} = \Delta PC + \Delta POП, \quad (5.8)$$

де  $\Delta ZB_{оп}$  – загальне відхилення з оплати праці;

### **в) за виробничими накладними витратами (ВНВ)**

- чисте відхилення загальнопромислових (накладних) витрат:

$$\Delta ЧВНВ = ВНВ_\phi - РВНВ_n, \quad (5.9)$$

де:

$\Delta ЧВНВ$  – чисте відхилення загальнопромислових (накладних) витрат;

$ВНВ_\phi$  – фактичні накладні витрати;

$РВНВ_n$  – розподілені (списані) загальнопромислові витрати за нормативною ставкою на фактичний обсяг діяльності;

- відхилення за рахунок зміни ставки витрат під впливом відхилення обсягу виробництва:

$$\Delta СВ = ВНВ_{гб} - РВНВ_n, \quad (5.10)$$

де:

$\Delta CB$  – відхилення за рахунок зміни ставки витрат під впливом відхилення обсягу виробництва;

$VNB_{гб}$  – загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом, розрахованим на фактичний обсяг діяльності;

- відхилення за рахунок зміни рівня витрат = фактичні загальновиробничі витрати – загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом на фактичний обсяг діяльності;

$$\Delta PV = VNB_{ф} - VNB_{гб}, \quad (5.11)$$

де  $\Delta PV$  – відхилення за рахунок зміни рівня витрат;

- відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності, скориговані при складанні гнучкого бюджету і не включені в суму чистого відхилення:

$$\Delta OD_c = PVNB_{б} - VNB_{пб}, \quad (5.12)$$

де:

$\Delta OD_c$  – відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності, скориговані при складанні гнучкого бюджету і не включені в суму чистого відхилення;

$PVNB_{б}$  – розподілені і списані загальновиробничі витрати за бюджетною ставкою на фактичний обсяг діяльності;

$VNB_{пб}$  – загальновиробничі витрати за статичним (початковим) бюджетом (нормативні витрати на нормативний обсяг діяльності).

Для аналізу відхилення накладних витрат від нормативу складають **гнучкий бюджет накладних витрат**, в якому передбачають суму змінних витрат на одиницю бази розподілу і загальну суму постійних витрат за період, яка не змінюється в межах релевантного діапазону.

$$VNB = PV + ZV_1 * O, \quad (5.13)$$

де:

$VNB$  – загальна сума виробничих накладних витрат;

$PV$  – постійні витрати;

$ZV_1$  – змінні витрати на одиницю продукції;

$O$  – обсяг виробництва продукції.

Загальну суму накладних витрат ділять на кількість одиниць вимірювання бази

розподілу і визначають нормативну ставку накладних витрат на фактичний обсяг діяльності.

Отже, при розрахунку нормативної ставки накладних витрат при відхиленні фактичного обсягу діяльності від взятого за базу необхідно визначити відхилення цих витрат за рахунок як зміни обсягу діяльності, так і зміни ставки витрат під впливом цього фактора.

### **Вправа 1**

Цех №2 заводу «Арсенал» у звітному періоді виробив 7200 од. виробу № 754 при плановому завданні — 7000 од. Нормативні та фактичні показники витрат становили:

Таблиця 5.1

Нормативні та фактичні показники витрат заводу «Арсенал» (по виробу № 754)

Витрати	Нормативні	Фактичні
1. Витрати праці на одиницю продукції, люд.-год.	2,00	2,04
2. Оплата праці, грн за люд.-год.	2,50	2,40
3. Витрати основного виду матеріалів на одиницю продукції, кг	1,80	1,85
4. Ціна основного виду матеріалів, грн за кг	6,00	6,20
5. Виробничі накладні витрати на одиницю, грн:		
- змінні	6,00	6,60
- постійні	5,00	4,90

Визначити загальну суму відхилення фактичних витрат від нормативних за рахунок впливу окремих факторів: обсягу виробництва, норм витрат, вартісних показників.

### **Вправа 2**

Бюджет фірми «Аква-віта» передбачає річний обсяг виробництва 36000 од. продукції. Річна сума постійних загальновиробничих витрат передбачена у розмірі 14400 грн, змінних - 39600 грн. У звітному місяці вироблено 2500 од. продукції, а фактичні загальновиробничі витрати склали 3730 грн.

Необхідно визначити:

- 1) нормативну ставку загально виробничих витрат на одиницю продукції, використавши формулу гнучкого бюджету накладних витрат;
- 2) відхилення фактичних загально виробничих витрат від нормативних;
- 3) дати оцінку визначеного відхилення (сприятливе або несприятливе).

**Вправа 3**

У таблиці 5.2 наведено показники роботи магазину «Валерія» за звітний період.

Таблиця 5.2

Показники роботи магазину «Валерія» за звітний період

Вид товару	Обсяг реалізації, шт.		Ціна придбання, грн/шт.		Ціна реалізації, грн/шт.	
	план	фактично	план	фактично	план	фактично
А	13	10	40	42	60	64
Б	27	25	50	46	75	70
В	20	30	45	55	70	75

Необхідно визначити: загальні відхилення маржинального доходу за кожним видом товару та в цілому по магазину, розрахувати вплив окремих факторів на ці відхилення.

**Вправа 4**

Меблева фабрика «Прогрес» використовує нормативне калькулювання виробничої собівартості.

Нормативна виробнича собівартість однієї шафи моделі А742 становить:

Нормативні витрати	Сума, грн
Основні матеріали (5 м по 2 грн)	10,00
Пряма оплата праці (6 год. по 3 грн)	18,00
Змінні загально виробничі витрати (6 год. по 0,5 грн)	3,00
Постійні загально виробничі витрати (6 год. по 0,25 грн)	1,50
Разом	32,50

Коефіцієнти розподілу загально виробничих витрат визначені на підставі таких

бюджетних даних: змінні загальновиробничі витрати – 1400 грн, постійні – 700 грн, прямі витрати праці – 2800 годин.

Фактичний обсяг виробництва становив 400 од. продукції. На її виготовлення витрачено:

- основні матеріали (закупівлі) 2500 м по 2,10 грн – 5250 грн;
- основні матеріали (витрачання) 1900м;
- пряма оплата праці основних робітників 2200 год. по 2,95 грн – 6490 грн;
- змінні загальновиробничі витрати 1300 грн;
- постійні загальновиробничі витрати 710 грн.

Необхідно визначити відхилення фактичних витрат від норм за рахунок окремих факторів:

- 1) матеріалів за рахунок цін та норм витрачання;
- 2) оплати праці за рахунок витрат праці та рівня оплати праці;
- 3) відхилення від гнучкого бюджету змінних і постійних витрат;
- 4) відхилення змінних витрат за рахунок цін і норм;
- 5) відхилення постійних витрат за рахунок обсягу виробництва;
- 6) загальну суму нерозподілених (або зайво розподілених) постійних виробничих накладних витрат.

## Вправа 5

Підприємство «Рось» виготовляє два види продукції – А і Б, на виробництво якої витрачає матеріали Х і Y. Норми витрат матеріалів і праці на виробництво одиниці продукції становлять:

Вид продукції	Матеріали		Прямі витрати праці
	Х	Y	
А	4 кг по 13 грн	1 кг по 9 грн	0,2 год. по 10 грн
Б	6 кг по 13 грн	2 кг по 9 грн	0,3 год. по 10 грн

У звітному місяці було виготовлено 4200 од. продукції А і 3600 од. продукції Б, на що витрачено 39 тис кг матеріалу Х по 12,50 грн за 1 кг, 11 тис кг матеріалу

У по 8,50 грн за 1 кг і 2025 люд.-год. прямих витрат праці по 9,80 грн за 1 год.

Необхідно визначити відхилення фактичних витрат від нормативних за рахунок впливу окремих факторів при фактичному обсязі виробництва та за умови зміни структури виробництва:

- 1) продукція А – 4000 од., продукція Б – 4000 од.;
- 2) продукція А – 4000 од., продукція Б – 3500 од.

### Вправа 6

Підприємство «Левада» має такі показники діяльності за останні три місяці:

Місяць	Обсяг виробництва, т	Фактична сума загальновиробничих витрат, грн	Відхилення загальновиробничих витрат	
			за рахунок обсягу виробництва	за рахунок рівня витрат
1	800	35000	0	+3000
2	600	30000	?	0
3	900	34500	?	?

Необхідно визначити:

- 1) відхилення у другому місяці за рахунок зміни ставки накладних витрат залежно від зміни обсягу виробництва;
- 2) суму витрат за гнучким бюджетом на третій місяць;
- 3) суму витрат, списаних за базовою нормативною ставкою у третьому місяці;
- 4) відхилення фактичних витрат від нормативних у третьому місяці під впливом окремих факторів.

### Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

#### Методичні рекомендації

Зв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком можна відобразити двома шляхами: за допомогою формул (математичний підхід) або у вигляді графіків (графічний підхід).

**Математичний підхід.** У найпростішому вигляді залежність прибутку від

величини витрат і обсягу діяльності виглядає так:

$$\text{ОП} = \text{ЗагД} - \text{ЗагВ}, \quad (6.1)$$

$$\text{ОП} = \text{К} \times (\text{Ц} - \text{ЗВ}_1) - \text{ПВ}, \quad (6.2)$$

Маржинальний дохід являє собою різницю між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства. Чим більше обсяг реалізації, тим вищий маржинальний дохід отримає підприємство і тим більша величина ввійде до прибутку після покриття постійних витрат.

$$\text{МД}_1 = (\text{Ц} - \text{ЗВ}_1), \quad (6.3)$$

$$\text{К}_{\text{МД}} = \text{МД} / \text{Вир} = \text{МД}_1 / \text{Ц}, \quad (6.4)$$

$$\text{О}_\text{н} = (\text{ПВ} + \text{ОП}) / \text{МД}_1, \quad (6.5)$$

$$\text{О}_\text{гр} = (\text{ПВ} + \text{ОП}) / \text{К}_{\text{МД}}, \quad (6.6)$$

$$\text{ТБ}_\text{гр} = \text{ЗВ}_1 \times \text{К} - \text{ПВ} = \text{ПВ} / \text{К}_{\text{МД}}, \quad (6.7)$$

$$\text{ТБ}_\text{н} = \text{ПВ} / \text{МД}_1, \quad (6.8)$$

$$\text{ТБ}_\% = \text{ПВ} / (\text{К}_{\text{МД}} \times 100 / \text{Д}), \quad (6.9)$$

$$\text{Зміщ} = \text{О} - \text{ТБ}, \quad (6.10)$$

$$\text{К}_{\text{Зміщ}} = \text{Зміщ} / \text{О}, \quad (6.11)$$

$$\text{ОП} = \text{Зміщ} \times \text{К}_{\text{МД}}, \quad (6.12)$$

$$\text{К}_{\text{опв}} = \text{МД} / \text{ОП},$$

(6.13)

де ОП – операційний прибуток,

ЗагД – загальні доходи,

ЗагВ – загальні витрати,

ЗВ – змінні витрати,

ЗВ<sub>1</sub> - змінні витрати на одиницю продукції,

К - кількість продажу,

Ц – ціна продукції,

ПВ - постійні витрати,

МД – загальний маржинальний дохід,

МД<sub>1</sub> - маржинальний дохід на одиницю продукції,

$K_{MD}$  - Коефіцієнт маржинального доходу,

$O, O_n, O_{гр}$  - обсяг реалізації (в натуральних чи грошових одиницях),

$TБ, TБ_{гр}, TБ_n, TБ\%$  – точка беззбитковості (у грошовому, натуральному вимірнику або у відсотках),

$D$  – дохід від реалізації,

$Z_{міц}$  – запас міцності,

$K_{Z_{міц}}$  - коефіцієнт запасу міцності,

$K_{OpB}$  – коефіцієнт операційного важеля.

**Графічний підхід.** Оскільки аналіз «витрати — обсяг діяльності — прибуток» охоплює різноманітні зв'язки, то для їх відображення застосовують кілька графіків:

- 1) графік беззбитковості;
- 2) графік маржинального доходу;
- 3) графік прибутку.

Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів діяльності підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку. За допомогою цього графіку можна одержати повне уявлення про залежність між доходами й витратами господарюючого суб'єкта. Для його формування необхідно послідовно відобразити три лінії:

- лінію постійних витрат, що наноситься паралельно горизонтальній осі;
- лінію загальних витрат, яка створюється шляхом додавання до величини постійних витрат змінної складової. В свою чергу, лінія змінних витрат будується з початку координат з використанням ще одного значення обсягу діяльності;
- лінію доходу від реалізації, яка також формується за допомогою двох значень обсягу діяльності.

Для побудови графіка маржинального доходу спочатку відображають лінію змінних витрат, потім — паралельно до неї лінію загальних витрат і, нарешті, лінію доходу від реалізації.

Графік прибутку показує очікуваний зв'язок між загальною сумою витрат та виручкою за різних обсягів продажу. Він складається лише з однієї лінії — лінії прибутку, що будується на підставі значень прибутку за двох обсягів діяльності.



## Вправа 1

Підприємство «Крим» випускає один вид продукції. Максимальний можливий обсяг виробництва — 100000 од. продукції за рік (проектна потужність). Засновники вважають, що прибуток до оподаткування повинен складати 10% доходу від реалізації. Ціна реалізації продукції — 5,6 грн за одиницю. Змінні витрати на весь випуск складають 340000 грн, постійні — 190000 грн.

Необхідно визначити:

- обсяг виробництва в точці беззбитковості;
- суму прибутку при максимально можливому обсязі виробництва;
- як повинен змінитися кожен з наведених нижче показників (при інших незмінних) для досягнення прибутку на рівні 10% від обсягу реалізації за існуючого обсягу виробництва:
  - а) ціна реалізації;
  - б) сума постійних витрат;
  - в) сума змінних витрат;
- який з наведених варіантів є найбільш привабливим для досягнення заданої суми прибутку.

## Вправа 2

Підприємство «Піано» виробляє музичні інструменти, одна з моделей яких є досить перспективною і має значний попит. Витрати на цю модель у звітному році склали (грн):

Змінні на один інструмент:		Постійні сукупні:	
- матеріали	230	- загальновиробничі	19500
- оплата праці	80	- збутові	5500
- загальновиробничі	60	- адміністративні	6800
- збутові	50		

Ціна реалізації одного виробу (інструменту) — 950 грн.

Необхідно визначити:

- 1) критичний обсяг виробництва та реалізації продукції у натуральному та грошовому вимірниках;
- 2) суму прибутку від реалізації 65 інструментів;
- 3) скільки інструментів необхідно реалізувати, щоб одержати 9540 грн прибутку;
- 4) як зміниться сума прибутку, якщо обсяг реалізації зросте на 20% проти вказаного у п. 2, а ціна продажу зменшиться на 50 грн;
- 5) як зміниться критичний обсяг виробництва, якщо постійні витрати зростуть на 4770 грн;
- 6) скільки треба продати інструментів, щоб отримати 13960 грн прибутку, якщо змінні витрати на одиницю продукції зменшаться на 10%.

### **Вправа 3**

Студентська їдальня обслуговує відвідувачів комплексними обідами ціною 7 грн. Витрати їдальні на придбання продуктів харчування для приготування одного обіду складають 4 грн. Постійні витрати їдальні (утримання персоналу, комунальні платежі і т. ін.) досягають 600 грн за тиждень.

#### Необхідно визначити:

- 1) витрати їдальні всього та з розрахунку на одного відвідувача (окремо змінні та постійні) при різній кількості відвідувачів за тиждень: 1, 10, 100, 200, 300 (в межах релевантного діапазону);
- 2) зобразити на графіку та проаналізувати поведінку постійних і змінних витрат у загальній сумі та з розрахунку на одного відвідувача;
- 3) критичний обсяг (точку беззбитковості) для їдальні (за кількістю відвідувачів та сумою виручки);
- 4) який прибуток буде мати їдальня, якщо кількість відвідувачів становитиме 300 чол. за тиждень;
- 5) скільки бажано мати відвідувачів, щоб прибуток їдальні досяг 600 грн за тиждень.

### **Вправа 4**

Підприємство «Зодіак» виробляє два види продукції з такими показниками:

Показник	Вид продукції	
	А	Б
Обсяг виробництва і реалізації, од.	500	1000
Ціна реалізації, грн за одиницю продукції	200	400
Змінні витрати, грн на одиницю продукції	120	290
Постійні витрати, грн	100000	

Адміністрація підприємства розглядає питання про доцільність зміни структури виробництва і реалізації продукції, а саме: збільшення обсягу продукції А до 800 од. при зменшенні продукції Б до 700 од. Очікується, що це не вплине на суму постійних витрат, ціну реалізації та змінні витрати на одиницю продукції.

Необхідно визначити:

- маржинальний доход та операційний прибуток до і після зміни структури реалізованої продукції;
- критичний обсяг виробництва (точку беззбитковості) до і після зміни структури продукції;
- дати пропозиції про доцільність зміни структури виробництва і реалізації продукції.

### **Вправа 5**

Компанія «Металіст» виробляє металеві конструкції, які продає по 500 грн за одиницю, при змінних витратах — 450 грн/од. Максимальна виробнича потужність обладнання компанії — 10000 виробів за рік. Постійні витрати компанії — 260000 грн за рік.

Визначити:

- очікуваний фінансовий результат при реалізації 10000 виробів за рік;
- ціну реалізації, при якій підприємство не буде мати ні збитку, ні прибутку (ціну беззбитковості);
- ціну реалізації, яка забезпечить одержання прибутку 500000 грн.

## Вправа 6

Є такі дані про роботу одного з підприємств винкомбінату за звітний період:

а)	виручка (дохід) від реалізації, грн	1921370
б)	змінні витрати на виробництво, грн:	
	— пряма оплата праці	214282
	— основна сировина і матеріали	602272
	— допоміжні матеріали	336268
	Разом:	1152822
в)	постійні витрати, грн:	
	— оплата праці обслуговуючого персоналу	142854
	— оплата праці службовців	118196
	— загальнозаводські витрати	52744
	— загальні та адміністративні витрати	66000
	— відсотки за позики та інші позикові кошти	82500
	— нарахована амортизація основних засобів	115940
	Разом:	665134
г)	прибуток до оподаткування (операційний)	103414

У звітному році вироблено 384274 пляшки вина, у новому році обсяг виробництва планується довести до 500000 пляшок, що відповідає виробничій потужності підприємства. Це забезпечить дохід від реалізації продукції 2500 тис. грн. Структура доходів і витрат при цьому не зміниться і сума прибутку зросте не набагато, навіть при незмінних постійних витратах.

Власники підприємства вважають, що прибуток повинен складати не менше 8—9% від виручки, інакше вкладати капітал у таке підприємство недоцільно. Необхідно визначити:

- 1) критичний обсяг виробництва (точку беззбитковості) для звітного періоду;
- 2) суму операційного прибутку при максимально можливому обсязі виробництва;
- 3) як повинні змінитися наведені нижче показники, щоб при виробництві 500000 пляшок вина досягти операційного прибутку 175 тис. грн (при незмінних інших

показниках):

- а) ціна реалізації;
- б) постійні витрати;
- в) змінні витрати;

4) який з розглянутих варіантів є найбільш прийнятним для підприємства.

### Вправа 7

Підприємство «Калина» планує розпочати виробництво нового виду продукції. Виробничий відділ пропонує два варіанти технології, які забезпечують ідентичну якість продукції. Відділ маркетингу пропонує встановити ціну реалізації нової продукції на рівні 30 грн за одиницю.

Розрахункові витрати на виробництво становитимуть:

Виробничі витрати	Варіант технології	
	1-й	2-й
Витрати на одиницю продукції, грн:		
- прямі матеріальні витрати	5,00	5,60
- прямі витрати на оплату праці	6,00	7,20
- змінні загальновиробничі витрати	3,00	4,80
- змінні витрати на збут	2,00	2,00
Витрати на весь обсяг виробництва, грн:		
- постійні виробничі витрати	244000	132000
— постійні витрати на збут	50000	50000

Необхідно визначити:

- 1) критичний обсяг виробництва (точку беззбитковості) для кожного варіанту технології;
- 2) обсяг виробництва у натуральних вимірниках, при якому фінансові результати від реалізації продукції будуть рівними в обох варіантах;
- 3) дати висновки про доцільність застосування окремих варіантів технології за різних умов діяльності (при різних обсягах виробництва).

### Вправа 8

Ковбасний цех м'ясокомбінату випускає і продає напівкопчену ковбасу

«Одеська» за ціною 36 грн за 1 кг. Проектна потужність цеху 5000 кг ковбаси за місяць. Змінні витрати на 1 кг ковбаси складають 20 грн, постійні витрати цеху 20500 грн за місяць.

Необхідно визначити:

- 1) поріг рентабельності (точку беззбитковості) у натуральному та грошовому вимірнику і у відсотках до проектної потужності;
- 2) суму прибутку, запас міцності та коефіцієнт запасу міцності при досягненні проектної потужності;
- 3) ціну реалізації, яка забезпечить беззбитковість виробництва при досягненні проектної потужності;
- 4) ціну реалізації, при якій підприємство отримає 5 грн прибутку з кожного кг проданої продукції при максимальному обсязі виробництва;
- 5) суму прибутку, який одержить м'ясокомбінат при виробництві 4500 кг ковбаси за місяць.

### **Вправа 9**

Підприємство «Забава» виготовляє чоловічі та жіночі костюми. Показники його роботи за звітний період складають:

Показник	Вид продукції		Разом
	чоловічі костюми	жіночі костюми	
Обсяг виробництва і реалізації, шт.	700	500	1200
Ціна реалізації, грн	400	450	X
Змінні витрати на одиницю продукції, грн	260	280	X
Постійні витрати, грн	X	X	100000

Необхідно визначити:

- 1) точку беззбитковості у натуральному і грошовому вимірниках;
- 2) суму прибутку підприємства при заданому співвідношенні та обсягу виробництва окремих видів продукції, а також при збільшенні питомої ваги жіночих костюмів до 50% загального обсягу виробництва у натуральних вимірниках.

### **Вправа 10**

Підприємство «Крекінг-завод» виготовляє три види продукції в одному виробничому процесі (спільному) і реалізує їх з такими показниками:

Показник	Вид продукції		
	А	Б	В
Ціна реалізації, грн за одиницю продукції	0,8	0,90	1,10
Змінні витрати на одиницю продукції, грн	0,6	0,75	1,00
Питома вага окремих видів продукції у загальному обсязі виробництва, %	50	40	10

Постійні витрати підприємства за місяць становлять 25500 грн, фактичний обсяг виробництва всіх видів продукції разом — 400000 од.

Необхідно визначити:

- 1) точку беззбитковості, запас міцності та коефіцієнт запасу міцності;
- 2) обсяг реалізації кожного виду продукції для отримання загальної суми чистого прибутку 12750 грн (при ставці оподаткування прибутку — 25%).

### **Вправа 11**

Компанія «Укрман» планує в наступному році досягти обсягу продажів 600000 грн. Витрати плануються в таких розмірах (грн):

Стаття витрат	Змінні	Постійні
Прямі матеріальні	160000	-
Прямі на оплату праці	140000	-
Загальновиробничі	60000	90000
Маркетингові	24000	36000
Адміністративні	6000	4000
Загальногосподарські	-	10000
Разом	390000	140000

Необхідно визначити:

- 1) критичний обсяг реалізації продукції (точку беззбитковості) у грошовому вимірнику, запас міцності і коефіцієнт запасу міцності;
- 2) маржинальний доход та операційний прибуток підприємства у плановому періоді.

### **Вправа 12**

Звіт компанії «Інвест-Аудит» за минулий рік має такі показники (грн):

— доходи від надання послуг	50000
— змінні витрати	35000
— постійні витрати	25000
— операційний прибуток (збиток)	(10000)

Процентне співвідношення суми змінних витрат до суми доходу від надання послуг залишається незмінним (70%).

Необхідно визначити:

- 1) який дохід (виручку) треба мати, щоб за даних умов досягти беззбитковості діяльності;
- 2) який дохід (виручку) треба мати, щоб досягти точки беззбитковості за умови, що постійні витрати зростуть на 10000 грн;
- 3) який дохід (виручку) треба мати, щоб при зростанні постійних витрат на 10000 грн одержати 5000 грн прибутку.

## **Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень**

### **Методичні рекомендації**

Ухвалення поточних (оперативних) рішень базується на концепції диференційного аналізу. Цей підхід передбачає виділення диференційних доходів та диференційних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнитися від тієї величини, яка виникла б за інших умов.

Диференційні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Диференційні витрати — додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції. Диференційний аналіз ураховує всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференційні дані являють собою різницю між альтернативними рішеннями.



З метою досягнення поставлених перед підприємством цілей керівництву слід ухвалювати певні рішення, що стосуються насамперед поточної діяльності. Найпоширенішими серед них є рішення щодо:

- спеціального замовлення;
- розширення чи скорочення діяльності;
- виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні;
- методу визначення ціни продукту (послуги).

Рішення щодо спеціального замовлення означає прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).

Для прийняття рішення щодо спеціального замовлення необхідно визначити собівартість виробництва одиниці продукції, яка базується на релевантних витратах, та порівняти її з ціною, що пропонується. При цьому релевантними можуть бути як постійні, так і змінні витрати. У разі, якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж релевантні виробничі витрати на одиницю продукції, спеціальне замовлення слід прийняти.

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

Необхідність рішення стосовно скорочення діяльності найчастіше виникає за наявності у підприємства збиткового сегмента, оскільки традиційно вважається, що ліквідування такого сегмента та (або) заміна його іншим сегментом збільшить прибуток підприємства в цілому. Проте для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. При цьому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність його ліквідації,

можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Звідси, релевантними будуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, які безпосередньо пов'язані з ним.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

Для прийняття рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні необхідно порівняти ціну придбання одного напівфабрикату з витратами на його виготовлення власними силами. При цьому релевантними даними будуть: купівельна Ціна за одиницю, змінні витрати на виробництво одиниці та частка постійних виробничих витрат, якої можна уникнути. Крім того, слід враховувати можливі витрати, наприклад, дохід від передачі вільних виробничих потужностей в оренду, який буде втрачено у разі продовження власного виробництва. Якщо підприємство розглядає можливість відмовитися від закупівлі необхідних компонентів і розпочати власне виробництво, крім виробничих витрат можуть зрости також адміністративні та інші витрати.

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

Процес ціноутворення складається з кількох етапів, одним із яких є встановлення кінцевої ціни продажу.

Приблизно 50 % підприємств віддають перевагу застосуванню методів, орієнтованих на витрати. Серед них найпоширенішими є визначення кінцевої ціни на основі принципу «витрати плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку. В загальному вигляді ціна продажу розраховується за формулою:

$$Ц = В + \text{Нац}, \quad (7.1)$$

де Ц – ціна, В - витрати, Нац - націнка.

У разі встановлення ціни за принципам «витрати плюс» ціна продажу

встановлюється на основі витрат підприємства, збільшених на певну величину націнки, яка відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому до уваги не береться.

У разі ціноутворення на основі цільового прибутку встановлення ціни продажу має забезпечити отримання запланованої величини прибутку за певного обсягу реалізації. Величину націнки та значення відсотка націнки розраховують у такий спосіб:

$$\text{Нац} = \text{В} \times \% \text{ нац} \quad (7.2)$$

де Нац - націнка, В - витрати, % нац - відсоток націнки.

$$\% \text{ нац} = (\text{ЗП} + \text{В}_{\text{нвкл}}) / (\text{O}_{\text{рр}} \times \text{В}_{\text{б1}}), \quad (7.3)$$

де ЗП – запланований прибуток,

$\text{В}_{\text{нвкл}}$  - витрати, що не включаються до базових,

$\text{O}_{\text{рр}}$  - річний обсяг реалізації,

$\text{В}_{\text{б1}}$  - базові витрати на одиницю продукції.

### **Вправа 1**

Мале підприємство «Рубін» щоквартально розміщує замовлення на різні канцелярські товари. Щодо одного виду запасів є такі відомості:

- а) річні витрати матеріалів — 5000 од.;
- б) мінімальний розмір замовлення — 500 од.;
- в) вартість одиниці запасів — 200 грн.

Відомо, що матеріали витрачаються рівномірно протягом року і в середньому половина закуплених матеріалів зберігається на складі. Вартість зберігання становить 25% від вартості всього запасу. Середня вартість розміщення одного замовлення 1250 грн.

#### Необхідно:

- скласти таблицю релевантних витрат на зберігання матеріалів та виконання замовлень на цей вид матеріалів для кожного рівня замовлень (від 4 до 12 протягом року) і визначити оптимальну кількість замовлень;
- визначити економічний розмір замовлення та відсоток економії витрат, якого

можна досягти за рік при використанні системи оптимального розміру замовлення.

## Вправа 2

Підприємство «Забава» випускає новий вид дитячих іграшок. Свою продукцію воно продає оптовим покупцям і має річний оборот 600 тис. грн. Комплект іграшок коштує 36 грн, змінні витрати — 18 грн, постійні — 6 грн на комплект. Від реалізації кожного комплекту іграшок підприємство має 12 грн прибутку. Витрати на капітал оцінюються в 15%. Середній період погашення дебіторської заборгованості становить 30 днів.

Підприємство бажає збільшити обсяг продажів, вважаючи, що цього можна досягти, якщо запропонувати більші терміни кредитування клієнтів. Можливі три варіанти рішення:

Варіант рішення	1-й	2-й	3-й
Збільшення терміну кредитування, дн.	10	20	30
Збільшення обсягу продажів, тис. грн.	30	45	50

Необхідно визначити, який з наведених варіантів кращий для підприємства.

## Вправа 3

Фірма «Довіра» надає своїм клієнтам кредит терміном 30 дн. Половина клієнтів (за вартістю) оплачують кредит вчасно. Решта клієнтів погашають кредит в середньому протягом 70 дн. Річний обсяг продаж фірми становить 3650 тис. грн і розподіляється рівномірно протягом року. Сума банківського овердрафту становить 600 тис. грн під 12% річних.

Керівництво фірми розглядає питання про шляхи зменшення дебіторської заборгованості, для чого планує запропонувати своїм клієнтам 2% знижки при оплаті боргу протягом 30 дн. Аналіз показує, що це дасть можливість зменшити суму безнадійних боргів на 30 тис. грн за рік. При цьому половина тих клієнтів, які зараз вносять плату протягом 70 дн., будуть сплачувати її за 30 дн. Решта, тобто з

загальної кількості клієнтів, будуть погашати борг протягом 70 дн.

Необхідно визначити:

1. суму дебіторської заборгованості за старою і новою формами розрахунків;
2. вартість для фірми нової схеми розрахунків (за сумою наданих знижок);
3. суму вигоди від надання знижок;
4. приблизну еквівалентну річну вартість знижок у відсотках;
5. доцільність введення нової форми розрахунків.

#### **Вправа 4**

Аудиторська компанія «Андерсон хаус» пропонує три види послуг: аудит, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та консалтинг з питань оподаткування. Нижче наведені дані про фінансові результати, отримані від надання кожного з цих видів робіт (тис. грн):

Показник	Види послуг		
	Консалтинг	Ведення бухгалтерського обліку	Аудит
Доход від надання послуг	300	400	500
Змінні витрати	250	300	350
Маржинальний дохід	50	100	150
Постійні витрати	50	60	80
Операційний прибуток	0	40	70

Результати напряду, пов'язаного з консалтингом, викликають занепокоєння. Тому розглядається варіант припинення цієї діяльності та збільшення обсягу робіт із ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Якщо припинити надавати послуги з консалтингу, то 60 % постійних витрат, пов'язаних з цією послугою, вдасться зекономити. Також очікується, що дохід від надання послуг ведення бухгалтерського обліку на підприємстві клієнту зросте на 40 %, а постійні витрати, пов'язані з наданням цієї послуги, збільшаться на 10 %. Доходи і витрати від аудиту не зміняться.

Необхідно підготувати звіт, який обґрунтує доцільність такої пропозиції.

Пояснення. Розв'язання задачі пов'язано з визначенням диференційного прибутку (збитку) у процесі прийняття рішення стосовно ліквідації через

порівняння диференційних доходів і витрат.

### Вправа 5

Підприємство «Моряк» виготовляє і реалізує вітрильники, для чого у постачальника придбаються готові вітрила. Вартість комплекту вітрил для одного вітрильника становить 280 грн. Протягом звітного року підприємство «Моряк» працювало на рівні 70% своїх виробничих можливостей і виготовило 1000 вітрильників. Для завантаження вільних виробничих потужностей керівництво підприємства вирішило розглянути дві пропозиції. Перша стосується виготовлення комплектів вітрил власними силами. Можливі витрати на виробництво одного комплекту вітрил становитимуть, грн: парусина — 100, пряма зарплата — 80, постійні виробничі накладні витрати — 120. Друга пропозиція пов'язана з можливістю передачі в оренду вільного обладнання. В цьому разі річна сума орендної плати, яку отримає підприємство «Моряк», становитиме 80 000 грн.

Яке рішення має прийняти керівництво підприємства «Моряк»? Обґрунтуйте Вашу відповідь необхідними розрахунками.

Пояснення. Для порівняння обох пропозицій їх необхідно об'єднати у такий спосіб: закупівля на стороні та передача вільного обладнання в оренду, з одного боку, та виробництво, що дозволяє задіяти 30 % раніше не задіяних виробничих потужностей, з іншого. Зверніть увагу, що інформація про постійні виробничі витрати є нерелевантною.

### Вправа 6

Корпорація «Чероки» виробляє медичне устаткування, ціна реалізації якого 350 грн за одиницю. Постійні накладні витрати за рік становлять 215 тис. грн. Дані про інші витрати підприємства подано нижче:

Показник	На одиницю, грн
Прямі матеріали	130
Пряма заробітна плата	70
Змінні виробничі накладні	30

У звітному періоді корпорація отримала замовлення на виготовлення додатково

2000 одиниць продукції. Прийняття цього замовлення не вплине ані на основний обсяг реалізації на існуючому сегменті ринку, що становить 3000 одиниць, ані на обсяг постійних витрат.

На підставі наведеної інформації необхідно визначити:

а) мінімальну ціну продажу додаткової партії медичного устаткування, яку може прийняти корпорація «Чероки» для отримання додаткового прибутку;

б) який прибуток (збиток) отримає корпорація «Чероки», якщо ціна за одиницю медичного устаткування буде встановлена на рівні 260 грн.

Пояснення. Основним вихідним пунктом при розв'язанні є той факт, що інформація про постійні витрати — нерелевантна.

### **Вправа 7**

Фірма «Побутмаш» виготовляє та реалізує два види продукції — барометри і термометри, використовуючи всі виробничі потужності:

Показник	Барометр	Термометр
Ціна, грн	25	18
Змінні витрати на одиницю, грн	15	12
Час виготовлення, год	4	2

Попит на обидва види продукції перевищує його пропонування з боку виробників. Для виготовлення одного барометра необхідно витратити вдвічі більше годин праці, ніж для виробництва одного термометра. Загальний час роботи персоналу обмежений 80 000 год на місяць, а постійні витрати становлять 120 000 грн.

Необхідно на підставі наведених даних визначити оптимальну виробничу програму. Обґрунтуйте відповідь розрахунками.

Пояснення. Необхідно визначити маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника по кожному виду продукції.

### **Вправа 8**

Підприємство «Харлан» встановлює ціну продажу нового продукту «Х». Обліковий відділ надав такі дані:

Показник	На одиницю, грн
Прямі матеріали	2
Пряма заробітна плата	4
Змінні накладні виробничі витрати	1
Постійні накладні виробничі витрати (300 000 грн / 100 000 од.)	3
Змінні витрати на збут	2
Постійні адміністративні витрати (400 000 грн / 100 000 од.)	4

На підставі наведених даних визначити:

а) ціну продажу, якщо націнку встановлено на рівні 110 % до повних витрат підприємства;

б) відсоток націнки для збереження ціни, визначеної в па), якщо він розраховується на основі змінних виробничих витрат.

Пояснення. Для розрахунку невідомих показників слід скористатися формулами (7.1) та (7.2). Базовими витратами виступатимуть послідовно повні витрати та змінні виробничі витрати підприємства.

### Вправа 9

Фабрика «Полуботок» виготовляє два види взуття: чоловіче та жіноче, про які є така інформація, грн:

Показник	Взуття	
	Чоловіче	Жіноче
Середня ціна	30	72,5
Витрати:		
— Прямі матеріали	15	7,5
— Пряма зарплата	2,5	15
— Змінні виробничі витрати	3,9	18,8
— Змінні витрати на управління та збут	1,6	1,2

Фабриці бракує кваліфікованих робітників, які зараз задіяні у виробництві обох



видів продукції й мають однакову погодинну оплату праці.

Необхідно визначити, який виріб є прибутковішим і пояснити, чому.

## Тема 8. Бюджетування і контроль

### Методичні рекомендації

**Бюджет** — кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, що звичайно показує плановану величину доходу, що повинна бути досягнута, і (або) витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду, і капітал, якому необхідно залучити для досягнення даної мети.

Бюджети в широкому змісті підрозділяються на два основних види: **поточні (операційні) бюджети**, що відбивають поточну (виробничу) діяльність підприємства, і **фінансовий бюджет**, що представляє собою прогноз фінансової звітності. Операційний і фінансовий бюджет утворюють генеральний бюджет підприємства.

Зведений бюджет складається з:

1 - Операційного:

- бюджет продажу,
- бюджет виробництва,
- бюджет операційних витрат;

2 - Фінансового:

- Бюджет грошових коштів,
- Бюджетний баланс.

**Методика складання зведеного бюджету.** Так, виокремлення першим етапом складання бюджету продаж пояснюється тим, що рівень виробництва, обсяги закупівлі запасів і величина операційних витрат безпосередньо визначаються обсягом реалізації.

Бюджет продажу має відображувати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік (місяць, квартал тощо). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи (індикативний метод, історичний аналіз, функціональний метод тощо). При цьому необхідно врахувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців, сезонні коливання у

виробництві тощо.

Бюджет виробництва — це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період.

Бюджет виробництва формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції за формулою:

$$\text{НОВП} = \text{O} + \text{ЗГП}_\text{к} - \text{ЗГП}_\text{п}, \quad (8.1)$$

де НОВП — необхідний обсяг виробництва продукції;

O — обсяг реалізації продукції в майбутньому періоді;

ЗГП<sub>к</sub> — залишки готової продукції на кінець періоду;

ЗГП<sub>п</sub> — залишки готової продукції на початок періоду.

Невід'ємними компонентами бюджету виробництва є:

- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет накладних витрат.

Бюджет прямих матеріальних витрат показує, скільки сировини та інших виробничих запасів необхідно для виготовлення запланованої кількості продукції.

Для визначення кількості матеріалів, що необхідно придбати за період, доцільно скористатись формулою:

$$\text{НКПЗ} = \text{КЗ}_{\text{потр}} + \text{КЗ}_\text{к} - \text{КЗ}_\text{п}, \quad (8.2)$$

де НКПЗ — необхідна кількість придбання запасів;

КЗ<sub>потр</sub> — кількість виробничих запасів, необхідна для виготовлення продукції;

КЗ<sub>к</sub> — кількість виробничих запасів у залишку на кінець періоду;

КЗ<sub>п</sub> — кількість виробничих запасів у залишку на початок періоду.

Бюджет прямих витрат на оплату праці складається, виходячи з бюджету виробництва.

Для визначення планових витрат на оплату праці очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції помножують на трудомісткість одиниці продукції, а потім отриману трудомісткість випуску помножують на вартість 1 люд.-год. (тобто середню годинну тарифну ставку).

Бюджет накладних виробничих витрат відображає обсяг усіх витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінні так і постійні витрати.

Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. З цією метою враховують зміну залишків незавершеного виробництва за період:

$$СВП = ЗНВ_{П} + ВВ - ЗНВ_{К}, \quad (8.3)$$

де СВП - собівартість виготовленої продукції;

ЗНВ<sub>П</sub> - залишок незавершеного виробництва на початок періоду;

ВВ - витрати на виробництво;

ЗНВ<sub>К</sub> - залишок незавершеного виробництва на кінець періоду.

Бюджет собівартості реалізованої продукції за період визначають за формулою:

$$СРП = ЗГП_{П} + СВП - ЗГП_{К}, \quad (8.4)$$

де СРП – собівартість реалізованої продукції;

ЗГП<sub>П</sub> – залишок готової продукції на початок періоду;

СВП – собівартість виготовленої продукції;

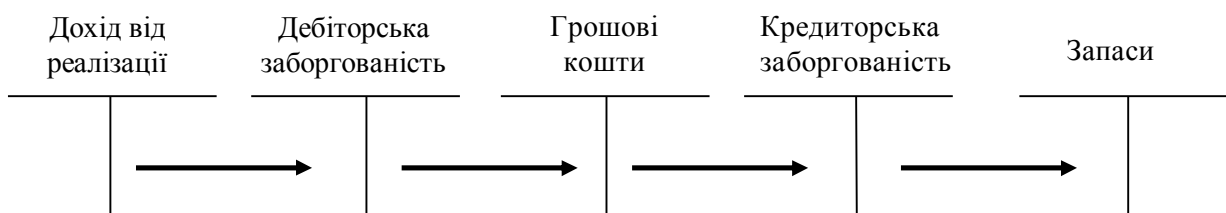
ЗГП<sub>К</sub> - залишок готової продукції на кінець періоду.

Бюджети операційних (комерційних) витрат охоплюють витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю. Найпростіший шлях для складання бюджету таких витрат полягає у використанні фактичних даних попереднього періоду і коригуванні їх, враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства.

Бюджетний звіт про фінансові результати показує, які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачаються для забезпечення запланованого рівня діяльності. Зовнішній вигляд зазначеного документа нагадує форму звіту про фінансові результати, затверджену П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Бюджет капітальних інвестицій звичайно планується на строк, який перевищує один рік. Проте під час складання зведеного бюджету необхідно виокремити ту частину капітальних інвестицій, здійснення яких передбачено у бюджетному періоді. Основний їх вплив на зведений бюджет полягає в плануванні відповідних грошових потоків.

Бюджет грошових коштів визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. базою для складання цього бюджету є бюджет продажу, а також дані інших бюджетів. Для розуміння його побудови корисно пригадати такий взаємозв'язок між фінансовими показниками, що впливає на грошові потоки:



Форма бюджетного балансу аналогічна формі балансу, що передбачена П(С)БО 2 «Баланс».

### Вправа 1

Нижче наведено баланс компанії «Урюк ЛТД» (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Баланс компанії «Урюк ЛТД» на 31 травня 2009 року, грн.

Актив		Пасив	
Основні засоби (залишкова вартість)	310 500	Статутний капітал	270 000
Товари	45 000	Нерозподілений прибуток	63 750
Дебітори	81 000	Постачальники	94 500
Поточний рахунок	13 500	Векселі видані	21 750
Баланс	450 000	Баланс	450 000

Компанія складає бюджети на червень і вже підготувала таку попередню інформацію:

- запланований обсяг продажу становить 300000 грн, зокрема 70% — у кредит. Половина продажу в кредит сплачується в місяці продажу, а решта — в наступному місяці;

- заплановано придбати матеріали на суму 180 000 грн. 40% придбаних матеріалів оплачується в місяці придбання, а решта — в наступному місяці; заборгованість постачальникам на 30 червня буде сплачено впродовж місяця;
- запас матеріалів на 30 липня планується в сумі 60 000 грн;
- витрати обігу заплановано в сумі 111000 грн (зокрема амортизація - 3000 грн);
- векселі видані будуть сплачені впродовж червня з виплатою відсотка в сумі 150 грн;
- нове устаткування буде придбано і сплачено в червні за 9 750 грн;
- у червні компанія отримає кредит банку в сумі 30 000 грн терміном на 6 місяців.
- податок на прибуток нараховують і сплачують за результатами роботи за рік.

Необхідно:

Скласти бюджет грошових коштів, бюджетний звіт про фінансові результати і бюджетний баланс.

## Вправа 2

Керівник транспортної компанії «Панас» занепокоєний результатами діяльності за останній квартал, які наведено нижче, грн:

Стаття	Бюджет	Фактично	Відхилення
1	2	3	4
Дохід від продажу	10 000 000	9 500 000	(500 000)
Пальне	200 000	196 000	4 000
Ремонт і обслуговування	100 000	98 000	2 000
Зарплата водіїв	6 700 000	6 500 000	200 000
Інші змінні витрати	1 000 000	985 000	15 000
Разом змінних витрат	8 000 000	7 779 000	221 000
Зарплата іншого персоналу	200 000	200 000	—
Оренда	200 000	200 000	—
Амортизація	600 000	600 000	—
Інші постійні витрати	200 000	200 000	—
Разом постійних витрат	1 200 000	1 200 000	—
Операційний прибуток	800 000	521 000	(279 000)

Необхідно:

Підготувати для керівника компанії звіт, що пояснює причини відхилень.

## Вправа 3

Підприємство «Марс» організовано 1 липня 200\_ р. При створенні у липні місяці підприємство отримало готівкою внески до статутного капіталу 300000 грн, з яких у цьому ж місяці закупило і оплатило основні засоби на суму 250000 грн. Заплановано такі обсяги продажів на наступні дев'ять місяців (фізичних одиниць):

VIII - 500,	XI - 800,	II - 900,
IX - 600,	XII - 900,	III - 800,
X - 700,	I - 900,	IV - 700.

Ціна за одиницю (100 грн.) прийнята постійною на весь бюджетний період. Продаж планується здійснювати на умовах місячного кредитування. Запас готової продукції на кінець місяця повинен бути достатнім для виконання плану продажів наступного місяця.

Закупівлі сировини планується здійснювати в кредит терміном на один місяць. Необхідний запас сировини на кінець місяця повинен точно відповідати плановій потребі для виробництва у наступному місяці. Вартість сировини становить 40 грн на од. продукції.

За розрахунками, витрати прямої праці складуть 20 грн на одиницю готової продукції. Зарплата виплачується два рази на місяць: 50% у поточному місяці, а 50% — у наступному.

Виробничі накладні витрати передбачено у розмірі 20000 грн щомісячно, з яких 3000 грн припадає на амортизацію основних засобів. Невиробничі накладні витрати плануються на суму 11000 грн. за місяць, з яких 1000 грн. припадає на амортизаційні відрахування.

Передбачається, що всі поточні виплати, крім спеціально застережених, здійснюються у тому місяці, коли понесені витрати.

Необхідно:

1) - скласти бюджети на перші шість місяців роботи підприємства (липень-грудень):

- запасів готової продукції у натуральному вимірнику;
- запасів сировини у натуральному і грошовому вимірниках;

- дебіторської заборгованості;
- кредиторської заборгованості;
- коштів;

2) - пояснити методику виконаних розрахунків.

#### Вправа 4

Визначити причини відхилення суми прибутку на підставі порівняння фактичного та бюджетного звіту про прибутки і збитки, для чого скласти і проаналізувати гнучкий бюджет.

У звітності підприємства «Озон» є такі показники за минулий рік:

Показник	Бюджетний звіт	Фактичний звіт
Обсяг виробництва і реалізації продукції, од.	1000	900
Обсяг реалізації (дохід від реалізації), грн	100000	92000
Витрати сировини, м / грн	40000 / 40000	37000 / 36900
Оплата праці, люд.-год. / грн	5000 / 20000	4375 / 17500
Постійні накладні витрати, грн	20000	20700
Прибуток від основної діяльності, грн	20000	16900

Підготувати висновки за результатами аналізу, згрупувавши окремо сприятливі та несприятливі відхилення.

#### Вправа 5

На підставі наведених бюджетних даних необхідно визначити:

- а) заплановану величину витрат підприємства на закупівлю сировини за період;
- б) заплановану величину платежів постачальникам за придбану сировину.

Показник	Сума, тис. грн
Залишки сировини на 01.01.200_ р.	62
Залишки сировини на 31.12.200_ р.	75
Запланований обсяг використання сировини за період	220
Заборгованість постачальникам за придбану сировину станом на 01.01.200_ р.	48
Заборгованість постачальникам за придбану сировину станом на 31.12.200_ р.	60

#### Вправа 6

Нижче подано гнучкий бюджет підприємства «Малка» за умови, що рівень виробничої діяльності становитиме стосовно запланованого максимального обсягу діяльності відповідно 70 % та 80 %.

Показник	70 % запланованого обсягу діяльності, грн	80 % запланованого обсягу діяльності, грн
Продаж	700 000	800 000
Собівартість продажу	420 000	480 000
Валовий прибуток	280 000	320 000
Інші операційні витрати (45000 грн становлять постійні витрати)	185 000	205 000
Витрати на податок на прибуток (25 %)	23 750	28 750
Чистий прибуток	71 250	86 250

Необхідно скласти гнучкий бюджет за рівня діяльності 90% від запланованого обсягу.

## Тема 9. Облік і контроль за центрами відповідальності

### Методичні рекомендації

Центри відповідальності організуються шляхом делегування відповідним підрозділом підприємства певних повноважень і відповідальності.

У цьому зв'язку розрізняють такі типи центрів відповідальності:

1. Центр витрат, керівник якого відповідає (контролює) тільки за витрати підрозділу.
2. Центр доходу, керівник якого відповідає (контролює) за доходи підрозділу.
3. Центр прибутку, керівник якого відповідає (контролює) не тільки за витрати, а й доходи підрозділу.
4. Центр інвестицій, керівник якого відповідає (контролює) як за витрати і доходи, так і інвестиції у власні активи.

Головною метою керівника центру витрат є довгострокова мінімізація витрат,



його діяльність оцінюється на підставі кошторису і звіту про фактичні витрати.

Для визначення причин відхилень фактичних витрат від стандартних використовують методи факторного аналізу (ланцюгових підстановок, обчислення різниць та ін.) (див. тему 5).

Для аналізу ефективності роботи центру доходів (наприклад, відділу збуту) можуть бути використані дані про відхилення від реалізації.

Аналіз відхилень від бюджету продажу може бути здійснений з різною мірою деталізації (рис. 9.1).

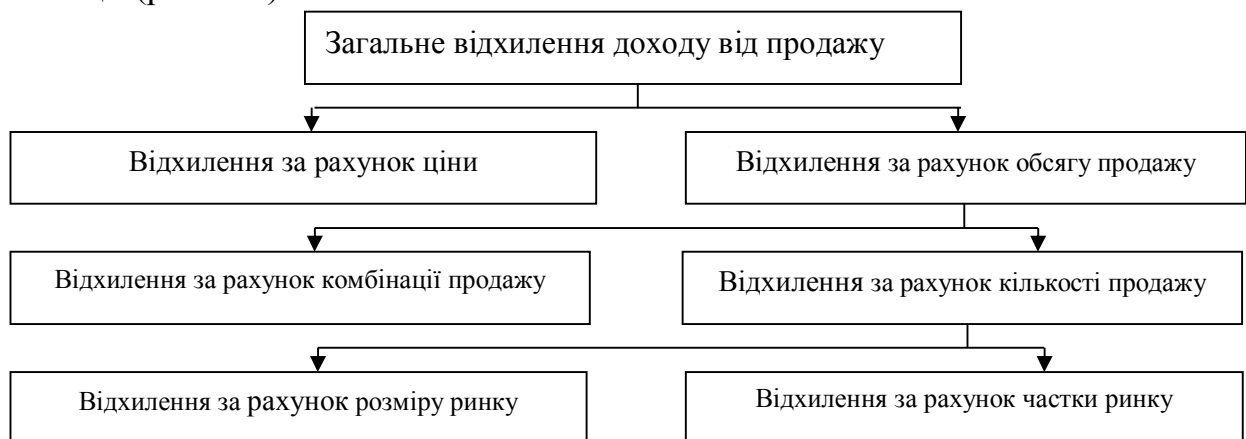


Рис 9.1. Деталізація відхилення доходу від продажу

Наведемо формули для розрахунків:

$$\Delta D_{Ц} = (Ц_{ф} - Ц_{б}) \times Опр_{ф}, \quad (9.1)$$

$$\Delta D_{Опр} = (Опр_{ф} - Опр_{б}) \times Ц_{б}, \quad (9.2)$$

$$\Delta D_{Комб} = Ц_{б} \times (ПитВпр_{ф} - ПитВпр_{б}) \times ОпрЗаг_{ф}, \quad (9.3)$$

$$\Delta D_{Кпр} = Ц_{б} \times (ОпрЗаг_{ф} - ОпрЗаг_{б}) \times ПитВпр_{б}, \quad (9.4)$$

$$\Delta D_{Рр} = Ц_{ср_{б}} \times (Рр_{ф} - Рр_{б}) \times ЧР_{б}, \quad (9.5)$$

$$\Delta D_{Чр} = Ц_{ср_{б}} \times (ЧР_{ф} - ЧР_{б}) \times Рр_{ф}, \quad (9.6)$$

де  $\Delta D_{Ц}$  – відхилення доходу за рахунок ціни,

$\Delta D_{Опр}$  – відхилення доходу за рахунок обсягу продажу,

$\Delta D_{Комб}$  - відхилення доходу за рахунок комбінації продажу,

$\Delta D_{Кпр}$  - відхилення доходу за рахунок кількості продажу,

$\Delta D_{Рр}$  - відхилення доходу за рахунок розміру ринку,

$\Delta D_{Чр}$  - відхилення доходу за рахунок частки ринку,

Цф, Цб – ціна виробу (фактичне і бюджетне значення відповідно),

Опр<sub>ф</sub>, Опр<sub>б</sub> – обсяг продажу виробу (фактичне і бюджетне значення відповідно),

ПитВпр<sub>ф</sub>, ПитВпр<sub>б</sub> – питома вага продажу виробу (фактичне і бюджетне значення відповідно),

ОпрЗаг<sub>ф</sub>, ОпрЗаг<sub>б</sub> – загальний обсяг продажу виробів (фактичне і бюджетне значення відповідно),

Цср<sub>б</sub> – бюджетна середня ціна виробу,

РР<sub>ф</sub>, РР<sub>б</sub> – фактичний і бюджетний розмір ринку,

ЧР<sub>ф</sub>, ЧР<sub>б</sub> – фактична і бюджетна частка ринку.

Звіти, які використовуються для оцінки центру прибутку, набувають форми звіту про прибуток. Оскільки, такі центри оцінюються за показником валового прибутку, у звіті наводиться інформація про показники, на підставі яких такий прибуток розраховується:

1. Чиста виручка від продажу (тобто без ПДВ).
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції.
3. Валовий прибуток (1 - 2).

При цьому до складу чистої виручки включається не тільки реалізація на сторону, а й так звана умовна реалізація (тобто відпуск продукції іншим центрам відповідальності даного підприємства за внутрішніми (трансфертними) цінами).

До виробничої собівартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й накладні витрати даного центру відповідальності.

Центр інвестицій можна розглядати як сукупність центру витрат і центру прибутку, для нього однаковою мірою прийнятними є ті самі обліково-аналітичні інструменти (або їх комбінації), що і до центрів відповідальності перших двох видів. А зважаючи на те, що найчастіше центром інвестицій є ціле підприємство, то за звітність такого центру править власне фінансовий звіт підприємства з усіма його формами.

Найпоширенішими показниками, які використовують для оцінки центрів інвестицій є прибутковість інвестованого капіталу, залишковий прибуток.

Прибутковість інвестованого капіталу (ПК) – це відношення прибутку (П) до інвестованого капіталу (ІК).

$$ПК = П / ІК, \quad (9.7)$$

Залишковий прибуток (ЗалП)– це різниця між фактичним (або бюджетним) прибутком (П) та мінімально необхідним прибутком центру інвестицій (МінНП) або добуток інвестованого капіталу (ІК) і мінімально необхідним прибутком центру інвестицій (МінНП).

$$ЗалП = П - МінНП, \quad (9.8)$$

$$ЗалП = ІК \times МінНП, \quad (9.9)$$

Оборотність активів (ОА) – відношення виручки (Вир) до капіталу (К).

$$ОА = Вир / К, \quad (9.10)$$

Трансфертна ціна (ТЦ) – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії.

Існують три основних методи визначення величини ТЦ:

1. ТЦ, основані на ринкових цінах;
2. ТЦ, в основу яких кладуть витрати (собівартість), зокрема: змінні витрати, повні витрати, «собівартість плюс» (наприклад, 120 % повних витрат або 175 % змінних витрат);
3. Договірні ТЦ.

Найпоширенішим методом є ринковий, але він обмежений наявністю розвинутого ринку проміжних продуктів і послуг.

При застосуванні цього методу ТЦ визначається за формулою:

$$ТЦ = ЗВ_1 + МД_1 \text{ (втрата)}, \quad (9.11)$$

де  $ЗВ_1$  – змінна собівартість одиниці продукції,

$МД_1$  (втрата) – маржинальний дохід на одиницю продукції, який втрачається підрозділом у результаті відмови від зовнішніх продажів.

### **Вправа 1**

Підприємство виготовляє два види продукції: гаманці та портмоне. Далі наведено бюджет продажу на рік, грн.

Стаття	Гаманці	Портмоне
Дохід від продажу	600 000	400 000
Ціна за одиницю	30	80

Наприкінці року була отримана інформація, що загальний фактичний дохід від продажу 30 000 од. продукції становив 1 225 000 грн. При цьому було продано 20 000 гаманців за ціною 35 грн за одиницю.

Необхідно визначити загальне відхилення доходу, а також відхилення за рахунок цін, обсягу, комбінації та кількості продажу.

## Вправа 2

На підставі наведених нижче даних необхідно:

1. Розрахувати для кожного підрозділу прибутковість капіталу.
2. Визначити, який підрозділ має кращі результати діяльності.
3. Розрахувати залишковий прибуток для кожного підрозділу і на підставі цього показника оцінити їхню діяльність.

Показник	Центр інвестицій		
	А	В	С
Інвестований капітал, грн	4 200 000	2 800 000	3 600 000
Дохід від продажу, грн	16 800 000	8 400 000	30 600 000
Прибуток, грн	672 000	504 000	360 000
Вартість капіталу	10%	10%	10%

## Вправа 3

Виробничий підрозділ компанії «Посейдон» має такі показники бюджету на наступний рік (тис. грн):

Обсяг продаж (50000 од. • 8 грн/од.)	400
Змінні витрати (50000 од. • 6 грн/од.)	300
Маржинальний дохід	100
Постійні витрати	75

Прибуток підрозділу 25

Інвестований капітал у підрозділ 150

Мінімальна бажана норма прибутку на капітал дорівнює витратам на фінансування — 20%.

Необхідно визначити:

- 1) очікуваний показник ППК підрозділу;
- 2) очікуваний показник залишкового прибутку підрозділу;
- 3) як зміниться показник залишкового прибутку (ЗП) якщо менеджер використовує можливість продати 10000 од. продукції по 7,50 грн/од., враховуючи, що змінні витрати залишаються на рівні бюджетних, постійні збільшаться на 5 тис грн, а додаткові інвестиції в капітал становитимуть 20 тис грн;
- 4) як зміниться показник прибутку підрозділу, якщо його менеджер прийме рішення про продаж частини запланованої в бюджеті продукції в обсязі 10000 од. другому підрозділу компанії «Посейдон» за ринковою ціною 7,20 грн/од., і як зміниться су марний прибуток компанії в цілому;
- 5) як зміниться сумарний показник прибутку компанії «Посейдон», якщо менеджер не згодиться продати продукцію за ціною 7,20 грн/од. і замовлення надійде зовнішньому постачальнику і при цьому підрозділ не доб'ється економії постійних витрат.

#### **Вправа 4**

Компанія «Лама» має два центри інвестицій: А і Б. Центр А виробляє 200000 деталей, з яких 150000 використовують для внутрішніх потреб компанії, а решту продають на зовнішньому ринку за ціною 25,6 грн за одиницю.

Витрати компанії включають: змінні виробничі витрати 12 грн на одиницю, змінні витрати на збут 3 грн на одиницю (зокрема 1 грн на рекламу), виробничі постійні витрати 300000 грн на місяць (розподіляються на основі обсягу виробництва), постійні витрати на збут 400000 грн на місяць.

Необхідно:

Визначити трансфертну ціну деталі на основі:

- змінних витрат;
- виробничої собівартості;
- змінні виробничі витрати плюс необхідні витрати на збут;
- ринкових цін.

### Вправа 5

Підрозділ підприємства «Сатурн» має можливість додаткових інвестицій на суму 180 тис. грн в основні засоби, які будуть використовуватися протягом наступних 5 років і забезпечать одержання таких сум прибутку по роках відповідно: 9, 9, 14, 64 і 84 тис. грн. Амортизація основних засобів на підприємстві нараховується прямолінійним методом. Залишкової (ліквідаційної) вартості після закінчення терміну їх використання не очікується. Вартість капіталу підприємства становить в середньому 16%.

Необхідно визначити очікувані показники ППК та залишкового прибутку за кожен рік майбутнього використання інвестицій, а також суму чистої приведеної вартості і дати оцінку доцільності нових інвестицій.

Довідково: дисконтний множник для  $i = 16\%$  становить по роках відповідно: 0,862; 0,743; 0,641; 0,552; 0,476.

ППК = прибуток 1 року / загальний прибуток за 5 років  $\times 100\%$  (для даної задачі).

### Вправа 6

Визначити маржинальний дохід з одиниці продукції і з обсягу продажу центру прибутку за видами продукції виходячи з таких умов (табл. 9.1):

Таблиця 9.1

Показники діяльності центру прибутку

Вид продукції	Обсяг продажу, од.	Ціна за одиницю, грн	Собівартість одиниці, грн	
			повна	неповна
А	800	5,00	3000	2500
Б	1500	2,00	2000	1600

### Вправа 7

Необхідно визначити пропущені дані:

Показник	Центр інвестицій		
	А	В	С
Продаж, грн	228000	?	?
Операційний прибуток, грн	?	120 000	78 750
Середні операційні активи, грн	?	?	125 000
Прибутковість продажу, %	?	?	21%
Оборотність активів	2,4	3	?
Прибутковість інвестицій, %	42	30	?
Вартість капіталу, %	16	?	?
Залишковий прибуток, грн	?	64 000	61 250

### Вправа 8

За звітний період центром прибутку було виготовлено і реалізовано продукту А — 3000 шт., змінні витрати на одиницю продукції — 20 грн, постійні витрати за період — 80 000 грн.

Визначити, якою має бути ціна виробу, щоб центр прибутку отримав 70000 грн прибутку.

Розрахувати, яку кількість продукції треба додатково виготовити і продати, щоб отримати таку ж суму прибутку за умови зниження ціни на 5 %.

### Вправа 9

Визначити трансфертну (планово-розрахункову) ціну напівфабрикату А, який використовується у виробництві продукту Б за умовами, наведеними в таблиці (грн).

	Повна собівартість	У тому числі		Ціна
		матеріальні витрати	витрати на обробку	
А	120	50	70	9
Б	500	150	350	620

Пояснення: трансфертна ціна на даному підприємстві визначається додаванням до собівартості напівфабрикату частини прибутку від загальної його величини в ціні готового виробу.

## Список рекомендованої літератури та законодавчо-нормативних актів

1. Atkinson A.A. New Directions in Management Accounting Research [текст] / A.A. Atkinson, Balakrishnan R., Booth P. and others // Journal of Management Accounting Research. – 1997. – Vol. 9. – P. 79–108
2. Брадул О.М., Шепелюк В. А., Шевченко Л. Я., Камінський П. Д. Управлінський облік : навч. посіб. ДНУЕТ. Кривой Ріг. : 2017. 113 с.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. - 3-тє вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. - К.: Алерта, 2006. - 878 с: іл.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік. К.: Центр учбової літератури, 2018. 534с.
5. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 516 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Зелікман В.Д., Ізвекова І.М., Сокольська Р.Б. Управлінський облік: Навч. посібник. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198 с.
8. Лень В. С. Управлінський облік. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2015. 328 с.
9. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. - К.: ЦНЛ, 2004. - 254 с.
10. Михальська О.Л., Швець В.Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія. К.: Видавничий дім «Кондор», 2018. 228 с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2 [Електронний ресурс] — Режим доступу: [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-02\\_ukr\\_2018-1.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-02_ukr_2018-1.pdf)
12. Наказ МАПУ «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 18.05.2001 № 132 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2>
13. Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
14. Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9» від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
15. Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30» від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
16. Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7» від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/sho>



17. Наказ МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
18. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. К.: Алерта. 2016. 1042 с.
19. Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І., Воскресенська Т. І. Управлінський облік. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.
20. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік. К.: Центр учбової літератури, 2017. 792 с.

## Вибір варіантів завдань для самостійного опрацювання

Порядковий номер за списком у журналі	Теми								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	В - 3,5	В - 6,1	В-6,3,1,8	В - 1,6	В - 4,3	В-3,5,7,1	В-8,3,7	В - 5,4	В-4,3,2
2	В - 2,4	В - 3,4	В-2,4,5,7	В - 3,5	В - 3,6	В-9,1,6,7	В-1,4,9	В - 6,3	В-2,4,6,
3	В -1,6	В - 2,5	В-7,1,4,6	В - 2,4	В - 4,1	В-4,11,3,6	В - 2,6,8	В - 2,4	В-1,3,6
4	В -5,2	В -5,3	В-8,3,2,1	В - 1,6	В - 6,2	В-7,2,5,12	В - 6,2,4	В - 4,2	В-2,5,9
5	В - 4,3	В - 6,2	В-3,5,7,1	В - 5,2	В -1,5	В-6,3,2,1	В-1,5,9	В - 5,1	В-3,8,1
6	В - 6,2	В - 1,5	В-5,8,6,1	В - 4,2	В - 5,3	В-4,5,7,8	В - 7,3,8	В - 2,6	В-4,6,8
7	В - 5,1	В - 2,4	В-6,4,1,2	В - 5,1	В - 1,4	В-2,10,6,7	В-1,4,6	В - 1,3	В-6,3,1
8	В - 3,6	В - 6,1	В-1,3,7,6	В - 2,6	В - 2,5	В-4,1,3,12	В -2,3,9	В - 4,2	В-4,5,7
9	В - 4,1	В - 3,5	В-2,4,6,8	В - 1,3	В - 6,1	В-7,2,5,8	В-4,5,7	В - 3,5	В-1,4,6
10	В - 5,3	В - 2,4	В-4,1,3,6	В - 1,5	В - 2,4	В-9,3,2,1	В-6,1,3	В - 2,4	В-8,2,1
11	В - 2,6	В - 1,6	В-7,2,5,8	В - 3,2	В - 6,1	В-10,5,7,4	В-2,8,1	В -1,6	В-5,7,9
12	В - 1,3	В - 5,2	В-6,3,2,1	В - 2,4	В - 3,5	В-3,11,7,8	В-9,1,4	В - 5,2	В-6,3,1
13	В - 3,5	В - 4,3	В-1,5,7,4	В - 4,3	В - 2,4	В-2,1,4,6	В-2,3,5	В - 2,4	В-4,5,7
14	В - 2,1	В - 5,6	В-4,5,2,6	В - 2,5	В -1,6	В-4,1,3,6	В-6,2,7	В - 1,5	В-3,7,6
15	В - 6,4	В - 5,1	В-7,1,4,6	В - 6,1	В -5,2	В-5,3,8,2	В-9,5,1	В - 3,2	В-2,4,8
16	В - 2,5	В - 3,6	В-5,3,8,2	В - 4,3	В - 4,3	В-4,12,7,1	В-7,4,3	В - 2,4	В-9,5,1
17	В - 3,1	В - 4,1	В-4,5,7,1	В - 2,5	В - 2,5	В-5,8,9,1	В-3,6,8	В - 4,3	В-4,3,8
18	В - 5,4	В - 6,2	В-5,8,2,1	В - 3,1	В - 6,1	В-6,4,1,2	В-5,4,1	В - 2,5	В-5,7,4
19	В - 2,3	В - 1,6	В-6,4,1,2	В - 4,5	В - 2,3	В-1,3,7,6	В-6,2,7	В - 6,1	В-6,5,8
20	В - 1,5	В - 4,2	В-1,3,7,6	В - 6,3	В - 1,4	В-2,4,12,8	В-1,5,9	В - 4,3	В-1,4,9
21	В - 4,3	В - 6,3	В-2,4,3,8	В - 2,4	В - 2,3	В-7,2,5,11	В-8,5,3	В - 2,5	В-3,7,6
22	В - 6,2	В - 5,1	В-5,1,6,7	В - 1,5	В - 1,6	В-6,3,12,1	В-4,9,7	В - 3,1	В-6,8,2
23	В - 5,1	В - 4,3	В-4,1,3,6	В - 4,3	В - 2,4	В-10,5,7,4	В-3,8,2	В - 5,4	В-1,3,6
24	В - 3,6	В - 2,5	В-7,2,5,8	В - 6,2	В - 5,3	В-4,5,7,8	В-5,7,1	В - 2,3	В-2,5,8
25	В - 4,2	В - 6,1	В-6,3,2,1	В - 5,1	В - 2,1	В-7,1,4,9	В-8,2,3	В - 1,5	В-3,2,1
26	В - 5,1	В - 2,3	В-4,5,7,8	В - 3,6	В - 4,3	В-6,3,1,8	В - 4,3,9	В - 5,3	В-5,7,4
27	В - 2,6	В - 1,4	В-2,4,6,7	В - 4,2	В - 2,5	В-2,4,5,7	В-2,5,6	В - 6,2	В-5,2,6
28	В - 1,3	В - 2,3	В-7,1,4,3	В - 5,1	В - 6,4	В-7,1,4,6	В-9,7,1	В - 5,1	В-6,3,1
29	В - 4,5	В - 6,2	В-8,3,2,1	В - 2,6	В - 3,2	В-8,3,2,1	В-6,4,3	В - 3,4	В-4,5,7
30	В - 6,3	В - 5,1	В-2,4,6,8	В - 1,3	В - 5,4	В-3,5,7,1	В-1,5,8	В - 6,2	В-1,9,6

**Навчальне видання**

**«УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»**

методичні рекомендації для самостійної роботи здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання

Укладач: **Баришевська Інна Володимирівна**

Відповідальний за випуск: **І.В. Баришевська**

Технічний редактор: **І.В. Баришевська**

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 16,2.

Тираж 100 прим. Зам. №\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54020, м. Миколаїв, вул. Г.Гонгадзе, 9  
Свідоцтво суб'єкт видавничої справи ДК №4490 від 20.02.2013 р.