МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ім. ІВАНА ФРАНКА
Факультет управління фінансами та бізнесу

Кафедра обліку і аудиту

Шевців Л.Ю.

„УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”:
ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ

для студентів, які навчаються за галуззю знань
0305 „Економіка та підприємництво”
за напрямом підготовки
6.030509 – «Облік і аудит»
освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр»

навчальний посібник

Львів 2014

Розробник: Шевців Л.Ю., к.е.н.,
доцент кафедри обліку і аудиту

Опорний конспект з навчальної дисципліни „Управлінський облік” підготовлений на основі типової робочої і навчальної програми навчальної дисципліни „Управлінський облік” для студентів денної і заочної форми навчання, які навчаються за галуззю знань 0305 „Економіка та підприємництво” за напрямом підготовки 6.030509 – «Облік і аудит» освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр».

Розглянуто і схвалено на засіданні кафедри обліку і аудиту (протокол № 2 від 02.09.2014 р.)

Зав. кафедри

к.е.н., професор Романів Є.М.

ПЕРЕДМОВА

Оволодіння професією фахівця з управлінського обліку, вимагає знань, цілого ряду професійних навичок щодо прийняття управлінських рішень та вмінь управління людьми у складних професійних ситуаціях на різних рівнях постачання, виробництва та дистрибуції. Знання і здібності до навчання, особистісні якості студентів, як правило у навчальному лекційному процесі, не реалізуютья і не перевіряються. Тому, виникає необхідність у застосуванні популярних засобів наочного навчання, опорного конспекту. Опорний конспект, як правило призначений для того, щоб студент на лекції мав у своєму розпорядженні більше часу слухати лектора, мислити та міркувати разом з ним, розв'язувати проблемні питання чи завдання, обговорювати цікаві ідеї та положення. Існує декілька типів опорних конспектів.

Опорним конспектом, *на нашу думку, називається стисле словесно-графічне зображення необхідної інформації, що служить достатньою опорою, орієнтиром для придбання та засвоєння студентами певних знань, як правило, з окремої теми чи дисципліни загалом.*

ЗМІСТ

ТЕМА №1 МЕТА , ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ …..……..7

1.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України… ……..8

1.2. Історичні етапи розвитку управлінського обліку……...10

1.3. Місце управлінського обліку в системі управління. Суть взаємозв'язку і взаємодії облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління….11

1.4. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку. Основи організації управлінського обліку та його принципи……15

1.5. Методичні підходи до побудови плану рахунків управлінського обліку. Взаємозв'язок і відмінності фінансового та управлінського обліку……....19

ТЕМА №2КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ ……20

2.1. Економічний зміст витрат в управлінському обліку.20

2.2. Суть і завдання обліку та контролю витрат за економічними елементами і статтями калькуляції…….21

2.3. Основні підходи до класифікації витрат, які відповідають основним завданням управління……...23

2.4. Методи визначення функції витрат……. 27

ТЕМА №3 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ ……30

3.1. Суть системи виробничого обліку……...30

3.2. Особливості калькулювання витрат за видами діяльності. Класифікація калькуляції……..34

3.3. Суть організації зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції……..34

3.4. Сутність та основи побудови системи калькулювання за повними витратами. ……..36

3.5. Особливості системи обліку і калькулювання за повними витратами. Переваги і недоліки системи, відмінності від інших систем……..37
3.6. Облік і розподіл прямих витрат і непрямих витрат…39

ТЕМА №4 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ ……..43
4.1. Основні етапи формування собівартості за методом «директ-костинг»……..43
4.2. Переваги та ефективність застосування методу «директ-костинг» на підприємствах України……...44
4.3. Відмінності між обліком повної та неповної собівартості……46
4.4. Простий і розвинутий «директ-костинг», відмінні та спільні риси. Переваги та недоліки……...48

ТЕМА №5 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ ……51
5.1. Суть та значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними затратами. ……...51
5.2. Класифікація та аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних……..53
5.3. Значення нормативного часу на випуск продукції. Переваги та недоліки методу……...54
5.4. Суть системи «стандарт-кост», переваги та недоліки її використання……54

ТЕМА №6 АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ ……55
6.1. Суть, мета та значення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Переваги та недоліки використання методу……56
6.2. Аналіз беззбитковості……57
6.3. Математичні методи визначення точки беззбитковості……58
6.4. Корисність графічного відображення взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»……...60

6.5. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, цін та/або обсягу реалізації……62
6.6. Аналіз взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" в умовах багато-продуктового виробництва……...63

ТЕМА №7 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ……65
7.1. Суть та особливості процесу прийняття рішень і релевантність облікової інформації……..65
7.2. Прийняття рішень в процесі постачання (рішення стосовно запасів, застосування методів)……66
7.3. Прийняття рішень в процесі виробництва. Обґрунтування варіантів альтернативних рішень типу виробляти чи купувати, щодо спеціального замовлення, та інших. ……69
7.4. Прийняття рішень в процесі реалізації. Переваги і вади економічної моделі ціноутворення……71

ТЕМА №8 БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ……..72
8.1. Сутність бюджетування, його організація та напрями. Класифікація бюджетів……..72
8.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів……..75
8.3. Методика складання бюджету підприємства…….76
8.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень (гнучкий та статичний бюджет)……78
8.5. Зведений бюджет підприємств……..79

ТЕМА №9 ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ……..81
9.1. Концепція центрів та обліку відповідальності. Переваги та недоліки децентралізації управління. ……...81
9.2. Типи центрів відповідальності (витрат, доходу, приутку). Особливості внутрішньої звітності……...83
9.3. Основні напрями розвитку управлінського обліку……87

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ……..89

ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

План вивчення теми

1.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України.

1.2. Історичні етапи розвитку управлінського обліку.

1.3. Місце управлінського обліку в системі управління. Суть взаємозв'язку і взаємодії облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління.

1.4. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку. Основи організації управлінського обліку та його принципи.

1.5. Методичні підходи до побудови плану рахунків управлінського обліку. Взаємозв'язок і відмінності фінансового та управлінського обліку

Метою вивчення теми 1 є ознайомлення, вивчення студентами теоретичних основ:

- **необхідність його впровадження управлінського обліку та місце в управлінні підприємством;**
- **етапів розвитку управлінського обліку;**
- **предмету, об'єктів та методів управлінського обліку;**
- **принципів, функцій та складових управлінського обліку.**

1.1. Сутність управлінського обліку та необхідність його впровадження на підприємствах України.

Необхідність упровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах і виникнення нової системи знань та дисципліни «Управлінський облік» зумовлено причинами:

- наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- загострення конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації і для забезпечення ефективного використання ресурсів.

Проблеми впровадження управлінського обліку у вітчизняну практику підприємств, основними з яких є відсутність:

- чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів;
- рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України;
- спеціалістів-практиків, здатних організувати систему управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки, що зумовило деякі

розбіжності у визначенні його сутності та значення серед вітчизняних економістів (табл. 1.1)

Таблиця 1.1.

Підходи вчених до визначення управлінського обліку

Прізвище, ім'я, по батькові	*Визначення поняття*
1	2
В. В. Сопко., В. М. Пархоменко	«Виробничий (управлінський) облік - це облік, в якому показники для різних внутрішніх та зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбання матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, надання послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконання робіт тощо».
С. Ф. Голов, Єфименко В.І.	«Управлінський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів».
А. Д. Шеремета	«Управлінський облік — підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації».
М. Г. Чумаченко	«Основною функцією управлінського обліку є складання попередніх кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості».
Р. Гаррісон	«Управлінський облік - це підсистема обліку, пов’язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень».
Ч. Т. Хонгрен, Дж. Фостер	«Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передання інформації, необхідної для управління об’єктами»
Б. Нідлз	«Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього використання керівництвом».

Основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства.

Особливості управлінського обліку:

1) різні терміни для різних цілей – в управлінському обліку використовують багато термінів (понять), які близькі за назвами, але мають різне значення в різних ситуаціях, і навпаки – різні назви при подібному значенні;

2) дані управлінського обліку частіше приблизні ніж абсолютно точні. Точність необхідна там, де вона дійсно необхідна. В управлінському обліку (при плануванні і т. ін.) можливі суттєві погрішності, приблизні оцінки;

3) робота з неповними даними – при прийнятті управлінських рішень ніколи не буває повної, вичерпної інформації про об'єкт управління, завжди відчувається дефіцит якоїсь необхідної інформації;

4) дані обліку – це тільки частина вихідної управлінської інформації. При прийнятті управлінського рішення завжди використовується і необлікова інформація, а інколи і власна інтуїція менеджера;

5) люди, а не числа визначають, як підуть справи – система обліку корисна лише настільки, наскільки результати її використання відображаються в реальній діяльності людей. Самі кращі плани – ніщо без реальних виконавців.

1.2. Історичні етапи розвитку управлінського обліку

Історичні етапи еволюції управлінського обліку:

- калькуляційний облік (кінець XIX - початок XX ст);
- виробничий облік з елементами управлінського (початок XX -50-ті рр. XX ст);
- управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50-70 рр. XX ст.);
- стратегічний управлінський облік (70-ті рр. XX ст. - сучасний період) (див.рис.1.4).

1-й напрям – виник через певні недоліки в традиційній бухгалтерії. Ч. Гаррісон зробив відкриття, створивши систему „стандарт-кост", (яка передбачала складання попередньої калькуляції та жорстке нормування майбутніх затрат), а також значний внесок в цей період зробили інженери, які спрямували свої зусилля на

підвищення ефективності виробничих процесів та стандартизацію операцій.

2-й напрям, пов'язаний з роботами Джона Моріса Кларка (1923), який вважав, що кожна стаття затрат має різноманітну цільову спрямованість і що розподіл затрат для управлінських рішень значення не має.

3-й напрям - створення Джоном Хіггінсом організації обліку затрат за центрами відповідальності, тобто визначення ступеня відповідальності конкретних осіб за результати фінансово-господарської діяльності.

4-й напрям -управлінський облік в цей період, був зорієнтований на ефективне використання капіталу компаній, *п*роцес становлення простежувався в 2-ох напрямах – американському та європейському, провідну роль чому відіграла німецька школа. Був створений інженерами і технологами, а сучасну форму отримав завдяки працям Роберта Ентоні, який дійшов висновку, що різна собівартість використовується для різних цілей, одна й та ж собівартість не може обслуговувати всі цілі однаково добре.

1.3. Місце управлінського обліку в системі управління. Суть взаємозв'язку і взаємодії облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління.

Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

Управлінський облік є складовою облікової системи кожного суб'єкта господарювання, до якої також належать виробничий, фінансовий, податковий, статистичний облік.

Основні завдання формування облікової інформації:

- оцінювання фінансового стану підприємства;
- звітування перед податковими органами, органами статистики, інвесторами.

Потреба накопичувати інформацію для організації майбутньої діяльності підприємства є об'єктивною необхідністю.

Управлінський облік є складовою частиною процесу управління на підприємствах, а також надає важливу інформацію необхідну для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства; контролю за поточною діяльністю підприємства; оптимізації використання наявних ресурсів; забезпечення об'єктивності та обґрунтованості прийняття рішень.

В процесі ведення бухгалтерського облікуодержується інформація про фінансовий стан, езультати діяльності та рух коштів підприємства, необхідна для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Ефективність управління підприємством залежить від якості інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень. Вимоги до прийняття управлінських рішень:

- результативність;
- наукова обґрунтованість;
- комплексність;
- цілеспрямованість;
- кількісна та якісна визначеність;
- правомірність та законність;
- оптимальність.

Прийняття рішень - це заключна стадія управління. Основні етапи прийняття управлінських рішень:

- визначення мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв'язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв'язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних сторін;

- уточнення та остаточне формулювання мети;
- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;
- економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

До ключових принципів прийняття управлінських рішень відносяться: відповідність прийнятих рішень інтересам усіх груп зацікавлених осіб; орієнтація на ключові чинники успіху :

- витрати,
- якість,
- час,
- інновації;
- безперервне удосконалення;
- аналіз ланцюга цінностей і ланцюга поставок;
- аналіз зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу, в основу якого покладена крива життєвого циклу продукції.

До інформації, яка формується в системі управлінського обліку ставляться вимоги:

- суттєвість;
- своєчасність;
- диференційованість;
- варіативність;
- економічність;
- доступність форми і змісту.

Управлінський облік відіграє ключову роль у дотриманні менеджерами підприємства перелічених нижче принципів. орієнтація на споживача; орієнтація на ключові

чинники успіху; безперервне удосконалення; етапи ланцюга цінностей і ланцюга поставок; етапи зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу.

Основні передумови інформаційного забезпечення підтримки управлінських рішень:

– забезпечення менеджерів якісною та достатньою для прийняття управлінських рішень інформацією;

– правова обґрунтованість рішення;

– забезпечення зіставлюваності альтернатив;

– наявність ефективно функціонуючої системи відповідальності та мотивації;

– забезпечення багатоваріантності рішення;

– структурування проблеми та побудова дерева цілей;

– використання наукових методів аналізу, прогнозування, моделювання для економічного обґрунтування кожного рішення.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління.

Існує взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління. До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- ***інформаційна*** ;
- ***контрольна;***
- ***прогнозна;***
- ***аналітична*** ;
- ***комунікаційна***.

1.4. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку. Основи організації управлінського обліку та його принципи.

Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничогосподарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень на всіх етапах управління.
Зміст предмету розкривають його об'єкти. Об'єкт - це явище або предмет, на який спрямована будь-яка діяльність.

До основних об'єктів управлінського обліку належать:

- затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів;
- собівартість як форма цільового спрямування затрат;
- внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни);
- планування;
- внутрішня звітність.

Трансфертні ціни - це внутрішні ціни, за якими один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділові продукцію або послуги.

Собівартість продукції – це показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Види собівартості: виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, собівартість проекту, собівартість замовлення, собівартість центру відповідальності, собівартість сегмента діяльності, собівартість капітальних вкладень, повна та неповна собівартість, фактична та нормативна собівартість.

Планування – є інформаційною системою для прогнозування майбутньої діяльності підприємства.

Внутрішня звітність – забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства.

Метод управлінського обліку – це сукупність різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких вивчають об'єкт управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.

Методи управлінського обліку, які забезпечують управління затратами:

- калькулювання затрат життєвого циклу продукту,
- цільова калькуляція собівартості,
- функціональний аналіз,
- калькулювання затрат за системою „кайдзен",
- АВС-метод,
- ланцюг цінності,
- метод „JIT" (точно в зазначений термін).

Метод управлінського обліку включає в себе:

- елементи методу бухгалтерського обліку (зокрема, рахунки і подвійний запис; інвентаризація та документація; оцінка і калькулювання);
- елементи статистики (індексний метод);
- прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
- математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів тощо).

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами.

Концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами (лютий 1989 р.)

Принципи і методи розробляються професійними організаціями бухгалтерів (Міжнародна федерація

бухгалтерів (МФБ). Створений МФБ спеціальний комітет розробив і видав ряд положень та досліджень з управлінського обліку, призначених для гармонізації методів і прийомів управлінського обліку в різних підприємствах і країнах, мають рекомендаційний характер.

Вибір і побудова організаційної структури управління підприємством є створенням схеми взаємодії і взаємозв'язку різних структурних підрозділів з метою найбільш ефективного вирішення покладених на них завдань і визначення порядку їх підпорядкованості й підзвітності. До них відносяться:

- дивізійну (лінійну);
- функціональну;
- лінійно-функціональну;
- матричну.

Етапи організації управлінського обліку на підприємстві:

- визначення управлінських завдань та порядку їх вирішення;
- визначення складу і термінів подання інформації для прийняття управлінських рішень;
- організація системи збору управлінської інформації та затвердження порядку документообігу;
- затвердження облікової політики з управлінського обліку;
- призначення осіб відповідальних за формування та подання управлінської інформації та внутрішньої управлінської звітності.

Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового і децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень.

Завдання відділу управлінського обліку:

- проектування документообігу;
- організація роботи з бюджетного планування діяльності;
- організація роботи щодо розроблення техніко-економічного обґрунтування та впорядкування виробничих норм;
- обчислення питомих (на одиницю продукції) нормативних прямих витрат та калькулювання нормативної собівартості готової продукції;
- організація розробляння проектів прогнозних цін на продукцію, що її виробляє підприємство;
- контроль за виконанням підрозділами підприємства бюджетів за витратами на виробництво одиниці продукції;
- економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства (спільно з іншими службами).

Організаційна структура підприємства - це поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій по вирішенню завдань, які виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

Міжнародна практика застосовує дві основні *системи до побудови плану рах*унків обліку: 1)двокругову (автономну) систему; 2) інтегровану (моністичну) систему.

В процесі історичного розвитку сформувались та розвивались три основні системи рахунків.

Принципи управлінського обліку:

1) *методологічного плюралізму;*

2) *орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства;*

3) *результативності;*
4) *відповідальності за прийняття рішень*
5)*комплексності(оперативного управління);*
6) „різної собівартості для різних цілей”
7) *економічності;*
8) *бюджетного управління.*

1.5. Методичні підходи до побудови плану рахунків управлінського обліку. Взаємозв’язок і відмінності фінансового та управлінського обліку.

Взаємодія управлінського і фінансового обліку досягається на основі:
– спадкоємності й комплексного використання первинної облікової інформації;
– єдності норм і нормативів, а також нормативно-довідкової інформації в цілому з доповненням інформації одного виду обліку даними іншого;
– одноразової фіксації усієї початкової змінної інформації в первинному обліку;
– взаємопроникнення методів або їх елементів;
– єдиного підходу до розробки завдань управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або вдосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом.

ТЕМА №2 КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

Мета вивчення теми 2

Навчитися класифікувати витрати залежно від цілей і завдань, що стоять перед управлінським обліком, визначити особливості визначення розміру витрат діяльності на підприємствах, застосовувати методи визначення функції витрат.

План вивчення теми

2.1. Економічний зміст витрат в управлінському обліку

2.2. Суть і завдання обліку та контролю витрат за економічними елементами і статтями калькуляції

2.3. Основні підходи до класифікації витрат, які відповідають основним завданням управління

2.4. Методи визначення функції витрат

2.1. Економічний зміст витрат в управлінському обліку

Затрати виникають у процесі будь-якої діяльності, зокрема основної. *Основна діяльність,* пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу.

Затрати – це вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.

Завданням системи управління є перш за все управління затратами, метою якого стає досягнення такого рівня затрат, який би забезпечив передбачену підприємством величину прибутку.

Вчення Ф. У. Тейлора (1856-1917) - стратегія скорочення затрат, характерна орієнтація на виробника, основна увага надається калькулюванню собівартості продукції та обліку затрат.

Концепція конкурентних переваг Портера, згідно з якою підприємства створюють відповідні цінності для своїх покупців, кінцева цінність, створена підприємством,

визначається тим, скільки покупці готові заплатити за товари або послуги, які пропонує підприємство.

Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку П(С)БО 16 *витрати* – це зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу(крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками капіталу).

Формування інформації про затрати в системі управлінського обліку базується на класифікації витрат за різними ознаками, яка забезпечуватиме ефективне планування, нормування, аналіз, облік, калькулювання, контроль та підтримку прийняття управлінських рішень.

2.2. Суть і завдання обліку та контролю витрат за економічними елементами і статтями калькуляції.

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат.

Для прийняття будь-яких рішень, кожний менеджер на різних рівнях управління потребує цільової інформації, яка була б корисною для досягнення стратегічної мети.

Сукупність операцій, які зумовлюють зміну запасів ресурсів, дебіторської та кредиторської заборгованості і як наслідок впливають на фінансові результати діяльності підприємства розподіляють на типи:

– логістичні операції, пов'язані із забезпеченням діяльності підприємства ресурсами, та відповідно зміною складських запасів, кредиторської заборгованості, грошових коштів;

– виробничі операції, пов'язані з використанням ресурсів і виробництвом готової продукції, та відповідно зміною складських запасів;

– фінансові операції, пов’язані із надходженням грошових коштів за продукцію і погашенням заборгованості за отримані ресурси, та відповідно зміною кредиторської заборгованості [5].

З метою обліку, та контролю витрат необхідним є розробка довідника витрат за статтями, елементами, характером поведінки (постійні, змінні), та їх класифікація залежно від поставленої мети.

Основними документами, які регламентують склад витрат підприємства та їх класифікацію:

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (класифікація у фінансовому обліку);

– Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України 02.02.01 р. № 47;

– Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені Міністерством транспорту України 05.02.01 р. № 65;

– Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України 22.05.02 р. № 145;

– П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (витрати підприємства групують за їх впливом на формування фінансового результату та оцінювання запасів (залежність виробничих витрат від зміни обсягів виробництва).

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління, зокрема, це:

1) оцінювання запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства;

2) обґрунтоване прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень;

3) здійснення контролю за витратами.

Класифікують витрати за основними напрямами і ознаками, як основи для формування інформаційного забезпечення управління підприємством.

З метою визначення собівартості продукції витрати класифікують: за економічними елементами та статтями калькуляції.

В основі групування витрат за економічними елементами лежить економічна однорідність витрат, обумовлена технологією й організацією виробництва, яка включає п'ять елементів:

– матеріальні витрати;
– витрати на оплату праці;
– відрахування на соціальні заходи;
– амортизація;
– інші витрати.

Переваги групування за економічними елементами:
порівняльного аналізу собівартості продукції окремої галузі й особливо на міжгалузевому рівні;
вдосконалення ціноутворення, визначення трудомісткості й матеріалоємності виробництва;
аналізування співвідношення використання трудових і матеріальних ресурсів у різних виробах, ефективності заміни одних продуктів іншими.

Недоліками даного групування є те, що воно:

– не відображає цільового призначення витрат, а отже, їх обґрунтованість;
– ускладнює виявлення резервів зниження собівартості:
– не дозволяє відображати в собівартості витрати окремих підрозділів, що веде до зниження їх аналітичності;
– більш трудомістким є розкладання комплексних витрат на елементи витрат.

Групування витрат за калькуляційними статями використовують для контролю за складом витрат за місцями їх виникнення і для визначення собівартості за видами продукції.

2.3. Основні підходи до класифікації витрат, які відповідають основним завданням управління.

Витрати класифікуються відповідно до цілей:

1. Визначення собівартості продукції.
2. Здійснення процесу контролю та регулювання.
3. Прийняття управлінських рішень.

За ціллю визначення собівартості продукції витрати групують: витрати на продукцію і витрати періоду; прямі і непрямі витрати; витрати за економічними елементами; витрати за статтями калькуляції; основні і накладні витрати.

Витрати на продукцію — це витрати, пов'язані з виробництвом. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість. *Витрати періоду* - це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати).

За способом перенесення вартості на продукцію витрати поділяють на *прямі* та *непрямі*. *Прямі витрати* — це такі витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукції: в момент їхнього здійснення їх відносять на собівартість цієї продукції та відображають безпосередньо (прямо) в складі витрат з її виробництва. *Непрямі витрати* пов'язані з роботою господарюючих підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції (в поточному обліку відображаються на окремих рахунках і лише після завершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно встановленій базі розподілу).

Витрати з*а економічними елементами* поділяються на: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Зібрані *за статтями калькуляції витрати* можна поділити на чотири групи: витрати на підготовку та освоєння виробництва; прямі виробничі витрати; витрати пов'язані із обслуговуванням виробництва і його управління; непродуктивні витрати та втрати.

За відношенням до технологічного процесу витрати поділяють на *основні* га *накладні*. *Основні витрати* становлять основу

собівартості продукції, яку виробляють на підприємстві (вартість сировини, матеріалів,напівфабрикатів, палива, енергій на технічні потреби, основну заробітну плату виробничих робітників та інші витрати). *Накладні витрати* - це витрати пов'язані із обслуговуванням і управлінням виробничого процесу (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі витрати).

За ціллю здійснення процесу контролю та регулювання витрати групують:

- *Контрольовані і неконтрольовані;*
- *Ефективні і неефективні витрати;*
- *За місцем виникнення.*

Контрольовані — це витрати, які менеджер певного підрозділу підприємства може безпосередньо контролювати або мати на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати не зазнають впливу керівника, а тому не можуть ним контролюватись. Такий поділ витрат залежить від сфери впливу того чи іншого менеджера.

Ефективні витрати передбачені технологією та організацією виробництва.

Неефективні витрати — це необов'язкові, вони виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

За місцем виникнення або за центрами відповідальності витрати групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративне відокремленими структурними підрозділами виробництва.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяють на основне та допоміжне.

Зміни у величині та складі витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, які мають місце в процесі господарської діяльності. Діяльність, яка впливає на витрати, називається фактором витрат.

За ціллю прийняття управлінських рішень витрати класифікуються на:

- змінні та постійні ;
- релевантні та не релевантні;
- маржинальні та середні витрати;
- дійсні та можливі.

Витрати, які залишаються незмінними для різних обсягів виробництва протягом певного часу, називаються *постійними (*заробітна плата апарату управління, витрати на утримання будівель та споруд тощо).

Змінними називаються витрати, які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Тобто визначення загальних змінних витрат передбачає лінійну залежність між витратами та обсягом діяльності, тоді як змінні витрати на одиницю продукції є постійними для різних рівнів виробництва.

Напівзмінні витрати - змінюються не прямо пропорційно змінам обсягу діяльності. Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки при закупівлі великої партії.

Змішані витрати, які мають у своєму складі елементи змінних і постійних витрат. Приклади змішаних витрат: плата за телефонні розмови, яка включає абонентну плату (постійні витрати) та плату за міжміські розмови (змінні витрати).

Загальні постійні витрати є сталими при зміні обсягу виробництва. Постійні витрати на одиницю продукції зменшуються із збільшенням обсягів виробництва.

Напівзмінні або *ступінчасті* витрати, які є постійними для певного обсягу виробництва, але в якийсь критичний момент вони починають зростати на певну постійну величину.

Постійні витрати поділяють на дві групи: обов’язкові та дискреційні. *Обов’язковими* є витрати, які визначаються потужністю підприємства (амортизація, орендна плата, страхування майна тощо).

Дискреційними вважаються витрати, розмір яких визначається керівництвом підприємства і не має прямого зв’язку зі змінами поточної діяльності (витрати на дослідження і рекламу, підвищення кваліфікації працівників тощо).

Релевантними вважаються витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення, а *нерелевантными* — є витрати, які не залежать від прийняття рішення.

Можливі витрати характеризують можливість, яка втрачена чи якою „жертвують”, коли вибір одного напряму дії вимагає відмови від альтернативних рішень.

Інкрементні витрати, як і доходи, є додатковими і з’являються в результаті виготовлення і реалізації додаткової партії продукції. Ці витрати можуть включати або не включати постійні витрати, Наприклад, якщо в результаті якого-небуть рішення зростуть постійні витрати, то їх приріст становить інкрементні витрати. Якщо абсолютна величина постійних витрат не змінюються в результаті виготовлення додаткової партії, то інкрементні витрати рівні нулю.

Маржинальні витрати відрізняються від інкрементних тим, що вони є додатковими витратами на виробництво та реалізацію одиниці продукції.

Середні витрати на одиницю продукції обчислюються діленням суми всіх витрат на кількість одиниць продукції.

2.4. Методи визначення функції витрат.

Оцінка витрат – це процес встановлення кількісного взаємозв’язку між витратами та різними факторами на основі дослідження діяльності підприємства.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв’язку витрат та їх фактора.

Функція витрат може бути описана:

$$\mathbf{Y = a + bx}, \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots \quad (2.1)$$

де Y – загальні витрати; a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю діяльності ;

x– значення фактора витрат .

На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції в більшості випадків вибирають лише один чи два найбільш впливових фактори. Функція витрат полегшує прогнозування витрат.

Для *визначення функції витрат використовують методи:*

1. *Технологічний аналіз* – це системний аналіз функцій діяльності із метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності, своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності. Аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, оцінки їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів на їх належне виконання. Перевагою аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулого, але він потребує значних витрат часу та коштів.

2. *Метод аналізу рахунків* – передбачає розподіл витрат на змінні та постійні на підставі даних бухгалтерського обліку. Наприклад , підприємство реалізувало 2000 одиниць продукції. Загальні постійні витрати – 18000грн., змінні витрати на одиницю продукції 16грн. Відповідно на основі даних функція витрат буде мати вигляд:***Y = a + bx = 18000+16x.***Якщо підприємство планує реалізувати 3000 од. продукції, загальні витрати становитимуть: ***Y= 18000 + 16*3000 = 66000 грн.***

3. *Метод вищої та нижчої точки передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати* – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності**.**

Отже, змінні витрати становлять 1000 грн., а на одиницю продукції Ь= 1000: 220 =4,5

Для визначення коефіцієнта а беремо будь-яку (наприклад, тах) пару значень х та у:

у=3500, х=320, тоді

3500 =а+4,5х320

Звідси, а =2060.

Отже, функція витрат матиме вигляд у = 2060 + 4,5 х.

4. Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Так, розглядаючи графік по осі Х буде відображатись кількість відпрацьованих маш/год., а по осі Y– витрати на утримання та експлуатацію обладнання . Лінія проводиться приблизно по середині генеральної сукупності точок так, щоб бути максимально наближеною до всіх точок цієї сукупності. Перетин проведеної лінії витрат з віссю Y відповідає коефіцієнту а. Для визначення коефіцієнта b опускаються прямі на осі координат і дані значення підставляються в рівняння функції витрат.

5. Регресійний аналіз – це статистична модель, яка використовується для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин. Метод передбачає застосування *методу найменших квадратів* – це статистичний метод знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності. Для визначення функції витрат за даним методом необхідно розв'язати систему рівнянь: $Y = na + bx$; $xy = a\ x + b\ x$,

де х – кількість маш/год; у – витрати на утримання та експлуатацію; n – кількість спостережень; а і b – невідомі, які необхідно визначити для побудови функції витрат.

6. Метод спрощеного аналізу передбачає поділ сукупності витрат на дві групи за зростанням фактора витрат(кількості маш/год).

Відповідно коефіцієнт а визначають :

а = (х у – х у) (х – х) = 1520,5

Для визначення коефіцієнта b беремо будь-яку пару значень х та у: Y = 3500, X = 320,

тоді 3500 = 1520,5 + 320 b Звідси b = б,2

Отже функція витрат у = 1520,5 + 6,2 х

ТЕМА №3 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми 3

Формування системи теоретичних знань та набуття практичних навичок системи обліку та калькулювання собівартості окремих об'єктів за повними витратами.

План вивчення теми

3.1. Структура методів обліку і калькулювання собівартості продукції.

3.2. Суть організації зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

3.3. Суть системи виробничого обліку. Відмінності функціональних систем від традиційних.

3.4. Особливості системи обліку і калькулювання за повними витратами. Переваги і недоліки системи, відмінності від інших систем.

3.5. Облік і розподіл прямих витрат.

3.6. Облік непрямих витрат і порядок віднесення їх на собівартість продукції.

3.1. Структура методів обліку і калькулювання собівартості продукції.

Групування витрат призначене для вирішення конкретних завдань:

- планування, контроль та обчислення собівартості одиниці продукції для формування ціни;
- оцінка матеріальних цінностей та складання форм фінансової звітності.

Калькулювання собівартості продукції - одна із важливих функцій обліку, також є інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення. включає групування витрат, віднесення їх на об'єкти обліку затрати та калькулювання собівартості окремих видів виробів.

Калькулювання собівартості продукції передбачає обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат.

Під ***калькулюванням собівартості*** деякі економісти справедливо розуміють сукупність прийомів визначення собівартості як усієї товарної продукції, так і її окремих видів. Існує зв'язок між обліком і калькулюванням собівартості продукції.

Собівартість продукції - якісний показник і об'єкт управлінського обліку, характеризує ефективність діяльності підприємства.

Виділяють три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості:

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

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

- величину витрат на всіх стадіях виготовлення цієї продукції;
- економічні показники (необхідні для контролю витрат, прийняття управлінських рішень).

Центр відповідальності – структурний підрозділ підприємства на чолі з керівником, який відповідає за результати роботи даного підрозділу.

Об'єкт обліку – це сукупність витрат на виробництво, реалізацію та доведення продукту до споживання, згрупованих для забезпечення прийнятного їх рівня та постійного скорочення, а також забезпечення підприємству необхідного прибутку й прийняття управлінських рішень щодо збільшення цінності.

Основні завдання калькулювання*:*

1. Обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт послуг).

2. Контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції.

3. Визначення рентабельності продукції та чинників, які виливають на її рівень.

4. Оцінка ефективності роботи (центрів відповідальності).

5. Формування інформаційної бази для планування аналізу витрат та прийняття рішень (використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності, скорочення собівартості).

Організація обліку затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції залежить від виду діяльності підприємства, прийнятої структури управління, характеру виробництва, номенклатури продукції, що виробляється, регулярності її випуску.

Об'єктом обліку виробничих витрат є вироби, їх окремі частини, групи виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, стадії технологічних процесів, окремі операції.

Об'єкт калькулювання – це одиниця продукції (робіт послуг) тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Для оцінки незавершеного продукту (напівфабрикатів) необхідно калькулювати собівартість за окремими технологічними станами (переділами), тобто незакінчених обробкою продуктів за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат.

Форма подання результатів калькулювання за статтями витрат називається ***калькуляцією***. На практиці можуть застосовуватись різні її види.

Місця виникнення витрат – це структурні одиниці, які характеризуються функціональною відокремленістю, на рівні яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, відповідно виникають витрати для ефективного управління.

До основних етапів калькуляційних розрахунків у системі обліку собівартості продукції належить:

– групування первісних затрат за калькуляційними статтями затрат і за об'єктами обліку затрат;

– визначення затрат і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
– визначення собівартості остаточного браку;
– оцінка зворотних відходів;
– оцінка незавершеного виробництва;
– розподіл затрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
– розрахунок собівартості кожного об’єкта калькулювання та його калькуляційної одиниці.

Методика групування затрат за об’єктами калькулювання є спільною для усіх підприємств, включає облік прямих затрат, узагальнення та розподіл непрямих витрат, узагальнення даних в регістрах бухгалтерського обліку.

Методи обліку витрат на виробництво продукції – це сукупність способів та прийомів у процесі яких здійснюється групування та розподіл виробничих витрат за об’єктами калькулювання (носіями витрат) для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції.

Залежно від кількості продукції розрізняють види собівартості: собівартість одиниці продукції; собівартість всього обсягу продукції.

Залежно від об’єкта обліку (замовлення, поділ, процес) виділяють такі методи калькулювання собівартості: процентний, попередільний, позамовний.

Залежно від повноти включення витрат у собівартість продукції розрізняють: повну виробничу собівартість; неповну(пряму) виробничу собівартість.

Найпоширеніші методи обліку витрат групують за різноманітними ознаками.

Суть ***методу обліку калькулювання фактичних витрат*** полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Позамовний метод використовується в тих випадках, коли виготовляється складна, дорога продукція з тривалим циклом виробництва (підводні човни, прокатні верстати, унікальне верстатне обладнання). Основною вимогою позамовного методу

є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

Сутність ***попередільного (попроцесного) методу*** обліку витрат полягає в тому, що прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

При використанні попроцесного методу можуть бути використані елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (в окремих галузях - від планової собівартості).

3.2. Суть організації зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Під ***зведеним обліком витрат*** розуміють весь комплекс робіт, пов’язаний із групуванням в обліку витрат за видами продукції, цехами, переділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, по розмежуванню витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

Організація зведеного обліку витрат і порядок складання на його основі звітних калькуляцій залежать від типу і характеру виробництва, методу обліку витрат і калькулювання, обсягу і кількості видів продукції, структури управління виробництвом та інших чинників.

3.3. Суть системи виробничого обліку. Відмінності функціональних систем від традиційних.

Система виробничого обліку займається підготовкою інформації про витрати виробництва, визначення собівартості виготовленої продукції та собівартості незавершеного виробництва для визначення прибутку підприємства.

В обліку застосовується поняття методу обліку та калькулювання собівартості за повними витратами.

Калькуляція затрат за видами діяльності теж належить до системи обліку затрат і калькулювання за повною собівартістю.

При цьому повні затрати розглядаються як сума прямих затрат плюс затрати на здійснення операцій, пов'язаних з якісними змінами та матеріально-технічним забезпеченням (логістикою), необхідними для доведення продукту до покупця.

Основними характерними відмінностями функціональних систем від традиційних є:

- велика кількість центрів затрат на першому етапі й велика кількість різноманітних факторів затрат і баз розподілу на другому етапі двох-етапного процесу розподілу затрат;
- розподіл накладних затрат за основними видами діяльності (за функціями), а не за підрозділами, які в традиційних системах відіграють роль центрів затрат;
- використання окремих ставок факторів затрат для допоміжних центрів;
- розподіл затрат за цільовими затратами без проміжного перерозподілу за виробничими центрами.

На відміну від традиційних методів калькулювання, під час використання АВС-методу окремим об'єктом обліку затрат і калькулювання при обчисленні собівартості продукції та визначенні ефективності бізнес-процесів є операції. Відповідно до цього методу підприємство розглядають як набір тих операцій, які визначають специфіку його діяльності.

АВС-метод - новий підхід у менеджменті та обліку, пов'язаний з управлінням операціями (складовими частинами операцій), що відбуваються на підприємстві, інформаційна основа управління в гнучких організаційних структурах для реінжинірінгу бізнес-процесів, а також прийняття управлінських рішень, які потребують максимально точного значення собівартості продукції. Найдоцільніше використання АВС-методу для виробництв, в яких значну питому вагу займають непрямі накладні затрати.

Традиційна система калькулювання базується на тому, що продукція споживає ресурси. На відміну від неї калькулювання на основі діяльності базується на тому, що продукція виготовляється внаслідок здійснення конкретних процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси. Такий підхід зумовлений тим, що лише

близько 15% всього нормативного часу витрачається безпосередньо на процес виробництва, а решта -на операції (транспортування, збереження, контроль), які збільшують затрати, проте не збільшують цінності виробу.

Принципові відмінності розподілу накладних затрат традиційної системи калькулювання та системи калькулювання на основі діяльності наведено на *рисунках 3.6 і 3.7.*

Для калькулювання на основі діяльності всі операції поділяють на чотири групи:

1) операції на рівні одного виробу (зварювання, обточування);
2) операції на рівні партії виробів (налагодження устаткування, транспортування продукції);
3) операції на рівні окремого виду продукції (дотримання технічних умов виробництва);
4) операції на рівні самого підприємства (управління, освітлення, опалювання).

Між виробами накладні затрати розподіляються диференційовано, тобто для кожної сукупності затрат обирають відповідну базу (фактор розподілу), а потім розраховують величину цих затрат на одиницю фактора.

3.4. Особливості системи обліку і калькулювання за повними витратами. Переваги і недоліки системи, відмінності від інших систем.

Системою обліку та калькулювання за повними витратами називається система, яка базується на використанні методу обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає збір та видачу інформації про витрати, калькулювання повної собівартості продукції.

Згідно з цим методом до собівартості об’єкта обліку включаються всі витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції, незалежно від їх поділу на постійні та

змінні, прямі та непрямі. Тобто метод обліку та калькулювання за повними витратами дає змогу отримати інформацію про всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

Основні варіанти обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції, які можуть бути передбачені обліковою політикою підприємства:

1)адміністративні та загальновиробничі витрати відносять на продукт, витрати на збут є витратами періоду;

2)загальновиробничі витрати відносять на продукт, а адміністративні та витрати на збут відносять до витрат періоду.

Особливістю системи обліку витрат та калькулювання за повною собівартістю є віднесення частини непрямих витрат до вартості запасів незавершеного виробництва.. Тому виникає проблема їх розподілу не лише між видами продукції, а й між незавершеним виробництвом та готовою продукцією.

Метод обліку за повною собівартістю має недоліки:

- значно знижена точність розрахунків собівартості внаслідок розподілу та перерозподілу затрат;
- отримана інформація неоперативна, а отже, неефективна для прийняття управлінських рішень.

Переваги методу обліку за повною собівартістю:

- використання наявних виробничих потужностей;
- реальне визначення ціни продажу готової продукції;
- врахування загальновиробничих затрат.

3.5. Облік і розподіл прямих витрат.

Прямі матеріальні витрати визначаються як добуток кількості матеріалу, який можна віднести прямо на об'єкт обліку економічно обгрунтованим методом на ціну одиниці цього матеріалу (вартість сировини та основних матеріалів, які слугують основою будь-якої продукції). Приклади: метал для виготовлення деталей, овочі для виготовлення консервів, борошно для виготовлення хліба, нафта для виготовлення бензину. Матеріальні затрати займають значну питому вагу в складі собівартості продукції, тому правильний облік і жорсткий

контроль за їх ефективним використанням сприяє скороченню собівартості продукції.
Важливе значення для прийняття управлінських рішень має класифікація матеріальних затрат залежно від структури споживання (XYZ-аналіз).

Облік наявності та руху матеріалів здійснюється не лише за окремими їх групами, підгрупами, а й за кожним найменуванням, видом та сортом. Будь-яке витрачання матеріальних цінностей підлягає контролю, для чого використовують :

- метод сигнального документування;
- метод партіонного розкрою;
- інвентарний метод.

Метод сигнального документування – це метод обліку та контролю матеріальних витрат, який застосовується в разі позапланових змін норм або перевищення ліміту споживання виробничих ресурсів.

Метод партіонного розкрою – це метод обліку і контролю матеріальних витрат, коли у виробництво поступає наперед визначена партія матеріалів, із якої шляхом розкрою, нарізування або штампування виготовляється одна або кілька деталей.Фактичне використання матеріалу розраховується як різниця між одержаною та поверненою кількістю матеріалу, а використання за нормою – як добуток кількості заготовок на норму витрачання. Відхилення від норм визначається порівнянням фактичного витрачання з нормативним в розрізі кожного робочого місця.

Інвентарний метод – це метод обліку і контролю матеріальних витрат, який ґрунтується на даних інвентаризації матеріалів на робочих місцях і в незавершеному виробництві.

Синтетичний облік матеріалів на підприємствах ведеться на рахунку 20”Виробничі запаси”, до якого на підприємстві можуть бути відкриті субрахунки. На субрахунку 201”Сировина і матеріали” підлягають обліку матеріали за фактичною собівартістю їх придбання або за обліковими цінами.

Аналітичний облік руху запасів (матеріалів) у розрізі окремих видів або однорідних груп ведеться в відомості 5.1 на відповідному синтетичному рахунку.

Основою для списання матеріалів на витрати виробництва є належним чином оформлені первинні документи.

Вартість фактично використаних на виробництво матеріальних цінностей визначається за формулою:

$Вф = Зм + Нм + Вп - Зк$, *де*

Вф –вартість матеріалів, фактично використаних на виробництво,грн.; *Зм* – залишок матеріалів на початок місяця, грн.; *Нм* – вартість матеріалів, що надійшли протягом місяця, грн.; *Вп* – внутрішнє перемішення матеріалів протягом місяця, грн..; *Зк* – залишок матеріалів на кінець місяця, грн..

3.6. Облік непрямих витрат і порядок віднесення їх на собівартість продукції.

До непрямих(накладних)витрат належать витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Накладні витрати можна класифікувати за функціональними ознаками: на виробничі і невиробничі(адміністративні ,збутові). Так, виробничі витрати пов'язують з конкретною одиницею продукції і відносять до затрат періоду, якщо це адміністративні або витрати на збут.

Особливості загальновиробничих витрат:

- формування на рівні виробничих та обслуговуючих підрозділів;
- планування за місцем їх виникнення ;
- включення до їх складу різних елементів витрат;
- здійснення контролю на основі заздалегідь розроблених кошторисів;
- розподіл непрямим шляхом між готовою та незавершеною обробкою продукцією.

У практичній діяльності застосовують різні методи розподілу непрямих витрат для визначення повної собівартості одиниці продукції. Складною є проблема віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку(їх розподіл), який здійснюють в такі етапи:

1-й етап – вибирають об’єкт витрат;

2-й етап – визначаються витрати які необхідно перерозподілити;

3-й етап – вибирається база розподілу.

Найпоширенішими є такі бази: основна заробітна плата виробничих робітників; людино-години; машино-години; прямі затрати; прямі матеріальні затрати; кошторисні(нормативні) ставки; ринкові ціни; обсяг виробництва продукції.

При виборі бази розподілу має бути використаний принцип пропорційності(розподіл накладних витрат і вибрана база для їх розподілу знаходяться в пропорційній залежності).

До основних напрямів формування накладних витрат можна віднести:

- *виробничу діяльність* – затрати, пов’язані з виробничою діяльністю, яка виникає у виробничих відділах(відділ контролю, відділ ремонту основних засобів);
- *діяльність окремих служб* – витрати , пов’язані з функціонуванням служб, які займаються навантаженням, транспортуванням продукції;
- *витрати,пов’язані з експлуатацією будівель та управлінням виробництва(зар.плата апарату управління, місцеві податки).*

Розподіл(віднесення витрат на об’єкти обліку)накладних витрат складається з етапів:

1) збирання і відображення накладних витрат на рахунках обліку за статтями;

2) виділення центрів витрат і розподіл відповідальності величини витрат між конкретними особами;

3) розподіл витрат накладних витрат за центрами витрат;

4) розподіл витрат допоміжних цехів між виробничими центрами витрат;

5) вибір бази розподілу та віднесення витрат виробничих центрів на види продукції.

види продукції.

Відображення накладних витрат на рахунках бух.обліку за статтями здійснюється на основі даних первинних документів.

Облік накладних витрат ведеться на рахунку 91”Загальновиробничі витрати”. По дебету відображається сума визнаних витрат, по кредиту – щомісячне списання на рахунки 23”Виробництво” та 90”Собівартість реалізації” (Дт 91 – Кт 201, 66, 65, 13) Аналітичний облік може бути організованим за кожним структурним підрозділом, а в розрізі структурних підрозділів – за кожною статтею.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Змінні заґальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством.

Для розподілу витрат використовуються наступні бази:

– час роботи обладнання (метод використовується на підприємствах та виробництвах, де застосовується однорідне обладнання, облік роботи якого нескладний, наприклад, пропорційно веретено-годинам в прядильних виробництвах, верстато-годинам в ткацьких, машино-годинам в лісовій промисловості;

– кошторисні (нормативні) ставки, розраховані на базі коефіцієнто-машино-годин на фактичний випуск продукції ;

– основна заробітна плата виробничих робітників без доплат за прогресивно-преміальними системами(метод рекомендовано для цехів допоміжного виробництва, що випускають однорідну продукцію з приблизно однаковим ступенем механізації її виробництва;

– кількість випущеної продукції (чорна металургія, промисловість будівельних матеріалів);

– витрати по переділах (хімічна промисловість).

Основне завдання обліку незавершеного виробництва полягає у перевірці правильності формування собівартості готової продукції, а також у забезпеченні необхідною інформацією про приріст(зменшення)балансової вартості придбаних товарів, матеріалів, сировини у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. Отже 1-м завданням є надання інформації для потреб управління,2-е завдання – для потреб зовнішніх користувачів.

Для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно знати кількісне вираження незавершеного виробництва в деталях, вузлах і виробах і здійснити їх оцінку.

Виділяють два основних підходи до кількісної оцінки незавершеного виробництва:

– інвентаризація, яка проводиться наприкінці звітного періоду;

– облік руху, який здійснюють протягом звітного періоду в процесі виробництва продукції.

Для розподілу витрат використовують метод балансового узагальнення за формулою:

***НВ**п + **З** = **С**п +**З**б +**В**в + **НВк** , де **НВ**п –вартість незавершеного виробництва на початок звітного періоду; **З** – витрати, які існували протягом звітного періоду; **С**п – собівартість готової продукції; **З**б – витрати на брак; **В**в – вартість відходів; **НВк** – вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.*

До невиробничих витрат належать адміністративні витрати та витрати на збут. *Адміністративні витрати* не пов’язані безпосередньо з виробничим процесом, тому їх часто називають управлінськими. Відповідно затрати чітко регламентовані державою та підлягають контролю на основі встановлених спеціальних норм, нормативів та лімітів.

Витрати на збут поділяють на:

*1)*прямі затрати на збут;

2)затрати, пов’язані з обслуговуванням процесу збуту;

3)затрати, пов’язані з управлінням діяльністю відділу збуту.

ТЕМА №4 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми 4

Формування системи теоретичних знань та набуття практичних навичок щодо системи обліку та калькулювання собівартості окремих об'єктів за системою директ-костинг.

.

План вивчення теми

4.1. Основні етапи формування собівартості за методом «директ-костинг».

4.2. Переваги та ефективність застосування методу «директ-костинг» на підприємствах України.

4.3. Відмінності між обліком повної та неповної собівартості

4.4. Простий і розвинутий «директ-костинг», відмінні та спільні риси.

4.1. Основні етапи формування собівартості за методом «директ-костинг».

Директ-костинг — це система управлінського обліку, що базується на класифікації витрат на змінні й постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Процес формування собівартості за методом «директ-костинг» включає такі основні етапи:

- класифікація виробничих затрат на змінні та постійні;
- калькулювання собівартості продукції за обмеженими затратами;
- обчислення внеску на покриття, основним призначенням якого є відшкодування (покриття) постійних затрат і формування прибутку;
- віднесення постійних затрат до затрат періоду, які загальною сумою списуються на фінансовий результат і не зіставляються з конкретними видами продукції;
- формування звіту про прибутки (збитки).

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними затратами.

Основні ознаки директ-костингу:

- облік і планування собівартості продукції здійснюється тільки за змінними затратами, причому постійні затрати списуються безпосередньо на фінансовий результат;
- оцінювання залишків готової продукції й незавершеного виробництва проводиться лише за змінними затратами;
- взаємозв'язок і взаємозалежність між обсягом виробництва, витратами і прибутком.

Директ-костинг базується на використанні таких основних показників калькулювання собівартості продукції:

1) *коефіцієнт змінних затрат* (відношення величини змінних затрат до ціни реалізації);
2) *коефіцієнт маржинальних надходжень* (відношення різниці між ціною реалізації та змінними затратами, маржинального доходу, до ціни реалізації);
3) *маржинальний дохід* (надлишок надходжень після відшкодування змінних затрат за конкретним центром відповідальності, сегментом діяльності, окремим видом продукції);
4) *напівмаржа* (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними затратами);
5) *запас фінансової міцності (зона безпеки), в грн.* (різниця між плановим або фактичним та беззбитковим обсягом реалізації);
6) *запас фінансової міцності (зона безпеки), в процентах* (частка від ділення різниці планового або фактичного й беззбиткового обсягу реалізації на виручку).

4.2. Переваги та ефективність застосування методу «директ-костинг» на підприємствах України.

Система директ-костингу має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких наступні:

- маржинальний дохід, отриманий з її допомогою характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, що дає можливість відібрати вироби з найбільшою рентабельністю та впроваджувати їх у виробництво;

- сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей витрат,
- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про прибутки та збитки;
- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;
- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;
- звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костингу, більшою мірою відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;
- директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети;
- на основі даних обліку сум покриття можливо приймати різноманітні оперативні рішення по управлінню підприємством: для досягнення ефективної політики цін; для визначення меж, до яких можливо зменшувати ціни залежно від ринкових чинників; з метою оптимізації асортименту випуску продукції; для встановлення доцільності прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних: для визначення оптимального розміру партії або серії деталей; з метою оптимізації завантаження виробничих потужностей;
- орієнтує облік на кінцевий результат, що досягається шляхом розрахунку сум покриття (маржинального прибутку) за кожним напрямом діяльності і в цілому по підприємству:
- дозволяє визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації.

Основна перевага цієї системи полягає в тому, що на основі інформації, яка в ній одержується, можна приймати

оперативні управлінські рішення. В першу чергу це стосується можливості зниження цін.

Отже, за допомогою системи обліку директ-костингу можна детально вивчити залежність між обсягом виробництва, витратами, маржинальним доходом та прибутком. Вона акцентує увагу на формах залежності витрат від обсягу виробництва чи завантаження виробничих потужностей; дозволяє виявити вироби з більшою рентабельністю; забезпечує отримання інформації, яка дозволяє швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміни умов ринку. Дана система забезпечує керівництво фірми інформацією про можливість використання у конкурентній боротьбі такого прийому, як демпінг (продаж товару за свідомо зниженими цінами), який пов'язаний з встановленням ціни по нижній межі - собівартості стосовно змінних витрат.

Недоліки системи директ-костинг:

- основні труднощі полягають у відокремленні постійних витрат. Значна частина напівзмінинх витрат може розподілятись по-різному залежно від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах;
- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;
- при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костингу виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток;
- аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

4.3. Відмінності між обліком повної та неповної собівартості.

Порівняльна характеристика методів обліку затрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю (табл.4.1).

Таблиця 4.1

Порівняльна характеристика методів обліку за повною та неповною собівартостями

№ №	Ознака	Метод обліку та калькування За змінною собівартістю	Метод обліку та калькулювання за повною собівартістю
1	За способом віднесення постій-них затрат на собівартість продукції	Постійні затрати не включають до собівартості продукції та запасів, а відносять на фінансовий результат	ключають в собі вар тість продукції і д пропорційно базі розподілу, впливаючи таки
2	Для яких підприємств доцільно використання	Для підприємств із широким асортиментом	Для підприємств із вузьким асортиментом
3	Для якої мети призначений	Для прийняття управлінських рішень	Для визначення повної собівартості та довгострокової ціни
4	Відповідність економічній ситуації	Доцільне використання в умовах економічного спаду, недозавантаження потужностей або в разі виконання	Доцільно використовувати в стабільній ситуації в умовах повного завантаження потужностей
5	Ступінь впливу на фінансовий результат	Сприяє зменшенню прибутку в поточному періоді, оскільки постійні затрати повністю	Сприяє збільшенню прибутку в поточному періоді за рахунок віднесення частини постійних затрат на незавершене

4.4. Простий і розвинутий «директ-костинг», відмінні та спільні риси. Переваги та недоліки.

Метод „директ-костинг” може функціонувати у вигляді двох основних варіантів:

1) **простого директ-костингу**, згідно з яким у собівартість продукції включаються лише прямі змінні затрати;
2) **розвиненого директ-костингу**, згідно з яким у собівартість продукції, крім прямих змінних, включаються прямі постійні затрати на виробництво та реалізацію продукції.

До основних принципів простого директ-костингу належать:

- групування затрат на змінні та постійні;
- визначення собівартості продукції на основі змінних затрат;
- постійне зіставлення змінної собівартості з ціною реалізації, що забезпечує визначення маржинального доходу;
- відшкодування (покриття) постійних затрат за рахунок маржинального доходу (суми покриття) для визначення доходності та рентабельності конкретного виду продукції.

У системі управлінського обліку відомо два варіанти простого директ-костингу – американська та французька методики (табл. 4.2.)

Таблиця 4.2

Способи розрахунку фінансового результату за американською та французькою методиками на прикладі даних ВАТ „Південь”, грн.

Американська методика	Європейська (французька)
Виручка від реалізації 869 134 056	Виручка від реалізації 869 134 056
Змінні виробничі затрати 583 998 665	Змінні затрати виробництва та на збут продукції 584 163 665
Сума покриття-1 (виробничий результат) 285 135391	*Сума покриття* 284 970 391
Змінні затрати на збут 165000	

Сума покриття-2 (торговельний результат) 284 970 391	
Постійні затрати:	Постійні затрати періоду 114005475
Виробничі затрати 60 205 475	
Затрати на збут 33 652 111	
Адміністративні затрати 20 147 889	
Результат нетто 170 964 916	*Результат нетто* 170 964 916

Основні переваги методу простого директ-костингу:

- простота розрахунків та досягнення об'єктивності даних процесу калькулювання собівартості продукції;
- відсутність потреби в умовному розподілі постійних затрат, яка створює результат;
- визначення мінімальної ціни продукції, яка дорівнює сумі змінних затрат;
- визначення абсолютних і відносних сум покриття;
- визначення найбільш рентабельних (вигідних) видів продукції на основі абсолютної та відносної сум покриття;
- визначення критичної точки для кожного виду продукції та всього асортименту продукції, шо виробляє підприємство.

Основні недоліки простого директ-костингу:

- складність процесу розподілу затрат на змінні та постійні
- ризику відшкодування загальних постійних затрат у разі розширення ринку збуту та зменшення цін;
- неможливість обчислення повної собівартості готової продукції/ незавершеного виробництва, коли виникає в цьому потреба,
- при формуванні ціни необхідно враховувати не лише змінні затрати для їх відшкодування, а й постійні.

Суттєва відмінність розвинутого директ-костингу від простого *полягає в тому,* що модель „затрати - обсяг – прибуток" почала діяти не лише в центрах відповідальності підприємства, а й за їх межами.

Напівмаржа характеризує внесок кожного продукту для покриття постійних затрат та формування фінансового результату діяльності підприємства.

Залежно від специфіки діяльності постійні затрати функціональних підрозділів поділяються на *специфічні та загальні*. До специфічних належать постійні затрати, які виникають, у відділах матеріально-технічного постачання, маркетингу та збуту, виробничому. Величину специфічних постійних витрат – визначають з урахуванням запланованих потужностей. Розподіляються вони на кожен об'єкт затрат із використанням бази розподілу (нормо-годин, ваги виробленої продукції, часу, витраченого на виробництво кожної групи виробів).

Загальні постійні затрати(до складу яких включаються затрати на організацію та управління підприємством), не співвідносяться з окремими видами продукції, а відображаються загальною сумою.

Розвинутий директ-костинг зберігає переваги простого, який пов'язаний з можливістю визначення сум покриття за конкретними видами продукції. Одночасно розвинутий директ-костинг позбавлений неможливості враховувати специфічний характер постійних затрат, властивих для конкретних видів продукції (центрів відповідальності, сегментів діяльності).

ТЕМА №5 СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми 5

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо сутності та використання системи обліку за нормативними витратами та системи стандар -кост.

План вивчення теми

5.1. Суть та значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними затратами.

5.2. Класифікація та аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних.

5.3. Значення нормативного часу на випуск продукції. Переваги та недоліки методу.

5.4. Суть системи «стандарт-кост», переваги та недоліки її використання.

5.1. Суть та значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними затратами.

Система обліку та калькулювання собівартості за нормативними затратами - це один із принципів наукового менеджменту. Він запропонований Ф. У. Тейлором та іншими інженерами, які сприяли для розвитку системи нормативного обліку витрат.

Причиною широкого використання системи калькуляції собівартості за нормативними витратами є формування на її основі інформації, корисної для досягнення багатьох цілей. Наприклад, для складання кошторисів, спрощення оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування затрат майбутніх періодів, прийняття рішень, а також для контролю ефективного використання всіх видів ресурсів і оцінки ефективності діяльності підприємств у цілому.

Норму можна розглядати як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови

використання прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативні витрати - це заздалегідь встановлені витрати з урахуванням

нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих

потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

Нормальна виробнича потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Важливою передумовою ефективного функціонування нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є наявність норм споживання ресурсів (витрат) і облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності підприємства.

Нормативні витрати, або нормативи - це заздалегідь встановлені реальні прямі витрати на кожен із видів матеріальних ресурсів, оплату праці та загальновиробничі накладні витрати в розрахунку на одиницю продукції у розрізі статей облікової калькуляції. Залежно від вимог, які висуваються до норм, їх поділяють на такі основні види: базові, ідеальні та досяжні.

До *базових* належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

Досяжні норми розробляються з урахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають поправку на природний убуток матеріалів, втрати від

вимушених зупинок та інші витрати залежно від специфіки технології та організації виробництва.

5.2. Класифікація та аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних.

Управління відхиленнями – це практика, за допомогою якої менеджери концентрують свою увагу на тих підрозділах, результати яких відрізняються від тих, що передбачені бюджетами.

Існують такі *види відхилень:* за матеріалами і трудовитратами; за виробничими накладними витратами.

Відхилення за матеріалами і трудовитратами

Для прямих матеріалів і прямої праці визначають два види відхилень:

- за ціною на матеріали або ставкою заробітної плати;

-за кількістю використаних матеріалів або за продуктивністю праці.

Розрахунок перерахованих відхилень здійснюють з використанням таких формул:

Відхилення за ціною на на матеріали = Фактична к-сть придб. матеріалів X Фактична ціна на матеріали -- Нормативна ціна на матеріали

Відхилення за кількістю використаних матеріалів = Нормативна ціна на матеріали X Фактична кількість використаних матеріалів _ Нормативна кількість використан. матеріалів

Відхилення за ставкою заробітної плати = Фактичний відпрацьований час X Фактична ставка заробітної плати --- Норматив. ставка заробітної плати

Відхилення за продуктивністю праці = Нормативна ставка - заробітної плати X Факт. відпрацьо-ваний час --- Норматив ний час роботи персоналу

5.3. Значення нормативного часу на випуск продукції. Переваги та недоліки методу.

Суть нормативного методу обліку витрат розкривається на основі таких основних особливостей:

- наявність норм споживання ресурсів і облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності підприємства;
- відображення фактичних витрат з розподілом їх на витрати за нормами та відхилення від норм;
- оперативний облік відхилень від норм споживання ресурсів з визначенням величини відхилень за місцями виникнення, причинами і винуватцями цих відхилень для управління затратами;
- системний облік змін норм для перевірки обґрунтованості поточного рівня норм і контролю економічної ефективності, здійснення організаційно-технічних заходів;
- формування звітів про затрати та деталізація даних про виявлені відхилення з урахуванням конкретних чинників і винуватців цих відхилень.

Завдяки вказаним особливостям нормативний метод обліку є ефективним інструментом:

1) планування;
2) оперативного контролю й прийняття управлінських рішень;
3) аналізу.

5.4. Суть системи «стандарт-кост», переваги та недоліки її використання.

Суть системи «стандарт-кост» полягає у відображенні в обліку того, що має бути, а не того, що відбулося. Характерною особливістю методу «стандарт-кост» є не документування виявлених відхилень від норм у процесі витрачання засобів, а відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб.

Система «стандарт-кост» має такі характерні особливості:

- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;

- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання – не допускати їх;

- у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються.

Таким чином, метод «стандарт-кост» - ефективний інструмент контролю і управління витратами.

Основні переваги системи «стандарт-кост»:

- попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію;

- визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції;

- складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення.

ТЕМА №6 АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

Мета вивчення теми 6

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо аналізу витрат, динаміки обсягів виробництва та реалізації, доходу та прибутковості з метою формування інформаційної бази для прийняття короткострокових управлінський рішень.

План вивчення теми

6.1. Суть, мета та значення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Переваги та недоліки використання методу.

6.2. Аналіз беззбитковості як елемент аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку підприємства.

6.3. Математичні методи визначення точки беззбитковості.

6.4. Корисність графічного відображення взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

6.5. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, цін та/або обсягу реалізації.

6.6. Аналіз взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" в умовах багато-продуктового виробництва.

6.1. Суть, мета та значення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Переваги та недоліки використання методу.

Операційний аналіз, який називають аналізом взаємозв'язку „витрати – обсяг – прибуток". За допомогою даних аналізу легко оцінити різні варіанти виробничої програми, якщо зміняться, наприклад, витрати на рекламу, ціни на сировину і матеріали, або зазнає змін структура виробництва. Операційний аналіз – це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важель, поріг рентабельності(точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства.

Аналіз „витрати – обсяг – прибуток"– це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, виручки(доходу) та прибутку підприємства для визначення :

- обсягу реалізації, який забезпечить покриття всіх витрат і отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку при певному запланованому обсязі реалізації;
- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- оптимальної структури витрат підприємства.

Аналіз взаємозв'язку „витрати – обсяг – прибуток" буде корисним при дотриманні принципів:

- головним фактором витрат є обсяг діяльності (або обсяг реалізації), а решта факторів не змінюються протягом аналізуючого періоду;

- аналіз базується на розподілі витрат на постійні та змінні, тому правильність аналізу залежить від правильності розподілу витрат і точності оцінки їх поведінки;
- лінійний зв'язок між змінними витратами на одиницю продукції, ціною та обсягом діяльності, а також незмінність постійних витрат зберігається лише в межах релевантного діапазону діяльності підприємства;
- аналіз ґрунтується на методі калькулювання змінних витрат(при застосуванні методу калькулювання повних витрат даний аналіз може бути здійснений лише за умови, що обсяг виробництва і обсяг реалізації приблизно рівні);
- аналіз застосовується в умовах виробництва одного виду продукції або постійного співвідношення декількох продуктів у комбінації їх продажу.

6.2. Аналіз беззбитковості як елемент аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку підприємства.

Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на постійні та змінні і розрахунку точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг реалізації (виробництва).

Аналіз беззбитковості дає змогу обчислити такий обсяг реалізації, при якому витрати дорівнюватимуть доходові. Обсяги продажу, що містяться нижче від точки беззбитковості , завдають підприємству збитків, вище – підприємство отримує прибутки.

Точка беззбитковості (критична точка) – це обсяг реалізації , при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно рівний нулю.

Мета аналізу беззбитковості – встановити, що відбудеться з фінансовим результатом, якщо обсяг виробництва зміниться.

Аналіз беззбитковості завжди ґрунтується на величині маржинального доходу на одиницю продукції, а не на величині прибутку на одиницю продукції. Це пов'язано з тим, що прибуток на одиницю продукції змінюється щоразу зі зміною обсягів реалізації(активності підприємства), а величина

маржинального доходу прибудь-якому обсягу залишається постійною. Точка беззбитковості міститься там, де маржинальний дохід дорівнює постійним витратам.

6.3. Математичні методи визначення точки беззбитковості.

Точка беззбитковості може бути виражена в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності. Розраховується критична точка трьома методами:

- за допомогою рівнянь(математичний метод);
- за допомогою показника маржинального доходу(метод маржинального доходу);
- за допомогою графіків(графічний метод).

Для різних видів витрат використання аналізу беззбитковості має певні особливості поведінки:

1) змінні витрати та ціна реалізації продукції не залежать від обсягів виробництва;

2) величина постійних витрат в розрахунку на одиницю продукції змінюється залежно від обсягу виробництва, отже величина прибутку на одиницю продукції теж змінюється.

Розрахунок точки беззбитковості за допомогою рівнянь.

Точка беззбитковості характеризує такий рівень діяльності, коли валовий дохід покриває постійні (Пв) та змінні (Зв) витрати, а прибуток дорівнює нулю, тоді

ТБ $_{гр.\ од.}$ = Пв + Зв (1)

З рівняння, можна визначити точку беззбитковості в натуральних одиницях (ТБ $_{н.од.}$).

ТБ н.од. х Ц $_{О}$од. = Пв + Зв од. х ТБ $_{Н.О}$од.

ТБ н.од.$^{=}$ Пв / (Ц од. - Зв $_{од}$) або ТБ н.од. = ТБ $_{Г}$р.$_{О}$д. / Ц од.

де Ц $_{од.}$ і Зв од – ціна і змінні витрати на одиницю продукції.

Розрахунок точки беззбитковості за допомогою проказника маржинального доходу

Метод визначення критичної точки побудований на концепції маржинального доходу. ***Маржинальний дохід*** показує перевищення виручки від реалізації над усіма змінними витратами, пов'язаними із даним об'єктом продажу. Іншими словами, маржинальний дохід (Мд) - це різниця між виручкою (Вр) і змінними витратами (Зв). **Мд = Вр – Зв**

Якщо від маржинального доходу відняти постійні витрати, то отримаємо величину прибутку (П): **П = Мд – Пв**

$$\mathbf{ТБ_{н.од.} = Пв/Мд_{0д.}}, \text{ де}$$

Мд од. - маржинальний дохід на одиницю продукції.

Для розрахунку точки беззбитковості в грошових одиницях використаємо коефіцієнт маржинального доходу ($К_{мд}$), який дорівнює співвідношенню маржинального доходу і ціни:

$$\boldsymbol{К_{Мд} = Мд_{од.} / Ц_{од.}}$$

Виходячи з рівняння: ТБ гр.од. = ТБ н.од. Х $Ц_{Од.}$, тоді ТБ гр.од. = ПвхЦод./$МД_{Од.}$

$$\mathbf{ТБ\ гр.од.^{=} Пв / Кмд}$$

Розглянемо яким повинен бути обсяг реалізації продукції (ОРП) для отримання бажаного прибутку (БП)?

ОРП гр.од. = Зв + Пв + БП

$$\mathbf{ОРП_{нод.} = ОРП_{гр..од.} / Ц_{од.}}$$

При плануванні прибутку також можна використати показник маржинального доходу.

$$\mathbf{ОРП_{н.\ од.} = (Пв + БП) / Мд_{од.}}$$

$$\mathbf{ОРП_{гр.\ од.} = (ПВ + БП) / Кмд}$$

Отже, бажаний прибуток, являє собою прибуток до оподаткування, тоді як менеджера може цікавити прибуток, який залишиться у розпорядженні підприємства після сплати податку на прибуток.

$$\mathbf{ОРП_{грод} = Зв + ПВ + ЧП / (1 - t)}, \text{ де}$$

ЧП - чистий прибуток, що залишиться у розпорядженні підприємства,

t - ставка податку на прибуток.

6.4. Корисність графічного відображення взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Аналіз взаємозв'язку "витрат-обсяг-прибуток" може бути здійснений графічними методами із використанням таких графіків:

- графік беззбитковості;
- графік взаємозв'язку "обсяг реалізації-прибуток";
- графік маржинального доходу.

Графік беззбитковості показує взаємозв'язок виручки від реалізації (доходів), обсягу виробництва та прибутку (рис. 6.1).

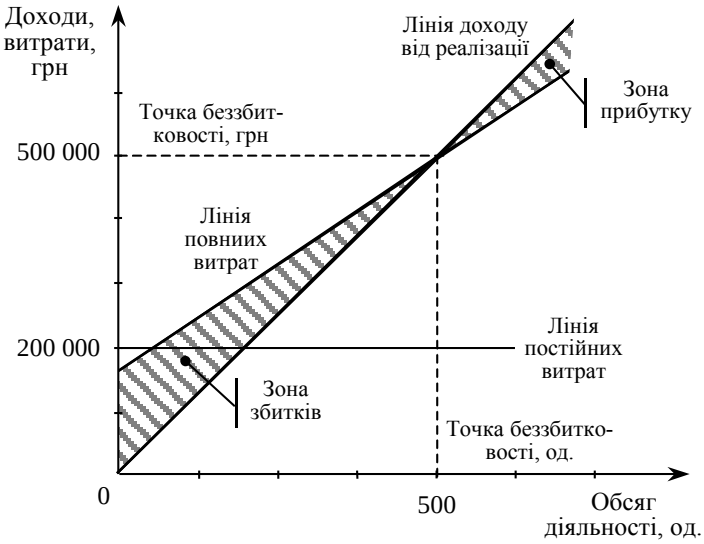

Рис. 6.1 Графік беззбитковості.

Графік взаємозв'язку "обсяг реалізації -прибуток" описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності. Як видно з рис. 6.2, різниця між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) зрівнюється з постійними витратами в точці беззбитковості.

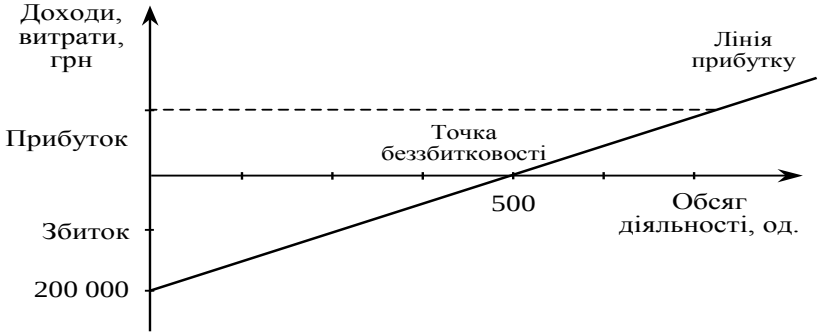

Рис. 6.2. Графік взаємозв'язку "обсяг реалізації-прибуток"

Графік маржинального доходу (рис.6.3) дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу.

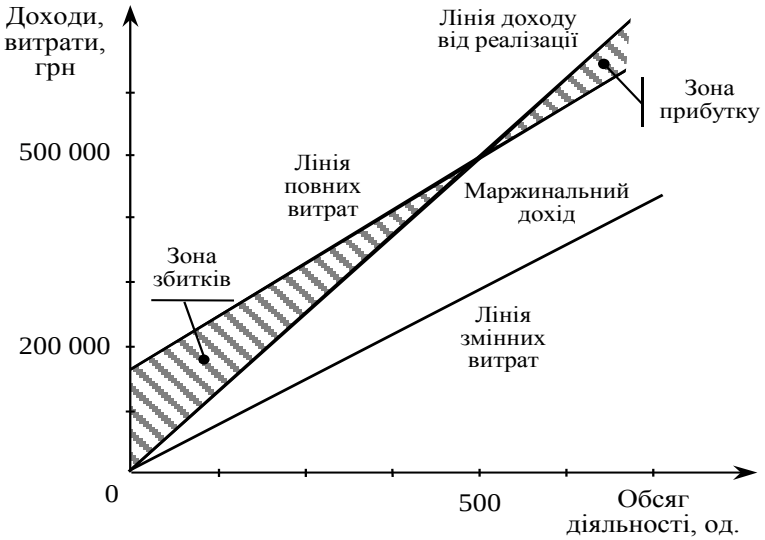

Рис.6.3. Графік маржинального доходу

6.5. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, цін та/або обсягу реалізації.

Для визначення впливу на прибуток обсягу реалізації використовують показник запасу міцності.

Запас міцності (Зм) – це величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації продукції (ОРПф) перевищує критичний обсяг реалізації(ТБ).

Зм = ОРПф – ТБ

Отже, запас міцності відображає граничну величину можливого зменшення обсягу реалізації без ризику зазнати збитків. Використовується для розрахунку операційного прибутку (ОП): *ОП = Зм * Кмд*

Також використовують коефіцієнт запасу міцності (Кзм), який є відносною величиною та вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства:

Кзм = Зм / ОРПф

Величина коефіцієнта запасу міцності коливається в межах від - до +1.

Показник запасу міцності є важливим індикатором реагування прибутку на зміну обсягу реалізації.

Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та обсягу реалізації доцільно визначати ґрунтуючись на методах:

1. Порівняння звітів про фінансові результати .
2. Диференціальний аналіз.
3. Порівняння маржинального доходу.

Метод порівняння звітів про фінансові результати дозволяє порівняти фактичний та прогнозований звіт про прибуток, тобто проаналізувати прибуток до і після змін.

Метод диференціального аналізу передбачає вивчення лише релевантних витрат. Перевагою даного методу є те, що увага зосереджується лише на релевантних даних, ігноруючи іншу інформацію, але для різних типів рішень масив релевантної інформації може бути різним.

Метод порівняння маржинального доходу передбачає зіставлення фактичної величини маржинального доходу з маржинальним доходом обчисленим із врахуванням прогнозованих змін.

Відповідно аналізуючи розглядають такі три ситуації впливу на прибуток:

– Зміни обсягу реалізації і постійних витрат;
– Зміни обсягу реалізації і ціни;
– Зміни величини змінних витрат.

Висновок, більша питома вага постійних витрат забезпечує більший вплив на прибуток при зміні обсягу реалізації продукції.

Міра використання постійних витрат у структурі витрат підприємства має назву операційний важіль.

Операційний важіль - це співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації. Операційний важіль є більшим на підприємствах, які мають більшу питому вагу постійних витрат і більший коефіцієнт маржинального доходу.

Кількісним показником операційного важеля є фактор операційного важеля. Фактор операційного важеля(Фов) = маржинальний дохід(Мд) / прибуток (П)

6.6. Аналіз взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" в умовах багато-продуктового виробництва.

Здійснення аналізу взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" в умовах багатопродуктового виробництва ґрунтується на комбінації продажу виробів.

Комбінація продажу виробів – це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації. Співвідношення окремих виробів може бути показано у відсотках або в пропорціях виробів.

Аналіз беззбитковості на підприємствах, які виробляють декілька видів продукції, можна здійснити двома методами:

– за допомогою середньозваженого маржинального доходу,
– за допомогою рівнянь.

***Метод 1*. Середньозважений маржинальний дохід**.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину середньозваженого маржинального доходу.

Середньозважений маржинальний дохід - це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

СМД = £МДі х КПі, де

СМД - середньозважений маржинальний дохід, МД і - маржинальний дохід одиниці і-го виробу, КП і - комбінація продажу і-го виробу.

така комбінація продажу продукції забезпечить підприємству покриття всіх витрат, як змінних, так і постійних.

Метод 2(За допомогою рівнянь).

Якщо позначимо кількість виробів В через Х в точці беззбитковості, тоді, враховуючи комбінацію продажу, кількість виробів А становитиме 1,5Х. Отримаємо рівняння:

10х1,5Х + 8Х = 7х1,5Х + 6Х + 182 000,

Х = 28 000, 1,5Х = 42 000

Методика аналізу залежить від точності та фіксації комбінації продажу.

Врезультаті зміни комбінації продажу точка беззбитковості підприємства має тенденцію до зменшення. Причиною цього є збільшення питомої ваги продукції А з більшим маржинальним доходом на одиницю.

Даний підхід до аналізу взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" припускає, що всі постійні витрати є непрямими відносно конкретних виробів. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер. Проте, якщо деякі постійні витрати пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то варто здійснювати аналіз кожної окремої виробничої лінії, а не підприємства в цілому.

ТЕМА №7 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Мета вивчення теми 7

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку релевантних витрат і доходів для прийняття тактичних та стратегічних рішень.

План вивчення теми

7.1. Суть та особливості процесу прийняття рішень і релевантність облікової інформації.

7.2. Прийняття рішень в процесі постачання (рішення стосовно запасів, застосування методів).

7.3. Прийняття рішень в процесі виробництва. Обґрунтування варіантів альтернативних рішень типу виробляти чи купувати, щодо спеціального замовлення, та інших.

7.4. Прийняття рішень в процесі реалізації.

7.1. Суть та особливості процесу прийняття рішень і релевантність облікової інформації.

*Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.*Витрати майбутніх періодів, які, будучи наслідком прийнятого рішення, впливають на грошові потоки.У процесі прийняття управлінського рішення необхідно брати до уваги лише релевантні витрати, оскільки майбутній прибуток буде максимізовано за умови, що грошові потоки в результаті здійснення діяльності теж максимізуються.

Релевантні витрати та доходи враховують під час оцінки альтернатив та вибору найбільш вигідної з них. Релевантні доходи включають вигоду, яку підприємство могло б одержати, але втратило внаслідок вибору іншого варіанта. Втрачена вигода не відображається у фінансових звітах, але має значення для прийняття рішень, тому її враховують, оцінюють використовуючи як фінансові так і нефінансові показники.

Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.

Релевантний діапазон – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Наприклад, витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі. І навпаки, витрати на оренду можуть зменшуватися, якщо зниження обсягу виробництва спонукає підприємство до використання меншої площі.

Резервний (страховий) запас – це додатковий запас , який зберігається на випадок непередбачуваного попиту або раптової відсутності запасів у постачальників, також це дозволить уникнути простою в перерві між поставками. Основними витратами при встановленні резервного запасу є витрати на зберігання і втрати від дефіциту (оплата простою, оформлення термінового запасу).

7.2. Прийняття управлінських рішень. Прийняття рішень в процесі постачання (рішення стосовно запасів, застосування методів).

Прийняття рішень – це вибір найбільш вигідної альтернативи. *Стратегія управління* полягає у виборі та обґрунтуванні політики залучення та ефективного розміщення ресурсів(в тому числі фінансових засобів) підприємства, *тактика управління* – полягає в конкретизації поставлених цілей у вигляді системи планів та їх ресурсного забезпечення за різноманітними параметрами (часовим, матеріально – технічним, кадровим).

На будь-якому підприємстві існують різні рівні управління: нижчий; середній; вищий.

Матеріальні запаси сировини, напівфабрикатів або готової продукції можуть бути або надто малими, або надто великими. Якщо вони дуже великі, то поточні витрати (витрати на зберігання) зростають.

Найбільш важливими є витрати, пов'язані з величиною матеріальних запасів:

1. *Витрати на зберігання і розвантажувально-навантажувальні роботи.* Збільшення запасів призводить до збільшення витрат на утримання складських приміщень, їх

оренду, опалення, освітлення. Збільшення річних запасів також пов'язане із збільшенням страхових внесків.

2. *Витрати на виконання замовлення.* Витрати на замовлення – це витрати на оформлення замовлення, які включають канцелярські витрати по оформленню замовлення на придбання або виробництво , транспортні витрати і витрати по прийманню вантажів. При зміні обсягів виробництва до цих витрат відносяться також витрати по налагодженню устаткування для випуску замовленої партії.

Витрати, пов'язані з величиною запасу мають тенденцію взаємно компенсуватися . При зниженні витрат на замовлення зростає обсяг матеріальних запасів, отже, зростають поточні витрати (витрати на зберігання.

Важливою складовою оптимізації процесу постачання є визначення величини партії сировини та матеріалів, яка надходить від постачальника.

Виділяють два варіанти постачання сировини та матеріалів:

- постачання великих обсягів через тривалі проміжки часу;
- постачання невеликих обсягів через короткі проміжки часу.

Також велике значення має вплив різних чинників:

– розмір підприємства(мале чи велике);
– пропозиції на ринку;
– величина витрат зберігання запасів;
– потреби виробництва в сировині та матеріалах за плановий період;
– якість матеріалів та сировини;
– розмір цін .

Основним фактором політики матеріально-технічного постачання вважають розрахунок оптимального розміру замовлення або партії.

Метод "економічного розміру замовлення" (ЕРЗ).

Використання методу ЕРЗ дозволяє досягнути мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасів, і відповісти на питання скільки коштує замовлення та коли оформляти замовлення.

Формула, для визначення оптимальної партії поставок:

Е = 2 АР / З , де

Е – *розмір замовлення ;* А – *річна потреба одиниць запасу;* З – *поточні витрати на зберігання одиниці замовлення;* Р – *витрати на виконання замовлення .*

Якщо відомо розмір замовлення (Е), можна визначити число замовлень, які потрібно розмістити протягом одного року:

n = А / Е, де n – число замовлень.

Інтервал між двома послідовними замовленнями (за умови, що в році 250 робочих днів) складає: **t = 250 / n**

Загальні витрати можна обчислити, використовуючи формулу: **С = А * Р /Е + Е * З / 2** , де Е – значення будь-якої партії поставок (необов'язково оптимальної).

Система „АВС"- аналізу

Використовують з метою виявлення ключової інформації в процесі постачання сировини, при цьому встановлюють натуральні показники (за питомою вагою в загальній кількості постачальників), які відповідають вартісним характеристикам (за потомою вагою обороту). Характеристики існують протягом життєвого циклу продукту і характерні для матеріально-технічного забезпечення, виробництва та збуту.

В залежності від грошових витрат запаси поділяють на три класи: А, В, С (складають список матеріалів де зазначають їх вартість), найбільш дорогі матеріали, сукупні витрати на придбання яких складають 80% позначають – А (у кількісному вираженні вони складають 15-20% загального обсягу, що зберігається на складі), 15% – В , всі інші 5% – С.

Основне завдання розподілу – визначити матеріали більшої вартості, щоб приділити відповідний час для аналізу і управління такими запасами.

Система „точно в строк"(JIT).

Розроблена і запроваджена вперше в японській автомобільній компанії «Тойота». Суть полягає у відмові від виробництва великими партіями і створення безперервного циклу виробництва, орієнтована на виробництво та реалізацію готової продукції в момент, коли цього вимагає покупець, а

також на постачання напівфабрикатів тоді, коли в них є необхідність . Система , допомагає скоротити кількість втрат у виробничому циклі. Керівник виробництва скорочує період перебування ТМЦ в запасах і у виробничому процесі, намагаючись знизити до мінімуму витрати (час на їх перевірку і очікування).

Період технологічної обробки виробу можна скоротити шляхом перепланування і спрощення виробничого процесу. Тому, завдання полягають у кращому управлінні витратами, завдяки чому підприємства при закупівлі отримують:

- скорочення кількості постачальників із зменшенням часу переговорів;
- використання довгострокових контрактів із споживачами з мінімальними витратами;
- мінімальний вхідний контроль якості покупцем отриманих товарів.

Отже, система JIT сприяє зменшенню розміру партії, скороченню практично «до нуля» запасів та ліквідації незавершенного виробництва.

7.3. Прийняття рішень в процесі виробництва. Обґрунтування варіантів альтернативних рішень типу виробляти чи купувати, щодо спеціального замовлення, та інших.

У процесі виробництва керівники підприємств приймають рішення шодо розмірів партії виробництва продукції, „рішення виробляти чи купувати”, чи прийняття рішення шодо найвигіднішої технології виробництва.

Прийняття рішень шодо розмірів партії виробництва.

Оптимізація розміру партії характерна для серійного виробництва продукції(наявність постійних витрат), подібних за типом виробництв та типом сировини та матеріалів, для максимального задоволення попиту на продукцію, виготовлену в одній серії при одночасному скороченні витрат на зберігання та переналагодження. Метою оптимізації розміру партії служить мінімізація складських витрат, витрат на переналагодження та оплату процентів за капітал.

Тобто чим більший розмір партії, тим менші витрати на переналагодження на одиницю. Тому виробник намагається звести до мінімуму кількість серій виготовленої продукції, максимально скорочуючи витрати на переналагодження (витрати на оснащення обладнання, вартість використаних допоміжних засобів та інструменту, заробітна плата з відповідними нарахуваннями .

Прийняття рішень "виробляти чи купувати".

Рішення приймаються відповідно вибору варіанта між власним виробництвом напівфабрикатів(деталей) чи закупівлею їх зі сторони. Зокрема підприємствам вигідно випускати продукцію за умов:

- достатніх обсягів виробничих потужностей;
- в разі перевищення ринкової вартості напівфабрикатів змінних витрат;
- збільшення постійних витрат, при закупівлі в іншого постачальника.

Прийняття рішень для підприємства „Купувати чи виробляти" – надзвичайно важливе, оскільки є наслідком стимуляції власного виробництва або відмови від нього, що впливатиме на фінансові результати. Тому на підприємствах до прийняття рішень залучаються фахівці різних сфер діяльності: виробництва, реалізації, постачання, в сфері управлінського обліку.

Приймаючи рішення в процесі виробництва підприємству слід враховувати:

- підприємство може прийняти рішення організувати виробництво на власному підприємстві у період ділової активності, керуючись бажанням зберегти кадри ;
- підприємство може прийняти рішення замовляти напівфабрикати у іншого виробника , якщо потреба має тимчасовий характер;
- підприємство може прийняти рішення замовляти напівфабрикати у іншого виробника , якщо постачальник спеціалізується на випуску саме цих напівфабрикатів, володіє великим технологічним досвідом їх виробництва й випускає якісну продукцію.

7.4. Прийняття рішень в процесі реалізації.

Оптимізація процесу реалізації полягає в формуванні вигідної для підприємства ціни продажу.

Класичний метод стратегії ціноутворення – встановлення ціни на основі калькуляції фактичної собівартості, тобто реалізується витратний підхід відповідно якого до сумарних витрат додається заданий процент рентабельності.

Розрахунок довгострокової нижньої межі ціни – вказує, яку мінімальну ціну слід встановити, щоб відшкодувати сумарні витрати підприємства (розрахунок пов'язаний з калькулюванням повної собівартості продукції).

Розрахунок короткострокової нижньої межі ціни (калькулювання за змінними витратами – " директ-костинг") – необхідний для того, щоб кожне підприємство знало, за якою мінімальною ціною воно ще може дозволити собі продавати власну продукцію.

Нижня ціна залежить від ступеня завантаження потужностей (повне завантаження, наявність „вузьких місць", недозавантаження потужностей), а також від укладеної угоди(звичайна угода, наявність знижок, додатковий контракт).

При прийнятті рішення відносно додаткових угод слід враховувати ступінь завантаження потужностей. *Якщо потужності недозавантажені, то різницю між ціною та змінними витратами слід розглядати як внесок у загальний прибуток підприємства. Якщо існує повне завантаження потужностей, продукція, яка виробляється згідно з додатковою угодою, автоматично витісняє види продукції, які вироблялися раніше.*

У кожного підприємства виникає можливість використовувати гнучку цінову політику, яка б враховувала ринкову ситуацію: *зменшення ціни на один вид продукції компенсується збільшенням ціни на інші види продукції.*

У процесі реалізації, підприємства приймають рішення :

- *щодо підвищення прибутковості продукції;*
- *щодо надання знижок покупцям;*
- *щодо вибору найвигідніших покупців та видів продукції на основі „АВС-аналізу";*
- *щодо вибору системи оплати праці.*

ТЕМА №8 БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

Мета вивчення теми 8

Формування системи теоретичних знань щодо суті, мети, завдань, значення обліку витрат і доходів у системі бюджетування та набуття практичних навичок з формування бюджетів.

План вивчення теми

8.1. Сутність бюджетування, його організація та напрями. Класифікація бюджетів.
8.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів.
8.3. Методика складання бюджету підприємства.
8.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень (гнучкий та статичний бюджет).
8.5. Зведений бюджет підприємств.

8.1. Сутність бюджетування, його організація та напрями. Класифікація бюджетів.

Бюджет — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (переважно у грошовому) вимірах. Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають ***бюджетним періодом***. Бюджетним періодом звичайно є рік, у межах якого може бути виділено коротші періоди (квартал, місяць).

Бюджетування — це процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:

- *низхідний* — визначення цілей та завдань для кожного підрозділу підприємства виходячи із загальних цілей;
- *висхідний* — інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет.

Таким чином, бюджетування — динамічний процес, який об’єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання. Він є невід’ємною рисою ефективного

фінансового планування, оскільки, за оцінками західних спеціалістів, підприємства, що не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20 % своїх доходів.

Функції бюджету можна окреслити так:

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища (під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо);
- попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливості запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;
- координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному та грошовому вимірі, що необхідно зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальнику відділу збуту;
- оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);
- здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно прийняті заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

Класифікація бюджетів

Напрями бюджетування:

Перший напрямок — це підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійсненний контроль за його виконанням, є *бюджетним центром*.

Другий напрямок бюджетування — це розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг). *Взаємозв'язок цих напрямків полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначається ставка розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції.*

8.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів

Основні стадії бюджетування:

- Доведення основних напрямків політики компанії до осіб, що відповідають за підготовку бюджетів.
- Визначення обмежувальних чинників.
- Підготовка бюджету продажу.
- Попереднє складання бюджетів.
- Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.
- Координація та аналіз обговорених бюджетів.
- Затвердження бюджетів.

Існує два підходи до складання бюджетів:

- бюджетування через прирощення;
- бюджетування „з нуля”.

Бюджетування через прирощення — це складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. При такому підході фактичні показники попередньою періоду коригуються з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників. *Перевагою* методу є його простота, оскільки він не потребує значних розрахунків. Завдяки цьому, бюджетування через прирощення набуло значного практичного поширення. Але цей метод має *суттєвий недолік*. Насамперед, *у процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період.* В не комерційних організаціях такий підхід може призвести до того, що бюджетним центрам, які мають перевищення бюджету, можуть у наступному періоді надати додаткові ресурси, а підрозділам, які забезпечили економію коштів, навпаки, скоротять асигнування.

Бюджетування „з нуля" — це метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Бюджетування „з нуля" вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій та вибору найвигідніших напрямків використання ресурсів. На відміну від бюджетування через прирощення, цей метод дає змогу виявити проблеми і розв'язати їх на стадії

планування. Водночас бюджетування „з нуля" потребує значних витрат часу та коштів.

Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль та участі представників різних підрозділів підприємства, складання багатьох розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. Тому часто у великих компаніях для координації роботи по складанню зведеного бюджету створюється бюджетний комітет.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовуються у відповідні підрозділи і є підставою для їх виконання керівниками бюджетних центрів.

8.3. Методика складання бюджету підприємства

Бюджетування як управлінська технологія, включає три складові частини.

1. Технологія бюджетування, в яку входять інструментарій фінансового планування (види і формати бюджетів, система цільових показників і нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів управління та функціонального призначення.

2. Організація бюджетування, включає фінансову структуру компанії (перелік центрів обліку – структурних підрозділів підприємства або компанії, що є об'єктами бюджетування), бюджетний регламент та механізми бюджетного контролю (процедури складання бюджетів, їх представлення, узгодження та затвердження, порядок послідуючого коригування, збору та обробки даних про виконання бюджетів), розподіл функцій в апараті управління (між функціональними службами і підрозділами різного рівня) в процесі бюджетування, систему внутрішніх нормативних документів (положень, інструкцій тощо).

3. Автоматизація фінансових розрахунків, що передбачає не тільки складання фінансових прогнозів (аналіз, розрахунок різних варіантів фінансового стану підприємства та його окремих видів бізнесу), а й постановку суцільного управлінського обліку, в рамках якого в будь-який час можна отримувати оперативну інформацію в ході виконання раніше

прийнятих (затверджених) бюджетів (про рух грошових коштів, рівень витрат, структуру повної собівартості, норми та масу прибутку тощо), а також по окремих видах господарської діяльності підприємства або його структурних підрозділах (по видах продукції, окремих контрактах, по філіалах або дочірніх компаніях та ін.), а не тільки юридичної особи в цілому.

Методика складання бюджету підприємства передбачає складання таких бюджетів: загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

Бюджет загальновиробничих витрат підприємства відображує обсяг витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, за винятком прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Призначення цього бюджету встановити частину умовно-постійних витрат, необхідних для виробництва запланованого обсягу випуску продукції.

Бюджет загальновиробничих витрат підприємства є бюджетом від досягнутого або від попереднього, при якому витрати планують коригуванням даних попереднього періоду з урахуванням стратегічних цілей та обмежувальних чинників, окремі статті цих витрат можуть перераховуватися на індекс інфляції попереднього бюджетного року. Перевагами цього методу є простота та практична поширеність на вітчизняних промислових підприємствах, оскільки витрати під час його застосування є незначним. Проте недоліком є те, що в процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться в наступний період.

Бюджетування сприяє ефективному керівництву підприємством – дозволяє поліпшувати показники діяльності, здійснювати моніторинг, координувати діяльність різних ділянок підприємства, виявляти проблеми. Бюджетування на підприємстві — це завдання не тільки економічних служб, а й служб виробництва, постачання, маркетингу, стратегічного і технічного розвитку, а комплексна організація діяльності, коли над плануванням кінцевого фінансового результату одночасно працюють фахівці всіх підрозділів, об’єднаних бюджетною структурою і єдиним бюджетним процесом.

8.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень (гнучкий та статичний бюджет)

Бюджетний контроль – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Завдання бюджетного контролю є привернення уваги менеджера до значних відхилень, які вимагають детальнішого аналізу, тобто менеджер здійснює управління за відхиленнями.

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюється на основі звіту про виконання бюджету.

Звіт про виконання бюджету – це звіт в якому дається порівняння запланованих та фактичних показників та розрахунок відхилень із зазначенням їх причини. Звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних та бюджетних показників.

Відхилення від бюджету можуть бути позитивні та негативні. Позитивними відхиленнями є відхилення коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші , ніж бюджетні. Відповідно *негативними відхиленнями* є відхилення, коли фактичний дохід менший, ніж запланований, а фактичні витрати менші від бюджетних.

Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень та їх причин. Якщо відхилення незначні, то менеджер може їх ігнорувати. Значні відхилення потребують детального вивчення їх причин. Залежно від причин виникнення відхилення поділяють на дві групи:

- відхилення внаслідок планування (пов’язані з помилками в процесі складання планів та прогнозів, визначення функції витрат, калькулювання планової собівартості, визначення ціни тощо);
- відхилення внаслідок діяльності (є результатом дії персоналу або певних подій).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причини можливі дві альтернативи:

1) корегування або перегляд бюджету, якщо результат контролю свідчить, що виконувати його далі недоцільно;

2) внесення відповідних коректив в дії, щоб забезпечити досягнення відповідної мети.

Зведений бюджет — це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні і фінансові.

Операційні бюджети — це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

Фінансові бюджети — це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства.

Так, зведений бюджет є як правило статичним або постійним бюджетом, оскільки він складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності. *Статичний бюджет* відображає доходи і витрати, розраховані виходячи із очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника).

гнучкий бюджет – це бюджет , складений на підставі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів діяльності, що передбачаються.

Гнучкий бюджет витрат базується на формулі: Змінні бюджетні витрати на одиницю(Змб) * Фактичний обсяг виробництва (Фоб) + Загальні постійні витрати (ЗПв).

Використання гнучкого бюджету дозволяє розділити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності.

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності та показниками гнучкого бюджету при фактичному обсязі діяльності.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого та статичного бюджетів.

8.5. Зведений бюджет підприємств.

Структура бюджету залежить від виду діяльності підприємства:

- *зведений бюджет торгового підприємства;*
- *зведений бюджет виробничого підприємства.*

Зведений бюджет торгового підприємства складається з двох основних частин :

- операційного плану;
- фінансового плану.

Розробка операційного плану – починається з визначення плану продаж. Планування продаж передбачає дослідження ринку, визначення динаміки попиту з урахуванням сезонних коливань, вивчення стратегії конкурентів.

Бюджет закупок товарів розробляється при узгодженні можливого обсягу реалізації товару, з врахуванням запасів на початок планового періоду та бюджету запасів товару на кінець періоду.

Від прогнозних обсягів закупок залежать бюджети:

- бюджет собівартості товарів;
- бюджет витрат на маркетинг;
- бюджет комерційних витрат.

Кінцева мета операційного плану – розробка плану прибутків та збитків, який має відповідний вигляд:

План прибутків і збитків торговельного підприємства.

Дохід від реалізації товарів (Дт) – Собівартість реалізованих товарів(Срт) = Валовий прибуток(Вп) – Операційні витрати (Ов) = Прибуток(збиток)від операційної діяльності – Витрати = Прибуток(збиток) до оподаткування.

Так, собівартість реалізованих товарів визначається як сума запасів товарів на початок періоду та закупок товарів за період, зменшена на вартість товарного запасу на кінець періоду.

Мета фінансового плану – розробка прогнозованого балансу, який є результатом фінансових і не фінансових операцій підприємства, складається з використанням даних плану прибутків та збитків, бюджету капіталовкладень та прогнозу руху грошових коштів.

ТЕМА №9 ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми 9

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку витрат і доходів за центрами відповідальності як одного із способів організації управлінського обліку на підприємствах.

План вивчення теми

9.1. Концепція центрів та обліку відповідальності. Переваги та недоліки децентралізації управління.

9.2. Типи центрів відповідальності (витрат, доходу, приутку). Особливості внутрішньої звітності.

9.3. Основні напрями розвитку управлінського обліку.

9.1. Концепція центрів та обліку відповідальності. Переваги та недоліки децентралізації управління.

Центр відповідальності - це сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

В концепції центрів відповідальності діє правило, за яким кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем. Кожен центр може виконувати найрізноманітніші функції (виробництва, контролю, маркетингу, обліку), адже об'єктом обліку є людина а не окремі функції.

Центр відповідальності являє собою частку системи управління підприємством, що має свій вхід і вихід. На вході формується інформація про витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу і т.д. На виході формується інформація про продукцію (роботи, послуги), які переходять в інший центр відповідальності або реалізуються на сторону.

Керівниками центрів відповідальності можуть бути: бригадир (майстер), начальник цеху (ділянки), начальник (завідувач) служби, головний механік, головний інженер, адміністрація підприємства в цілому.

Система обліку за центрами відповідальності переважно створюється на крупних децентралізованих

підприємствах; функціонує для задоволення інформаційних потреб внутрішнього управління; дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях організації і оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів на підставі проведення первинного аналізу; відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління.

Особливо важко визначити відповідальність в таких сферах, як експлуатація і технічне обслуговування обладнання, контроль якості, календарне планування і т.д.

Облік відповідальності — система обліку, яка забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Основні вимоги до системи обліку за центрами відповідальності:

1. Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.

2. Виміри, реєстрація інформації про використання ресурсів за ходом проведення центром відповідальності кожної господарської операції.

3. Обробка, накопичення і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.

4. Створення передумов для ухвалення об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

Делегування повноважень приймати рішення означає *децентралізацію управління*. Майбутнє має належати децентралізованому обліку. Децентралізація управління має певні переваги та недоліки.

Перевагою децентралізації управління:

- можливість вищого керівництва зосередитись на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;
- оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління;
- рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми;
- менеджери набувають досвіду управління, що дозволяє їм з часом посісти вирішальні посади в керівництві тощо.

Недоліками децентралізації управління:

- ускладнення процесу координації діяльності;
- можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції;
- збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу .

Організація обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання бюджету центром відповідальності;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

9.2. Типи центрів відповідальності (витрат, доходу, приутку). Особливості внутрішньої звітності.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити чотири види центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутків;
- центри інвестицій.

Центр відповідальності за витратами є підрозділом на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати. Організація обліку витрат по центрах відповідальності за витратами дає можливість здійснювати контроль за формуванням витрат, підвищувати відповідальність за їх доцільність і обґрунтовано розподіляти непрямі витрати між носіями витрат. Центри відповідальності за витратами можуть бути різних розмірів: як досить великі (завод або адміністрація великої фірми), так і маленькі (робочі місця). Ступінь деталізації центрів витрат різний і залежить від цілей і завдань, поставлених керівництвом перед менеджером.

Центр доходів - це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несуть відповідальності за витрати.

Центр прибутку - це підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва і продажу, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу. ***Мета центру прибутку*** - отримання максимального прибутку шляхом оптимального об'єднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, що випускається, і ціни.

Центр інвестицій (капіталовкладень) – це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень

Трансфертна ціна - це ціна, за якої продукти або послуги одного центру відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства. Звичайно трансфертні ціни базуються на ринкових цінах, витратах або договірних цінах. Спільне правило визначення трансфертної ціни можна проілюструвати наступною формулою:

Мінімальна трансфертна ціна = дійсні витрати + альтернативні витрати

Дійсні витрати містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, що виникатимуть в підрозділі тільки в результаті продажу в межах підприємства.

Альтернативні витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

Якщо підрозділ має вільні потужності, але не може реалізовувати продукцію на зовнішньому ринку, то вважається, що альтернативні витрати при цьому дорівнюватимуть нулю. Якщо ж підрозділ не має вільних потужностей і може продати всю продукцію зовнішнім покупцям, мінімальна трансфертна ціна рівнятиметься.

Змінні витрати на одиницю продукції + МД на од. продукції, яка втрачається внаслідок продажу внутрішнім покупцям

Основні принципи формування внутрішньої звітності:

- адресність звіту, призначеного для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління);
- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка заважає сприймати основну);

- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній);
- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань.

Важливою передумовою створення на підприємстві ефективної системи внутрішньої звітності є детальне вивчення завдань, які вирішують менеджери на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноваження щодо прийняття конкретних управлінських рішень. Для цього складають інформаційні карти, котрі містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами.

Крім того, необхідно встановити терміни та періодичність подання форм звітності й відповідальних за це осіб.

Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від кошторисних, за які відповідає керівник конкретного центру.

Важливим завданням виробничого підрозділу є скорочення витрат у процесі виробництва, тому складовою частиною загальної звітності центру витрат є ***звіт про виконання планової собівартості конкретного виду продукції.***

Аналіз собівартості продукції на основі звіту дає змогу оцінити роботу керівників структурних підрозділів і виконавців та встановити причини виявлення відхилень.

Важливе зайченя має форма звітності, що базується на показнику ***маржинального доходу*** і характеризує внесок від реалізації різних видів продукції в загальний прибуток підприємства та використовується не лише для контролю, а й для прийняття управлінських рішень. Центр відповідальності може складати також звітність для прийняття інших управлінських рішень, наприклад, купувати чи виробляти самим напівфабрикат, приймати додаткове замовлення в умовах недозавантаження потужностей.

Складовою системи звітності є форма звіту, яка характеризує внесок сегментів діяльності в загальний прибуток

підприємства. Такий звіт відображає внесок зовнішніх сегментів у результати діяльності підприємства.

Аналіз на основі показників наведеного звіту допоможе оцінити рівень внеску в прибуток кожного сегмента діяльності. Ця інформація використовується для оцінки результатів діяльності та прийняття управлінських рішень з урахуванням прибутковості продукції на ринку товарів. Форма цього звіту може бути деталізована й додатково включати дані про конкретні види продукції (виготовлені в конкретних центрах відповідальності). На основі таких звітів можна встановити найприбутковіші сегменти діяльності, центри відповідальності та види продукції.

Облік витрат і доходів по центрах відповідальності вимагає систематизації та кодування витрат і доходів по кожному центру відповідальності в розрізі бюджетних статей.

На основі даних поточного обліку для кожного центру відповідальності бухгалтер регулярно складає звіт про виконання. Зміст звіту залежить від типу центру та показників, що використовуються для оцінки його діяльності.

При цьому звіт нижчого центру відповідальності послідовно включається у звіт вищого центру відповідальності.

Взаємозв'язок звітів центрів відповідальності різних рівнів управління

Центр відповідальності	*Бюджетна сума*	*Фактична сума*	*Відхилення*
Виробничий директор			
Зарплата директорів заводів	80000	80000	0
Контроль якості	21000	22400	-1400
Загальновиробничі витрати	29500	28800	700
Завод А	233500	235000	-1500
Завод Б	390000	380000	9400
Разом	754000	746800	7200
Директор заводу А			

Зарплата керівників цехів	75000	78000	3000
Амортизація	10600	10600	0
Страхування	6800	6300	500
Розкрійний цех	79600	79900	-300
Складальний цех	61500	60200	1300
Разом	233500	235000	-1500
Начальник розкрійного цеху			
Сировина	26500	25900	600
Пряма зарплата	32000	33500	-1500
Непряма зарплата	7200	7000	200
Послуги	4000	3900	100
Інші контрольовані витрати	9900	9600	300
Разом	79600	79900	-300

9.3. Основні напрями розвитку управлінського обліку.

Сучасною традиційною концепцією управління витратами називають концепцію доданої вартості (ланцюга цінностей), згідно з якою досліджуються складові витрат на всіх стадіях доданої вартості, починаючи з закупівлі сировини і закінчуючи реалізацією продукції (робіт, послуг). Метою такого підходу є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею та реалізацією.

В основі концепції альтернативності витрат (витрат втраченої вигоди) – прийняття будь-якого фінансового рішення відбувається в результаті порівняння альтернативних витрат і реалізація одного з них пов’язана з відмовою від інших.

Суть концепції АВС – аналізу полягає в розрахунку реальної собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності.

Концепція стратегічного позиціонування – витрати, пов’язані з досягненням стратегії компанії, включили в сферу управлінського обліку і аналізу. Ключовим моментом підходу

стала оцінка системи та методології обліку з позиції їх відповідності чи невідповідності стратегії розвитку підприємства.

Стратегія збалансованих показників BSC – це частина системи управління підприємством , що є її основним ядром, охоплює зв'язки між минулими й майбутніми показники, стратегічним і операційним рівнями управління, внутрішніми і зовнішніми аспектами діяльності підприємства.

Система вітчизняного обліку має бути зорієнтована не на виробництво, а на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, мусить змінитися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів (споживачів), забезпечуючи одночасно високі прибутки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 XIV.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №73 від 7.02.2013 р./ Верховна Рада України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.radagov.ua/laws/show/z0336-13.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції(робіт, послуг) в промисловості, затв. наказом МФ України №47 від 02.02.2001р.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджено наказом МФ України від 29. 11. 1999 р. № 290.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом МФ України від 20. 10. 1999 р. № 246.
9. Анализ витрат і результатів . // http://www.consulting.ru/main/ias/index.htm
10. Атанас П.Й. Управлінський облік: навч.посіб. / П.Й. Атанас. – Дніпропетровськ: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.

11. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб’єктів господарювання : навч.посіб. / М.Д. Білик ; Держ. Вищ.навч.закл. «Київ нац. Екон.ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2013. – 689 с.
12. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учёт. 12-е изд. / Пер.с англ. под ред. М.А. Карлика; Учебник. – СПб: Питер, 2010. – 592с.
13. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс управлінського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
14. Данилюк М.О. Управління витратами на промислових підприємствах: наук.-практ.посіб./ М.О. Данилюк, В.Р. Лешій. – Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2006. – 172с.
15. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
16. Карпенко О.В. Управлінський облік : організація, методологія, методика викладання: монографія /. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341с.
17. Кузьмін О.Є. Основи бюджетування зовнішньоекономічної діяльності / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник, Л.С. Ноджак та ін. – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2010. – 216 с.
18. Національні стандарти бухгалтерського обліку : Всеукраїнська газета «Все про бухгалтерський облік». – Спецвипуск № 8-9, – 27 січня 2012 р. – 194 с.
19. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник. / Л.В. Нападовська. 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: КНТЕУ, 2010. - 647с.
20. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г.О.Партин та ін. – Л.: Вид-во Львів.політехніки, 2013.– 279 с.
21. Остапенко Т.М. Витрати: критерії визнання, ознаки категорії, трактування // Бізнесінформ, 2013 , №6, Ст.325-328.

22. Гнилицька Л.В. Концептуальні засади підготовки інформації для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення економічної безпеки підприємства / Гнилицька Л.В. // Зовнішня торгівля. Економічна безпека. - Вип. 5. – К., 2013. – С. 3-8.
23. Садовська І.Б., Тлуткевич Н.В. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах : теорія і практика. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
24. Шевців Л.Ю. Логістичні витрати підприємства : формування та оцінювання : [монографія] / Л.Ю. Шевців, І. Петецький. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 244 с.
25. Фостер Дж., Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М: Финансы и статистика, 2003. – 415с.
26. Матеріали періодичних видань та інших наукових видань: Бухгалтерський облік і аудит; Баланс; Податкове планування; Фінанси України, Економіка України, Науковий вісник КНТЕУ.

Ресурси інтернету:

1. http:// www. library. univ.kiev.ua/ukr/res/resour.php3 – Бібліотеки в Україні.
2. http://www.nbuv.gov.ua/–Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського
3. http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.
4. http:// www. library. lviv.ua / – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
5. http://uk.wikipedia.org – вільна енциклопедія.

6. www.minfin.gov.ua – сайт Міністерства фінансів України.
7. www.osvita/org.ua – сайт Міністерства освіти і науки України
8. http://web/worldbank/org– сайт Світового банку