

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА**

Л. Ю. Шевців

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

**Львів
«Растр-7»
2022**

УДК 657.1: 658.15 (075.8)
Ш 37

Рецензенти:

- Яремко І. Й.,** доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»
- Крупка Я. Д.** доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнський національний університет
- Кафка С. М.,** доктор економічних наук, професор, в.о. завідувача кафедри обліку та оподаткування Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу

*Рекомендовано Вченою радою ЛНУ ім. Івана Франка.
Протокол № 29/5 від 25 травня 2022 року.*

Шевців Л.Ю.

Управлінський облік: навч. посіб./ Л. Ю. Шевців. –
Львів : Растр-7, 2022. – 642 с.

ISBN 978-617-8134-11-2

Навчальний посібник призначений для здобувачів вищої освіти ступеня «Бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». Висвітлено теоретичні та практичні аспекти дисципліни «Управлінський облік», які включають 11 розділів, що містять стислий виклад основних питань розділу, глосарій до розділів, ключові терміни та поняття, ситуаційні приклади, контрольні питання і тестові завдання, висновки для засвоєння студентами основних положень дисципліни. Розроблено з урахуванням вимог до професійних компетенцій з управлінського обліку і орієнтований на удосконалення вмінь студентів. Для студентів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантів, практиків - управлінців, є джерелом інформації при написанні курсових та дипломних робіт, магістерських та інших видів робіт з проблематики управлінського обліку і звітності.

© Шевців Л.Ю., 2022

© Видавництво «Растр-7», 2022

ISBN 978-617-8134-11-2

З М І С Т

ПЕРЕДМОВА	8
------------------------	----------

РОЗДІЛ 1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Глосарій розділу 1	14
1.1. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства.....	18
1.2. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством	34
1.2.1. Глобальні принципи управлінського обліку	34
1.2.2. Процес формування управлінського рішення	35
1.2.3. Сутність бізнес-процесів, їх класифікація	45
1.3. Теоретико-методичні засади управлінського обліку	49
1.3.1. Зародження і розвиток управлінського обліку	49
1.3.2. Концепції управлінського обліку	54
1.3.3. Сутність та інструменти управлінського обліку	59
1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку, управлінського обліку і контролінгу. Управлінський контроль і управлінський аналіз	73
Висновки до розділу 1	80
Контрольні запитання до розділу 1	82
Тестові завдання до розділу 1	83

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Глосарій розділу 2	88
2.1. Центри відповідальності, їх види, класифікація	92
2.2. Формування центрів відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління	100
2.3. Управлінський облік за сегментами	104
2.4. Організація обліку і оцінювання діяльності за центрами відповідальності	106
Висновки до розділу 2	122
Контрольні запитання до розділу 2	123
Тестові завдання до розділу 2	123

РОЗДІЛ 3. ПЛАНУВАННЯ, БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТИ УПРАВЛІННЯ	127
Глосарій розділу 3	129
3.1. Сутність планування, бюджетування. Бюджети, їх класифікація	136
3.2. Організація бюджетування на підприємствах	146
3.3. Методика розроблення бюджетів	151
3.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень (гнучкий та статичний бюджет)	162
Висновки до розділу 3	169
Контрольні запитання до розділу 3	170
Тестові завдання до розділу 3	171

РОЗДІЛ 4. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ЇХ ПОВЕДІНКИ	175
Глосарій розділу 4	177
4.1. Витрати в інформаційній системі підприємства (організації) ...	182
4.2. Класифікація витрат в управлінському обліку	193
4.2.1. Сутність класифікації витрат та розробка класифікатора витрат	193
4.2.2. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень	196
4.2.3. Класифікація витрат за центрами відповідальності	210
4.3. Розрахунок поведінки витрат залежно від зміни обсягу виробництва. Функція витрат та методи її визначення	213
4.4. Витрати підприємства за основними етапами реалізації аутсорсингової угоди	228
4.5. Сучасні аспекти управління (контролю) за витратами	230
Висновки до розділу 4	250
Контрольні запитання до розділу 4	252
Тестові завдання до розділу 4	253

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	256
Глосарій розділу 5	258
5.1. Взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	264
5.2. Калькуляційний облік собівартості продукції: суть, види та значення	274

5.3.	Класифікація калькуляцій	292
5.4.	Методи обліку і калькулювання собівартості продукції. Позамовний і попередільний (попроцесний) методи: сутність, застосування	295
	Висновки до розділу 5	321
	Контрольні запитання до розділу 5	322
	Тестові завдання до розділу 5	323

РОЗДІЛ 6. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

	ЗА ПОВНИМИ І ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ	327
	Глосарій розділу 6	328
6.1.	Суть обліку і калькулювання за повними витратами	331
6.2.	Метод директ-костинг (облік змінної вартості)	333
6.3.	Відмінності між обліком повної та неповної собівартості	350
6.4.	Калькулювання на основі діяльності (АВС)	366
	Висновки до розділу 6	374
	Контрольні запитання до розділу 6	376
	Тестові завдання до розділу 6	377

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

	ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ	383
	Глосарій розділу 7	385
7.1.	Сутність, завдання, принципи і організація обліку і калькулювання за нормативними витратами	386
7.2.	Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, як засіб контролю	393
7.3.	Суть системи «стандарт-кост», переваги та недоліки її використання	400
	Висновки до розділу 7	408
	Контрольні запитання до розділу 7	409
	Тестові завдання до розділу 7	410

РОЗДІЛ 8. ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

	НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ	415
	Глосарій розділу 8	417
8.1.	Сутність, принципи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»	419
8.2.	Точка беззбитковості та методи її визначення	421

8.3.	Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності	....434
8.4.	Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатопродуктового виробництва	.....438
	Висновки до розділу 8	.....442
	Контрольні запитання до розділу 8	.....443
	Тестові завдання до розділу 8	.....444

РОЗДІЛ 9. ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ448

	Глосарій розділу 9	.....449
9.1.	Релевантний підхід у прийнятті рішень	.....454
9.2.	Прийняття рішень щодо поточної діяльності	.....459
9.3.	Прийняття рішень за умов невизначеності та ризику	.....467
9.4.	Прийняття рішень оптимізації ціноутворення	.....473
9.5.	Трансфертне ціноутворення	.....475
	Висновки до розділу 9	.....488
	Контрольні запитання до розділу 9	.....489
	Тестові завдання до розділу 9	.....490

РОЗДІЛ 10. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ495

	Глосарій розділу 10	.....497
10.1.	Впровадження управлінського обліку на підприємствах	.....500
10.2.	Особливості організації управлінського обліку	.....503
10.2.1.	Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку	.....503
10.2.2.	Принципи управлінського обліку та їх характеристика	.....508
10.2.3.	Побудова організаційної структури підприємства	.....512
10.2.4.	Роль фахівця-управлінця в процесі здійснення управлінського обліку	.....520
10.3.	Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку	.....522
10.3.1.	Побудова облікової політики з управлінського обліку	.....522
10.3.2.	Побудова плану рахунків управлінського обліку	.....529
	Висновки до розділу 10	.....538
	Контрольні запитання до розділу 10	.....539
	Тестові завдання до розділу 10	.....540

РОЗДІЛ 11. УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ	542
Глосарій розділу 11	543
11.1. Сутність управлінської звітності: класифікація і формування .	549
11.2. Управлінська звітність за центрами відповідальності та виконання бюджетів підприємства	566
11.3. Звітність за сегментами організації (підприємства)	574
11.4. Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства (про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану)	581
11.5. Управлінський облік доходів, витрат і фінансових результатів з формуванням звітності	584
11.6. Стратегічно-зорієнтований облік як інструмент прийняття управлінських рішень	601
Висновки до розділу 11	605
Контрольні запитання до розділу 1	605
Тестові завдання до розділу 11	606
БІБЛОГРАФІЧНИЙ ПЕРЕЛІК	612
ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК	621

ПЕРЕДМОВА

Управлінський облік називають «азбукою та мовою бізнесу», це повний, достовірний, своєчасний облік «всередині» компанії, який створюють фахівці фінансової служби без залучення в роботу консалтингових компаній.

Євроінтеграція України в контексті гармонізації, інформатизації управлінського обліку і звітності відповідно до вимог сталого розвитку, стейкхолдерського підходу, потребує підвищення інвестиційної привабливості підприємств, і має важливе значення для конкретної компанії, через врахування вартості бізнесу та розуміння завдань, які вирішує її менеджмент, що і зумовило необхідність та актуальність видання посібника.

Навчальний посібник розроблено з урахуванням вимог професійних компетентностей з управлінського обліку, які визначені у кожному розділі дисципліни «Управлінський облік» окремо.

У результаті вивчення дисципліни «Управлінський облік» у студента-майбутнього фахівця з управлінського обліку мають бути сформовані компетентності, а саме: здатність формувати організаційно-економічний механізм впровадження управлінського обліку в діяльність підприємства (організації) для реалізації стратегічних цілей; здатності розроблення плану рахунків управлінського обліку щодо конкретного підприємства та оволодіння перевагами формування облікової інформації, знань поведінки витрат, доходів та фінансових результатів в розрізі видів продукції (робіт, послуг), структурних підрозділів, відповідальних осіб; вміння організувати систему обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням специфіки діяльності, галузей економіки; здатність правильно оцінювати очікувані витрати, доходи, їх бюджетування та контроль, складання внутрішньої (управлінської) звітності в розрізі центрів, періодів, потреб; здатність формування управлінського обліку фінансових результатів відповідно до специфіки підприємства для прийняття відповідних управлінських рішень.

Навчальний посібник складається з одинадцяти розділів: управлінський облік в системі управління підприємством; облік за центрами відповідальності; планування, бюджетування як інструменти управління; класифікація витрат в управлінському обліку та методи дослідження їх поведінки; облік витрат і калькулювання собівартості продукції; облік і калькулювання за повними та змінними витратами; облік і калькулювання за нормативними витратами; прийняття рішень на основі аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку; прийняття рішень на основі інформаційного забезпечення управління підприємством; організація управлінського обліку і управлінська звітність.

Сучасне призначення управлінського обліку формування інформаційно-аналітичної системи, об'єднуючи сукупність форм та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, нормування, контролю, бюджетування, аналізу і планування направлених на формування альтернативних варіантів функціонування підприємства для прийняття управлінських рішень. Збір фінансової і нефінансової інформації здійснюється з фінансово-відповідальних центрів – структурних підрозділів, які її збирають і аналізують щодо витрат і доходів, руху грошових коштів, інвестиційної та іншої діяльності, а не з юридичних осіб, як це робиться для бухгалтерії компанії.

Управлінська інформація повинна нести організаційні завдання виробничого підприємства, такі як цінності клієнта, якість, постійне вдосконалення та ліквідація відходів, оптимізація замовлень, ефективність релевантних рішень і можливості використання вивільнених виробничих потужностей. Ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах (організаціях) базується на внутрішніх потребах управлінського персоналу та адміністрації підприємства, але не регламентовано нормативними законодавчими документами.

Як основа ефективного прийняття рішень, управлінський облік – сприяє обранню й аналізу найбільш релевантної інформації задля генерування і збереження вартості компанії. Керівник будь-якої компанії хоче знати, який товар найкраще продається, у

скільки обходяться витрати на його виробництво, який дохід буде від продажу цієї продукції. Звичайно, на підприємстві ведеться бухгалтерський облік для податкової служби, банку і т.д. Проте цілями управлінського обліку (звітності) є: надання інформації для потреб управління і участь у процесі управління компанією.

Упровадження управлінського обліку дозволяє отримати переваги, як наявність: постійного бюджету щомісячних витрат – заробітна плата, оренда та інше; підрахованої різниці між прямими витратами на продукцію і виручкою; точного визначення точки беззбитковості; групування і аналізування, що допоможе оцінити реальні доходи і витрати; зіставлення фактичних даних з плановими, для прийняття альтернативного рішення.

В управлінському обліку важливе місце займає облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Різноманіття сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє застосовувати в практиці обліку українських підприємств такі методи, які відповідають інформаційним запитам менеджменту щодо вдосконалення як технології виробничих процесів, так і їх самих. Проте, вибір методів обліку витрат в управлінському обліку повинен відповідати визначеним цілям управління щодо прийняття рішення і може використовуватися незалежно від прийнятих методів у фінансовому та податковому обліку. Це в свою чергу дозволяє використовувати професійне судження бухгалтера, яке базується на корисності облікової інформації для користувача звітності. Застосування різноманітних методів обліку витрат впливає на величину собівартості продукції і тим самим на величину фінансових результатів, зміст звіту про сукупний дохід у фінансовому обліку, та форму звіту про прибутки і збитки в управлінському обліку.

Керівник компанії або підприємства може приймати управлінські рішення для досягнення стратегічних цілей завдяки наданій інформації, а саме: в якому стані знаходиться компанія; як потрібно правильно розподілити всі кошти які є на рахунку компанії, щоб зросла ефективність роботи. Від якості зібраної на підприємстві інформації, залежить діловий успіх, що виражається в

отриманні прибутку та зростанні капіталу. Так, для прийняття інвестиційних рішень, вибору клієнтів, постачальників, інших ділових партнерів, необхідна повнота і достовірність відомостей, яку і забезпечує внутрішня управлінська звітність. Основною метою складання управлінської звітності є необхідність забезпечення інформацією управлінський персонал всіх рівнів, відповідальних за прийняття рішень з управління організацією.

Навчальний посібник містить стислий виклад основних питань розділу, глосарій до кожного розділу, ситуаційні приклади, висновки до розділів, контрольні запитання і тестові завдання, щодо засвоєння студентами основних теоретичних положень дисципліни. Навчальний матеріал у посібнику викладено відповідно до положень нормативних та інструктивних документів організації обліку і калькулювання витрат і доходів вітчизняних підприємств, вимог НП(С)БО, МСБО, МСФЗ та згідно типової програми навчальної дисципліни «Управлінський облік».

Посібник покликаний зробити свій внесок у підтримку впровадження управлінського обліку в різних організаціях, працівників-практиків - управлінців, є джерелом інформації при написанні курсових та дипломних робіт, магістерських та інших видів робіт з проблематики управлінського обліку і звітності. Призначений для студентів вищих навчальних закладів для використання як у навчальному процесі, так і для самостійної підготовки здобувачів відповідного ступеня вищої освіти, а також професорсько-викладацьким складом.

РОЗДІЛ 1.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Управлінський облік називають «азбукою та мовою бізнесу». Як основа ефективного прийняття рішень, управлінський облік – сприяє обранню й аналізу найбільш релевантної інформації задля генерування і збереження вартості організацій. Керівник компанії хоче знати, який товар найкраще продається, у скільки обходяться витрати на його виробництво, який дохід буде від продажу цієї продукції. Звичайно ж, в будь-якій компанії, на підприємстві ведеться бухгалтерський облік для податкової служби, банку і т.д.

Для ефективного процесу управління сучасним бізнесом правильно налаштований управлінський облік є найважливішою ланкою, так як саме він допомагає здійснювати планування господарської діяльності за допомогою бюджетування, контролювати та оптимізувати витрати через оперативне отримання інформації, аналізувати фінансові показники на підставі управлінської звітності (управлінський баланс, звіт про рух грошових коштів).

Управлінський облік це повний, достовірний, своєчасний облік «всередині» компанії, який створюють фахівці фінансової служби без залучення в роботу консалтингових компаній. Збір інформації здійснюється з фінансово-відповідальних центрів – структурних підрозділів, які збирають і аналізують інформацію про витрати і доходи, про пересування грошових коштів, а не з юридичних осіб, як це робиться для бухгалтерії компанії. Інформація управлінського обліку необхідна для налагодження правильного, безперервного виробництва або роботи будь-якої компанії, фірми. Керівник компанії або підприємства може приймати управлінські рішення для досягнення стратегічних цілей завдяки наданій інформації, а саме: в якому стані знаходиться компанія; як потрібно правильно розподілити всі кошти які є на рахунку компанії, щоб зросла ефективність роботи. Зростання попиту на корисну інформацію вплинуло на розвиток управлінського обліку.

Зміст розділу

- 1.1. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства
- 1.2. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством
 - 1.2.1. Глобальні принципи управлінського обліку
 - 1.2.2. Процес формування управлінського рішення
 - 1.2.3. Сутність бізнес-процесів, їх класифікація
- 1.3. Теоретико-методичні засади управлінського обліку
 - 1.3.1. Зародження і розвиток управлінського обліку
 - 1.3.2. Концепції управлінського обліку
 - 1.3.3. Сутність та інструменти управлінського обліку
- 1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку, управлінського обліку і контролінгу. Управлінський контроль і управлінський аналіз.

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності розуміння управлінського обліку в інформаційній обліковій системі підприємства;
- Здатності знань місця управлінського обліку в системі управління підприємством;
- Здатності набуття знань сутності поняття «управлінський облік», його значення в управлінні бізнес-процесами;
- Здатність до формування облікової інформації підприємства в управлінському обліку, її систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретація для задоволення інформаційних потреб осіб що приймають управлінські рішення;
- Здатності знати мету, завдання, предмет і об'єкти, методи і принципи управлінського обліку, етапи історичного розвитку;
- Здатності порівнювати відмінності фінансового, податкового та управлінського обліку;
- Здатності знань функцій управлінського обліку та його інструментів, застосування на підприємстві за стейкхолдерського підходу;

- Здатності класифікації інформації відповідно рівнів управління для підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу;
- Здатності набуття знань концептуальних положень управлінського обліку;
- Здатності розуміння і застосування управлінського контролю та управлінського аналізу в інформаційній системі підприємства.

Ключові терміни та поняття

Управлінський облік, предмет управлінського обліку, об'єкти управлінського обліку, методи управлінського обліку, функції управлінського обліку, глобальні принципи управлінського обліку, управлінська інформація, управлінське рішення, інструменти управлінського обліку, система управлінського обліку, бізнес-процеси, відмінності управлінського і фінансового обліку, управлінський аналіз, управлінський контроль.

Глосарій розділу 1

Інформаційне забезпечення управління підприємством розв'язування функціональних задач управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем щодо витрат.

Управлінська інформація являє собою сукупність відомостей, даних, результатів спостережень досліджуваного суб'єкта господарювання, впливає на досліджуваний суб'єкт зовнішнього середовища для прийняття своєчасних і адекватних управлінських рішень, а також даних, які усувають невизначеність, вносять ясність в досліджувані явища.

Інформація це факти, дані спостереження, сприйняття (що розширює наші знання), «сировина» для підсумкової інформації, що відображається у фінансовому та управлінському обліку.

Облікова інформація являє собою інформацію про стан, структуру та рух майна організації й джерела його утворення, господарські процеси та результати фінансової й виробничо-господарської діяльності організації.

Аналітична інформація формується на основі даних фінансового та управлінського обліку, а також інформації, отриманої з альтернативних джерел.

Вихідна інформація являє собою управлінські звіти, підготовлені для прийняття рішення по конкретному питанню та для конкретного користувача, якими виступають керівники відповідних рівнів управління.

Вхідна інформація використовується для формування внутрішньої звітності і піддається аналітичній обробці.

Нефінансова інформація будь-які дані, отримані із джерел, інших, ніж фінансова звітність або системи підприємства (можуть бути кількісними та якісними, ідентифікувати певні тренди й кореляції, порівнюватись з іншими фінансовими та нефінансовими показниками, а також впливати й бути залежними від них).

Система управлінського обліку (система управління) – процеси збирання, групування та аналізу управлінської інформації з метою прийняття управлінських рішень і контролю за їх реалізацією.

Глобальні принципи управлінського обліку – документ, який являє собою стандарти управлінського обліку, покликані покращити ефективність прийняття рішень у діловому середовищі нового інформаційно-цифрового формату, якому притаманні такі характеристики, як невизначеність, складність та неоднозначність; забезпечують ефективний аналіз, який можна застосовувати до різних компаній, аби їх діяльність була більш ефективною та прозорою.

Бізнес-процес – це відповідний процес (діяльність), на який підприємство готове витратити матеріальні, фінансові, трудові, інтелектуальні та інші ресурси, володіє переконливими розрахунками, що саме цей процес (діяльність) принесе йому в майбутньому очікуванні доходи та належний прибуток за продану продукцію (виконані роботи, надані послуги).

Функції управління: планування, організація, контроль, регулювання, стимулювання, облік.

Управлінське рішення це завжди вибір з кількох варіантів найбільш прийняттого, оптимального.

Оперативні завдання: визначення точки беззбитковості; планування асортименту продукції (товарів), що підлягає реалізації; визначення структури випуску продукції з урахуванням лімітує фактора; відмова від замовлення або залучення додаткових замовлень; прийняття рішень із ціноутворення;

Стратегічні завдання: інвестування діяльності; реструктуризація бізнесу; доцільність освоєння нових видів продукції.

Тактика управлінського обліку включає організацію, облік, контроль, мотивацію, аналіз і регулювання прийнятих рішень, а також відповідальність за їх виконання в короткостроковому періоді.

Стратегія управлінського обліку це система аналізу, прогнозування, планування і координації управлінських рішень, що визначають розвиток на довгостроковий період.

Управлінський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничо-господарської 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.

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 як об'єкт управлінського обліку – забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства.

Інструменти управлінського обліку – це заходи та технології, які спрямовані на досягнення визначених вихідних результатів, що застосовуються у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства.

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

Контролінг це управлінська система підприємства, із функціями планування, контролю, обліку, аналізу, координації, внутрішнього консалтингу та загального інформаційного забезпечення, що використовує специфічний фінансовий інструментарій в організації діяльності для забезпечення інвестиційної привабливості і прийняття управлінських рішень з якості, дієвості виконання оперативних і стратегічних цілей.

Управлінський контроль – механізм, який направляє діяльність організації на виконання завдань, раніше встановлених політикою керівництва фірми, і дозволяє виявляти і усувати виникаючі відхилення за допомогою зворотного зв'язку з підрозділами; перевірка процесів постачання, виробництва і реалізації.

Управлінський аналіз – пов'язаний зі стратегією та політикою підприємства, обґрунтовуються плани та управлінські рішення, здійснюється контроль за їх виконанням, визначаються резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності, оцінюються можливості підприємства тощо.

1.1. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства

Розвиток світової економіки характеризують процеси:

- невизначеність зовнішнього середовища;
- глобалізація та інформатизація бізнесу;
- інфляція;
- конкурентоспроможна боротьба, що посилюється, на ринку та динамічні зміни, в підприємницькому середовищі;
- прогресуюча автоматизація виробничих процесів;
- зростання темпів впровадження нових інформаційних технологій;
- скорочення циклів життя продуктів на ринку.

На сучасних підприємствах виникає проблема не в прийнятті або запереченні управлінського обліку як науки та практичної діяльності, а у визначенні його меж в інформаційній системі підприємства (рис. 1.1.).

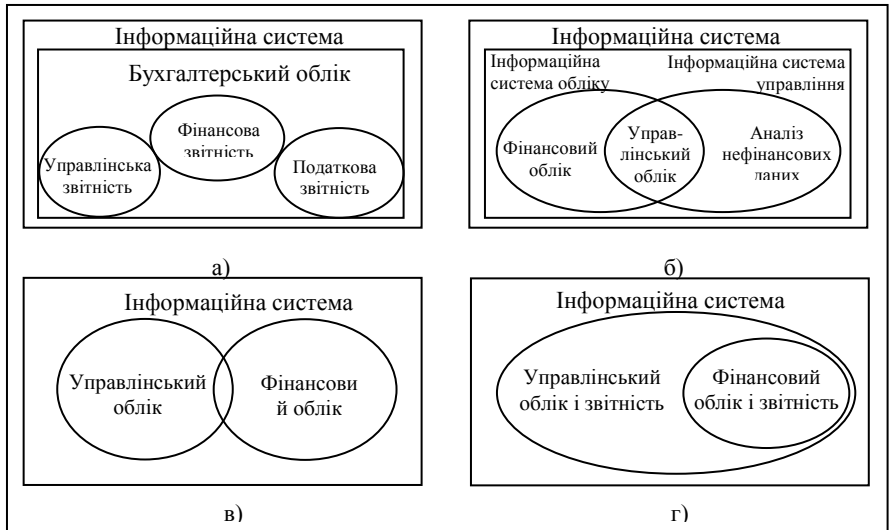


Рис. 1.1. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства

Інформаційну систему управлінського обліку та звітності визначають інструменти:

- *центри відповідальності;*
- *бізнес-процеси;*
- *планування;*
- *бюджетування;*
- *результати та оціночні показники.*

Зміст кожного інструмента інформаційної системи управлінського обліку для будь-якого підприємства матиме свої особливості.

Потреба у сталому розвитку сприяла переходу вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), зміні ролі бухгалтера-управлінця в компанії, залучення до розробки стратегії бізнесу і впровадження новітніх інформаційних технологій (як облікових так і управлінських).

Облік вже не був самоціллю, а став засобом для досягнення успішних позицій в бізнесі, «азбукою та мовою бізнесу». Ретроспективний характер системи бухгалтерського обліку, заснованої відповідно до законодавства на реєстрації фактів господарської діяльності і узагальненні облікової інформації, формуванні публічної фінансової звітності, механізмі зворотного зв'язку та механізмі попередження, зменшує її цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень, що і відображено на рис. 1.2.

Користувачі, як основні замовники облікового інформаційного продукту з початком XXI-го століття висунули нові вимоги щодо змістового її наповнення і якості:

- розширення обсягів поданої у звітності інформації;
- використання нових методів обробки фактів господарського життя за новими необхідними аналітичними параметрами;
- внесення прогнозних показників;
- розкриття інформації про фактори створення і руйнування вартості підприємства для прийняття управлінських рішень.

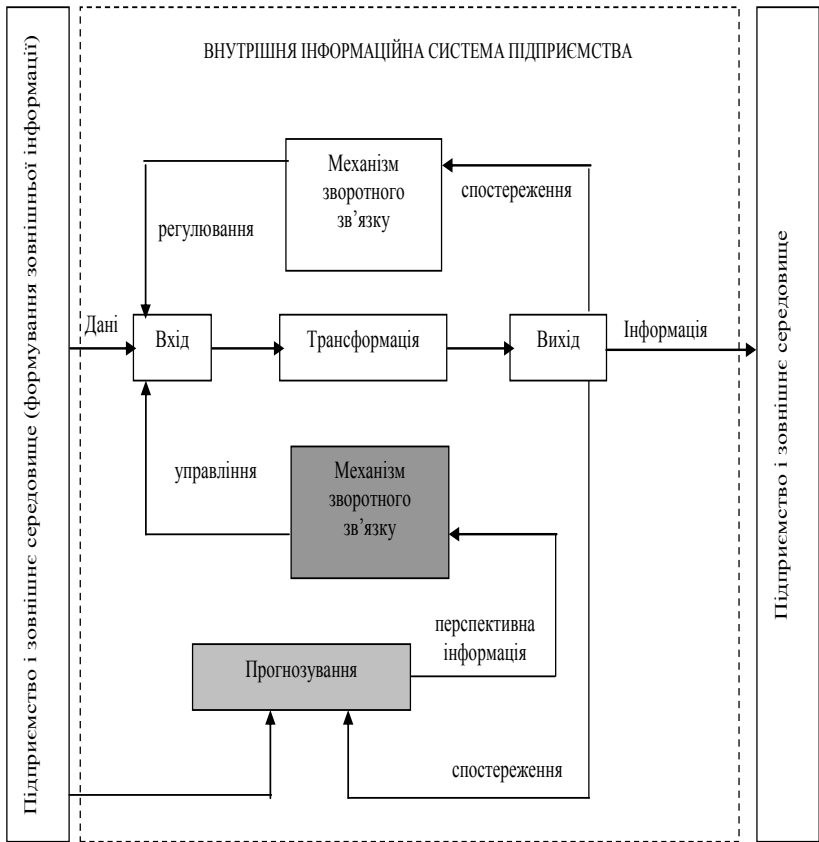


Рис. 1.2. Облік як інформаційна система

Так, для управління в межах бізнесу: облікова інформація складає 20-30% усієї інформації, економічна – 70-80%; фінансова 50-60%, її аналіз – 40-50%; 85% компаній повністю залежать від облікової інформації; 43% не мають плану діяльності, у разі виникнення кризової ситуації та не здатні відновити власну діяльність.

Особливе місце облікової функції управління ще в XIX ст. відзначив відомий англійський економіст Анрі Файоль, назвавши її

«...органом зору підприємства», підкреслюючи при цьому, що «...гарне рахівництво – просте і ясне, дає точне уявлення про роботу підприємства, а його умови є могутнім середовищем управління».

Облікова інформація повинна служити основою для здійснення процесів прогнозування, планування, нормування, аналізу і контролю, тобто виступати важливим середовищем прийняття ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік знаходиться між процесом управління та обліком, пов'язуючи між собою менеджмент і бухгалтерські служби, що підтверджує рис. 1.3.

Управлінський облік є провідною обліковою системою, а інші форми обліку, зокрема бухгалтерський облік, статистичний облік та оперативний облік, пропонують розглядати як підсистеми управлінського обліку.

Управління бізнесом потребує інформації, яку поділяють за часовими межами прийняття рішень щодо складності управлінських завдань: стратегічний; тактичний; оперативний (див. рис. 1.3.).

Використання управлінського обліку в вітчизняній практичній діяльності підприємств характеризувалося появою нових обліково-управлінських процедур, інструментів і методів, які виступають одним із видів конкурентних переваг і ключових факторів підвищення ефективності рівнів управління.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **управлінський облік це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством**, що підтверджує схема на рис.1.4. Взаємодія облікової функції з функціями управління: планування, організація, контроль, регулювання і стимулювання виробництва, здійснюється в інформаційному полі, що представлено на рис. 1.5.

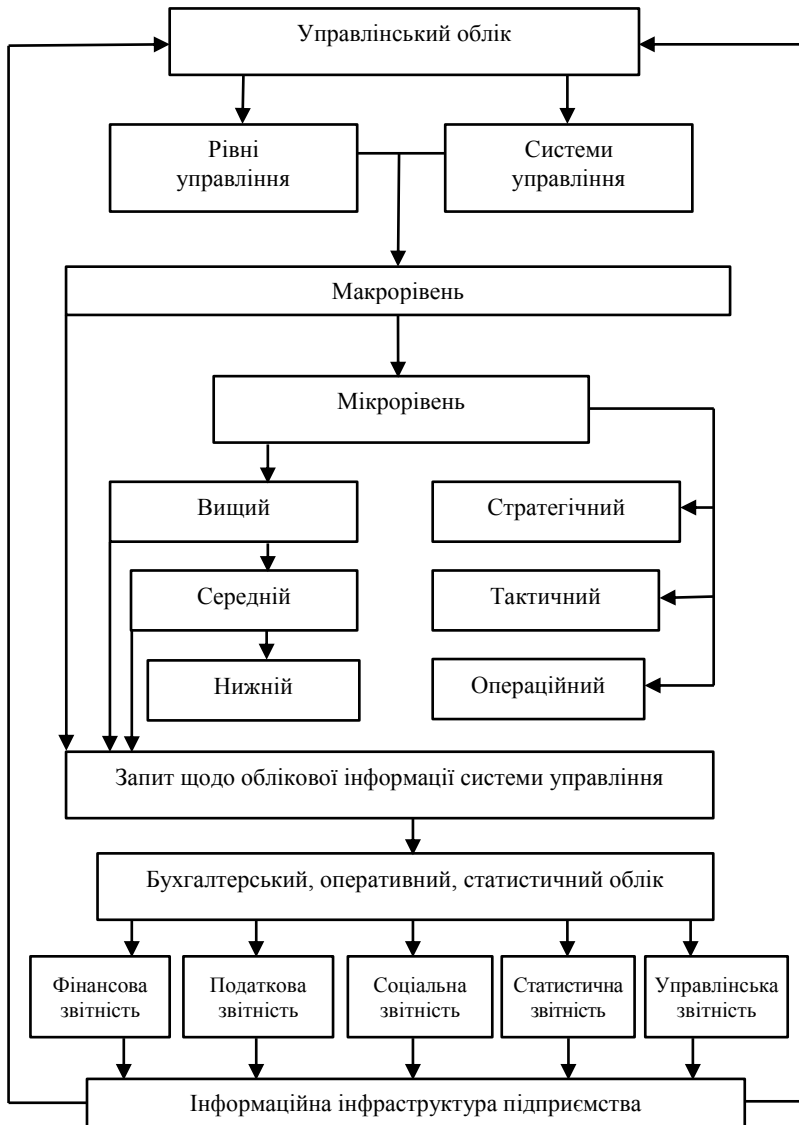


Рис. 1.3. Роль управлінського обліку в обліковій системі підприємства

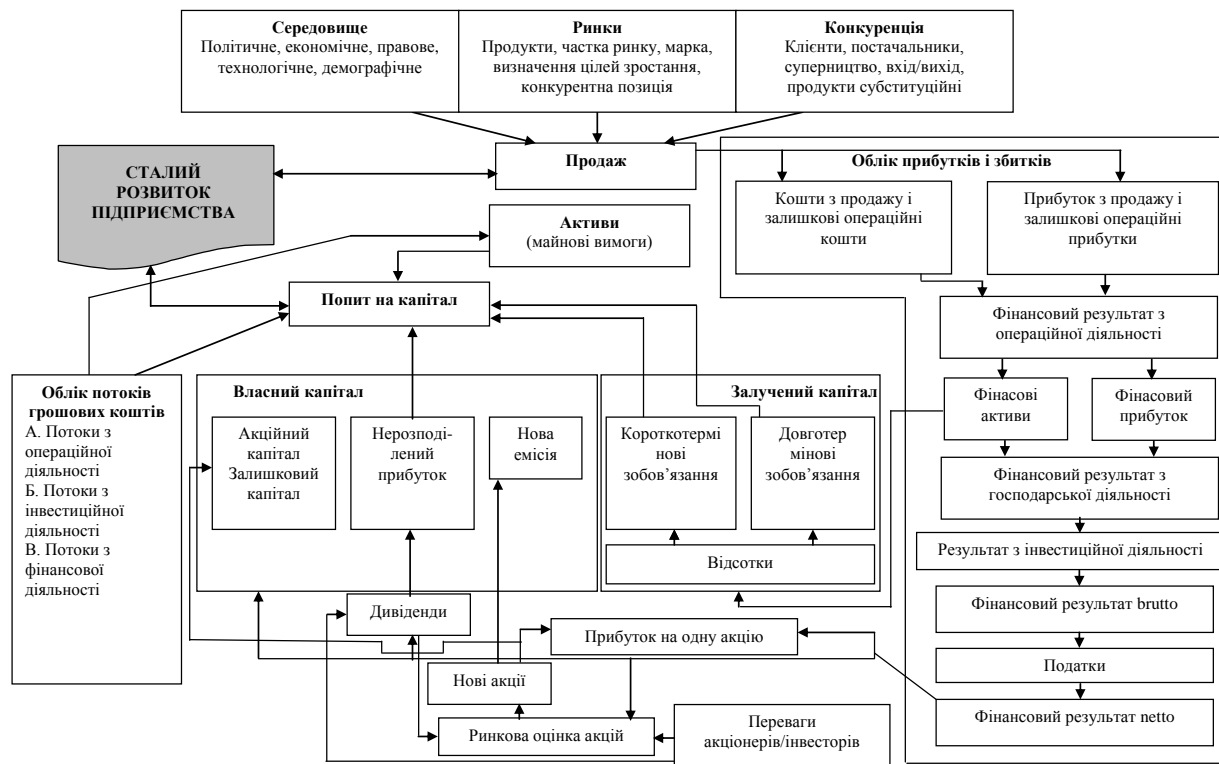


Рис. 1.4. Роль обліку як системи інформації у сталому розвитку підприємства

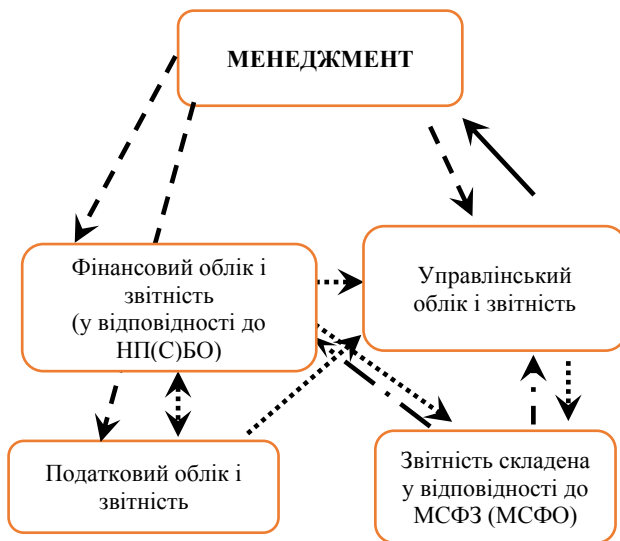
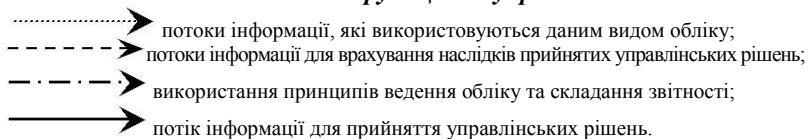


Рис. 1.5. Взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління



На рис 1.5, суцільна стрілка відображає потік даних, призначених для менеджменту щодо прийняття управлінських рішень.

Кожен з видів обліку орієнтований на повне і своєчасне забезпечення відповідною інформацією визначеного сегмента користувачів, і переслідує специфічні процеси:

- фінансовий облік – своєчасне забезпечення зацікавлених зовнішніх користувачів фінансовою звітністю для оцінки фінансового стану;
- податковий облік – правильні розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами відповідно до встановлених термінів, що знижує податковий тягар на бізнес;
- управлінський облік – забезпечення інформаційної підтримки менеджерів.

Сучасні підприємства функціонують в глобальних системах, використовують розвинуту мережу постачальників, які часто розміщуються на різних континентах.

Орієнтація підприємств на потреби ринку і наявність маркетингової стратегії змінює виробничу стратегію сучасних підприємств: потреби ринку; технології виготовлення продукту, рішення у сфері техніки; еластичність виробничих процесів (споживачів і постачальників), відображено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Зміни у виробничій стратегії підприємства

Стан	
Нинішній	Передбачуваний
<p>Виробництво:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ орієнтоване на продуктивність ➤ залежить від постачання ➤ керується згідно планів виробництва ➤ неперервне ➤ в економічно обґрунтованих партіях 	<p>Виробництво:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ орієнтоване на плинне переміщення матеріалів ➤ залежить від асортименту продукції ➤ керується згідно доручень клієнтів ➤ неперервне ➤ в партіях, які враховують потреби клієнтів при одночасній мінімізації витрат

Потреба гармонізації різних видів обліку в рамках стандартизації облікових процедур включає:

- *орієнтацію на виконання місії підприємства;*
- *формування альтернативних варіантів вирішення стратегічних завдань діяльності підприємства та вибір оптимального;*
- *інтерпретація виявлених відхилень та їх аналіз для виконання стратегічного завдання.*

Для виконання завдань у режимі реального часу на підприємстві повинна функціонувати інформаційна система з відповідним програмним забезпеченням. На українському ринку серед програмних продуктів це: бухгалтерські програми «ІС:Бухгалтерія», «БЕСТ», «Електронна бухгалтерія» тощо. Оцінювання і аналіз поточного і прогнозованого фінансового стану підприємства, вибору найкращої стратегії розвитку, розроблення

інвестиційних проектів і бізнес-планів, ефективного управління маркетинговою діяльністю пропонують аналітичні програми: «ІНЗК-АФСР», «АНЗК-Аналітик», «ФінЕксперт», «БЕСТ-Ф».

Функціонування системи управління підприємством першочергово пов'язують з системою її інформаційного забезпечення – взаємодією різних структурних підрозділів, змінами внутрішнього та зовнішнього середовища, власною обліково-аналітичною системою.

Під поняттям «система» розуміють сукупність множин взаємопов'язаних елементів, які утворюють певну цілісність.

Забезпечення менеджменту обліковою та економічною інформацією для управління і контролю (див.рис.1.6.) є необхідним:

- акціонерам, засновникам, власникам, менеджерам для володіння об'єктивною економічною інформацією про діяльність підприємства; прийняття управлінських рішень щодо оптимізації функціонування корпорацій (інтегрованих структур), та розробки оперативних, тактичних і стратегічних цілей;
- потенційним інвесторам, контрагентам для прийняття інвестиційних рішень.

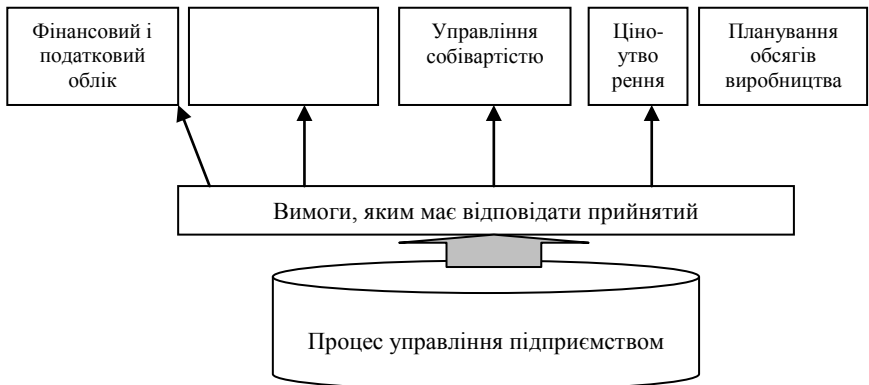


Рис. 1.6. Облік у процесі управління підприємством

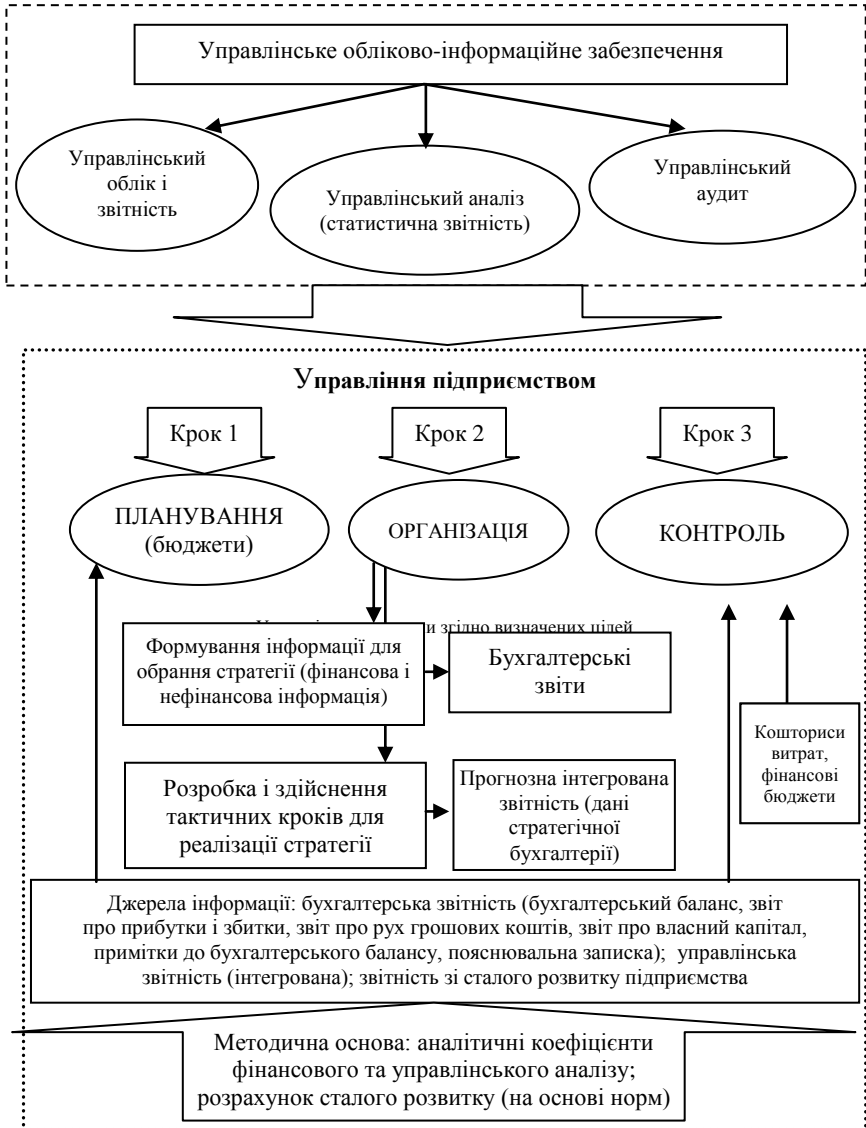


Рис. 1.7. Обліково-інформаційне забезпечення підприємства

На рис. 1.7. відображено схему управління підприємством щодо його управлінського обліково-інформаційного забезпечення, яке відповідатиме за зміни в структурі капіталу; відновлюватиме діяльність після кризових станів; мінімізуватиме фінансові збитки; задовольнятиме вимоги клієнтів, акціонерів, управлінців у підтримці ділової репутації.

Згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, **облікова інформація** являє собою інформацію про стан, структуру та рух майна організації й джерела його утворення, господарські процеси та результати фінансової й виробничо-господарської діяльності організації.

Формування **аналітичної інформації** відбувається на основі даних фінансового та управлінського обліку, а також інформації, отриманої з альтернативних джерел.

Інформаційне забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем щодо витрат.

Отримана з різних джерел інформація сприятиме процесу розробки і реалізації стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку – процесу управління.

Сучасний управлінський облік досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі інформації.

Інформація – це факти, дані спостереження, сприйняття (що розширює наші знання), «сировина» для підсумкової інформації, що відображається у фінансовому та управлінському обліку.

Інформація є фундаментом всього ланцюжка процесу підготовки, вибору, прийняття і реалізації різних управлінських рішень, що генерується в системі управлінського обліку, регламентується потребами менеджерів і може бути

представлена як в грошовому, так і в натуральному вираженні, на основі фінансових і нефінансових показників.

Управлінська інформація являє собою сукупність відомостей, даних, результатів спостережень досліджуваного суб'єкта господарювання, впливає на досліджуваній суб'єкт зовнішнього середовища для прийняття своєчасних і адекватних управлінських рішень, а також даних, які усувають невизначеність, вносять ясність в досліджувані явища.

Вимоги до управлінської інформації, їх характеристика за ознаками представлена в табл. 1.2.

Цілі інформаційної системи управлінського обліку:

1. Надавати інформацію для калькулювання собівартості послуг, продуктів та інших об'єктів управлінського інтересу.
2. Надавати інформацію для планування, контролю, оцінки та безперервного вдосконалення.
3. Надавати інформацію для прийняття рішень.

Таблиця 1.2

Вимоги до управлінської інформації

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

Система управлінського обліку (система управління) – процеси збирання, групування та аналізу управлінської інформації

з метою прийняття управлінських рішень і контролю за їх реалізацією (рис. 1.8). Історично виділяють системи обліку:

- автономна (двокругова) система обліку, в якій ведення фінансового обліку здійснюється окремо від управлінського;
- інтегрована (моністична) система обліку, в якій ведення фінансового і управлінського обліку здійснюється разом.

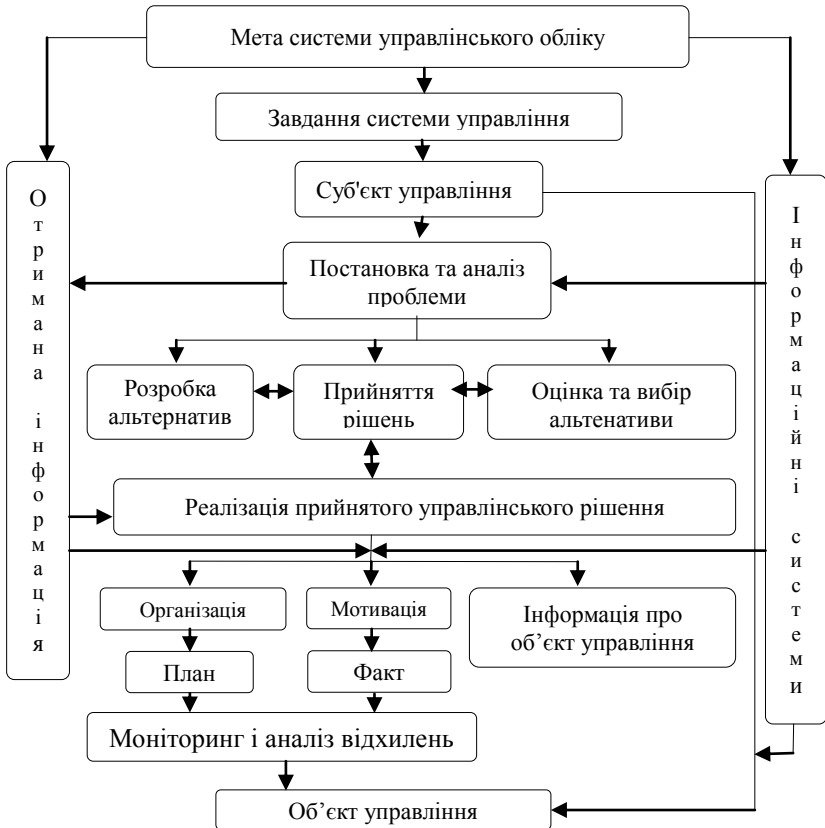


Рис. 1.8. Система управлінського обліку підприємства

Інформаційна система підприємства сприяє створенню цілісної і гнучкої системи управлінського обліку із суттєвими ознаками:

- управлінський облік є системою інформаційного забезпечення менеджерів для прийняття управлінських рішень (його дієвість орієнтована на конкретні завдання, розв'язання яких ґрунтується на відповідній інформації);
- управлінський облік зосереджує увагу на структурних підрозділах підприємства – центрах відповідальності, окремих видах продукції, а також на різних рівнях управління;
- управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим забезпечує планування діяльності підприємств;
- управлінський облік не обмежений у виборі методів і принципів, розробляється самим підприємством із застосуванням різних параметрів, що відповідають вимогам управління;
- організація ведення управлінського обліку залежить від мети управління, стратегії розвитку підприємства та від технологічних процесів виробництва продукції;
- підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи.

Інформація управлінського обліку потрібна для:

- 1) обліку повної собівартості;
- 2) диференційованого обліку;
- 3) обліку за центрами відповідальності.

*Інформація, яка використовується для прийняття рішень, умовно поділяють на дві категорії: **вхідну і вихідну**. Вихідна інформація являє собою управлінські звіти, підготовлені для прийняття рішення по конкретному питанню та для конкретного користувача, якими виступають керівники відповідних рівнів управління. Вхідна інформація використовується для формування внутрішньої звітності і піддається аналітичній обробці.*

Для створення раціональної системи управлінської звітності необхідно визначитися з вхідними інформаційними потоками та формою і змістом звітів.

Джерелами інформації для аналізу внутрішнього середовища є:

- *облікова інформація*: первинна бухгалтерська документація, бухгалтерська звітність, статистична звітність, виробничі бюджети, нормативи витрат і їх обґрунтування;
- *позаоблікова інформація*: матеріали аудиторських перевірок, внутрішні і зовнішні аналітичні огляди, відомості засобів масової інформації, історія взаємин з контрагентами, внутрішня документація: накази, доповідні, пояснювальні записки.

Сучасний управлінський облік використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу, здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних (короткострових), так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо.

Джерелами інформації, що надходять ззовні, є:

- офіційні статистичні збірники і публікації;
- рейтинги офіційних рейтингових агентств;
- публікується річна звітність компаній;
- бізнес-плани;
- бюджети галузевих інвестицій;
- дослідження і звіти консалтингових структур;
- конфіденційна інформація.

Однією з причин, які гальмують розвиток інформаційного простору, є відсутність розмежування між кількісними і якісними даними управлінського обліку, що призводить до неправильної інтерпретації цілей і завдань побудови систем, які забезпечують підтримку аналітичних та управлінських функцій керівництва.

Під *якісною інформацією* прийнято розуміти дані, які мають певний набір властивостей: актуальність, точність, своєчасність. Часто якісну інформацію визначають як не кількісну - інформацію *нефінансового характеру*, яка доповнює картину (усна інформація, думки фахівців, результати опитувань тощо). На рис. 1.9 відображена кількісна і якісна інформація, які існують нерозривно і взаємозалежні між собою, проте, на різних стадіях управління і прийняття управлінських рішень превалює лише одна з них.

Проблеми обліку якісної інформації:

1) технічна проблема (наскільки точно передана якісна інформація);

2) прагматична проблема (наскільки ефективно відтворюється якісна інформація суб'єктом).

Вимоги для формування кількісної інформації:

1. Дані не повинні суперечити один одному, а узгоджуватися зі законами логіки;

2. Цінність інформації повинна відповідати думці особи, яка приймає рішення про її важливість;

3. Інформація повинна бути агрегована таким чином, щоб отримані судження відповідали реальності.

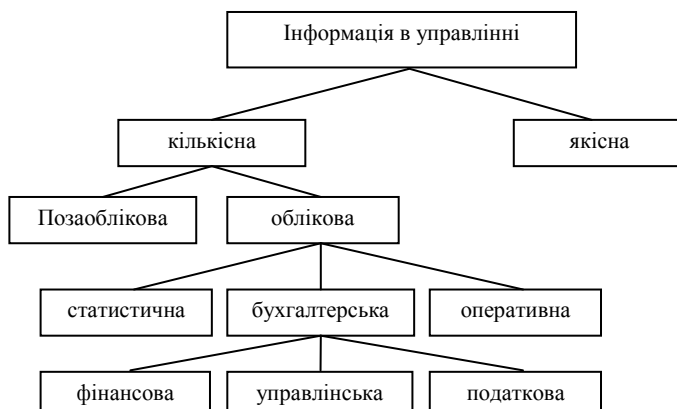


Рис. 1.9. Система інформації в управлінні

Отже, у процесі управління використовується величезний масив інформації, сконцентрований в системі управлінського обліку, що дозволяє використовувати його як метод підвищення ефективності діяльності.

1.2. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством

1.2.1. Глобальні принципи управлінського обліку

Для успішного ведення бізнесу, практикуючих керівників з управлінського обліку, зокрема Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Присяжним інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA) (які разом налічують понад 600 000 членів і студентів з 177 країн світу), були розроблені Глобальні принципи управлінського обліку з цілями: 1) надання інформації для потреб управління; 2) участь у процесі управління компанією. Інститут управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) 12 вересня 2017 року, в національному інформаційному агентстві «Укрінформ», презентував перше видання Глобальних принципів управлінського обліку (Global Management Accounting Principles) українською мовою.

Глобальні принципи управлінського обліку – документ, який являє собою стандарти управлінського обліку, покликані покращити ефективність прийняття рішень у діловому середовищі нового інформаційно-цифрового формату, якому притаманні такі характеристики, як невизначеність, складність та неоднозначність; забезпечують ефективний аналіз, який можна застосовувати до різних компаній, аби їх діяльність була більш ефективною та прозорою.

Глобальні принципи управлінського обліку, включають:

1. Комунікація породжує інформацію, що має вплив:

- розробка і реалізація стратегії – це діалог – комунікація є точковою;
- комунікація сприяє прийняттю ефективніших рішень.

2. Формування релевантної інформації:

- інформація є найкращою з наявної,
- інформація є надійною і доступною,
- інформація є контекстуалізованою.

3. Аналізується вплив на вартість:

- моделі забезпечують розуміння варіантів,

- черговість дій визначається їхнім впливом на результат.

4. *Розумне керування вибудовує довіру* (стосується поведінкових норм фахівців з управлінського обліку):

- підзвітність і надійність,
- сталий розвиток,
- професійна добropорядність і етика.

Мета Глобальних принципів управлінського обліку – організація ефективного управління підприємством, що сприятиме розробці і реалізації його стратегії, на основі поєднання компетентних кадрів, прозорих Принципів, належного управління ефективністю і надійної практики, а саме:

- *розробка основоположних цінностей та якості, які репрезентують управлінський облік;*
- *розуміння фаху спеціаліста з управлінського обліку;*
- *визнання ключової ролі управлінського обліку на підприємствах і його застосуванню на стратегічному рівні;*
- *реалізація потенціалу управлінського обліку.*

Застосування Глобальних принципів управлінського обліку, які закладені в основі Загальноприйнятих бухгалтерських принципів (GAAP) і Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS), дають чітке розуміння того, як необхідно звітувати щодо фінансового становища і результатів діяльності організації.

1.2.2. Процес формування управлінського рішення

Роль управлінського обліку в управлінні полягає:

- 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 кількісна і якісна 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.

Зростання обсягів виробництва, необхідність впровадження інновацій, перехід до прогресивних форм організації виробничого процесу, зростання швидкості обміну неструктурованими даними, висувають особливі вимоги до якості управління підприємством через взаємозалежні бізнес-процеси, що і відображено на рис.1.10.

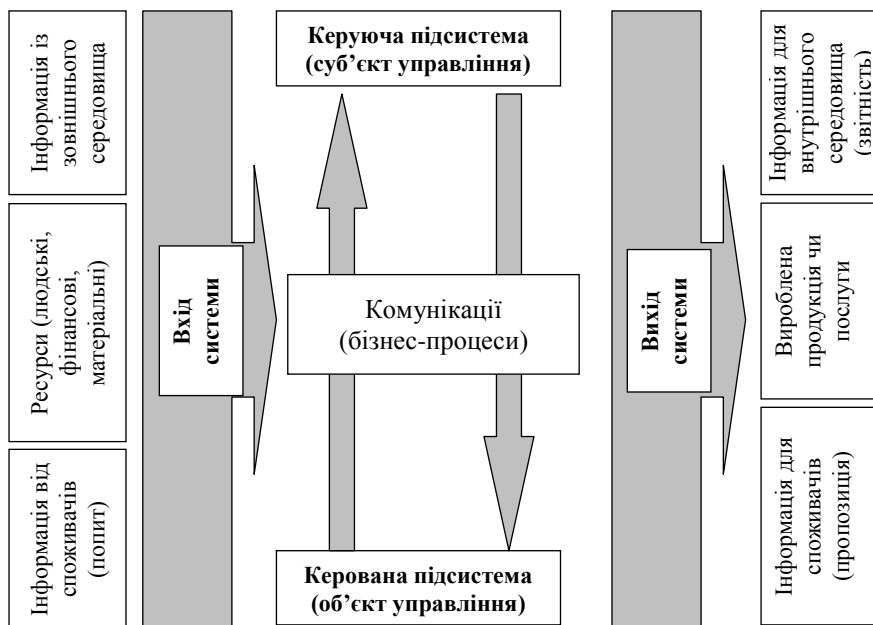


Рис. 1.10. Система управління підприємством

Зростання ролі управлінського обліку в управлінні підприємством визначає необхідність формування *інформації* для :

- *визначення тактики і стратегії щодо планування майбутніх операцій підприємства;*
- *контролю за поточною діяльністю підприємства;*
- *оптимізації використання наявних ресурсів;*
- *забезпечення об'єктивності та обґрунтованості прийняття рішень.*

Управлінське рішення це завжди вибір з кількох варіантів найбільш прийнятнього, оптимального.

Робочий цикл «прийняття рішення керівником» має такий вигляд: підготовка плану – виконання плану (управління співробітниками та їх мотивація) – оцінка результатів (контроль) – порівняння плану з фактом і висновки (коригування плану, постановка нового завдання і т. д.).

Процес прийняття рішень відбувається на всіх рівнях управління підприємством – від керівника структурного підрозділу до власника підприємства, що представлено на рис.1.11.

На основі інформації управлінського обліку вирішуються практично усі завдання, пов'язані з управлінням підприємством, які поділяють на дві групи:

1) *оперативні завдання:* визначення точки беззбитковості; планування асортименту продукції (товарів), що підлягає реалізації; визначення структури випуску продукції з урахуванням ліміту фактора; відмова від замовлення або залучення додаткових замовлень; прийняття рішень із ціноутворення;

2) *стратегічні завдання:* інвестування діяльності; реструктуризація бізнесу; доцільність освоєння нових видів продукції.

Тактика управлінського обліку включає організацію, облік, контроль, мотивацію, аналіз і регулювання прийнятих рішень, а також відповідальність за їх виконання в короткостроковому періоді.

Стратегія управлінського обліку це система аналізу, прогнозування, планування і координації управлінських рішень, що визначають розвиток на довгостроковий період.

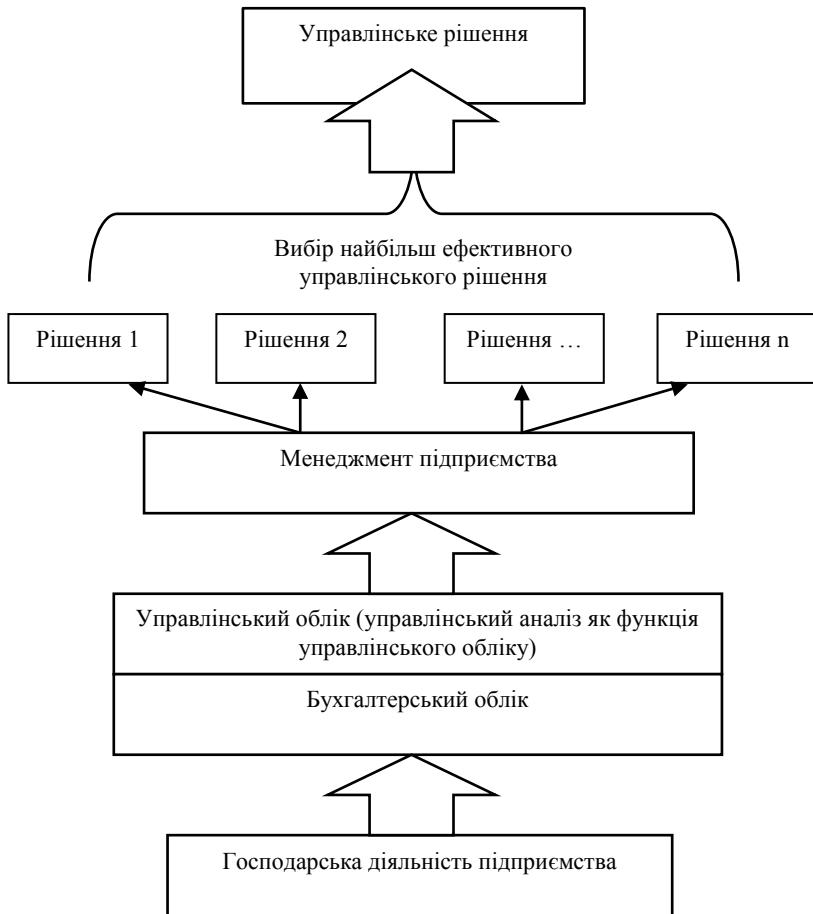


Рис. 1.11. Процес формування управлінського рішення

Прийняття рішення є заключною стадією управління, яке полягає у виборі конкретного рішення із кількох альтернатив. На рис. 1.12. подано вимоги до прийняття управлінських рішень.

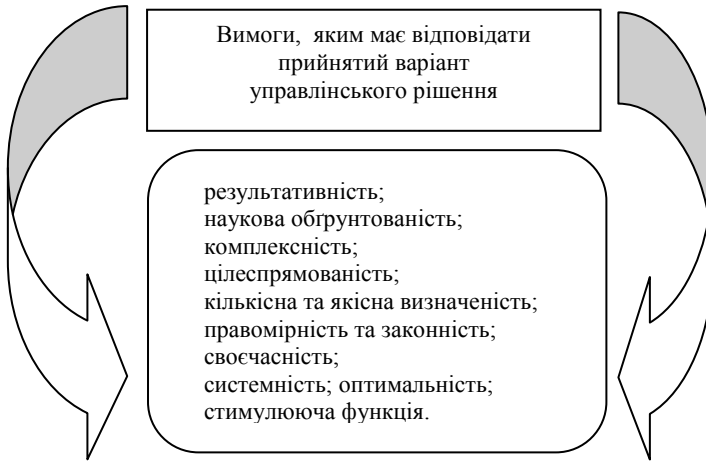


Рис. 1.12. Вимоги до управлінських рішень

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.

Вибір рішення (див. рис. 1.13) здійснюється на основі аналізу результатів діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому за допомогою попередньо встановлених показників, значення яких оцінюються з огляду прийнятності для конкретних умов господарювання. *Передумовою ефективного управління підприємством є формування в системі управлінського*

обліку безперервного потоку узагальнюючих показників на усіх його рівнях на основі форм внутрішньої управлінської звітності (раціональної системи управлінської звітності, в якій формується якісна, оперативна, поточна та перспективна інформація про витрати, доходи та результати діяльності) для ефективного управління підприємством та прийняття стратегічних управлінських рішень, що і відображено на рис. 1.13.

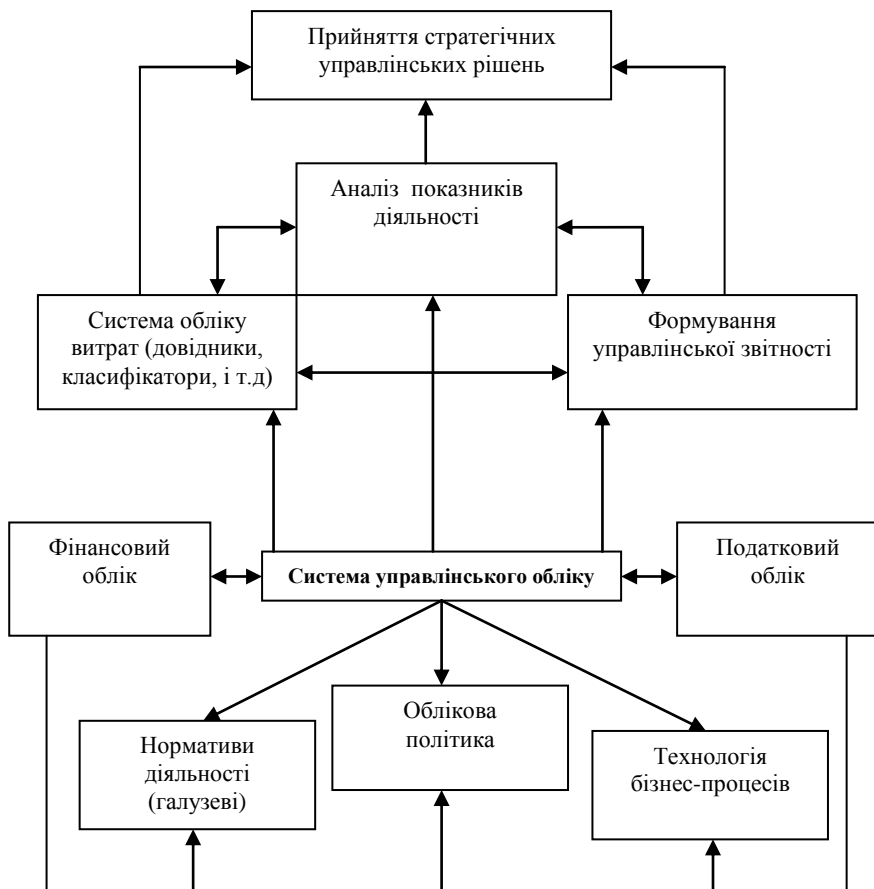


Рис. 1.13. Роль управлінського обліку в управлінні для прийняття довгострокових рішень

Діяльність будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності має *ризиковий характер*. Вагомою причиною виникнення ризику є брак інформації, так як неврахування саме цього фактору з великою вірогідністю може привести до фінансових втрат підприємства. Незалежно від причин виникнення *підприємницького ризику*, дії (рішення), які керівник виконує під час їх проходження через певні етапи, повинні бути оптимізовані, задля мінімізації впливу цих ризиків (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Співставлення етапів прийняття управлінського рішення з можливими ризиками і шляхами їх мінімізації

Етап прийняття рішення	Можливі ризики	Ймовірність ризику	Шляхи мінімізації ризику
1) Ідентифікація проблеми	Ризик невірною формулювання проблеми	5 (висока)	Ретельне дослідження інформації, експертна оцінка, анкетування працівників
2) Збір інформації та формулювання обмежень	Інформаційний, ресурсний ризику	2 (нижча середнього)	Удосконалення методики збирання інформації, аналіз релевантної отриманої інформації
3) Визначення альтернативних варіантів подальших дій	Ризик логічності та послідовності	3 (середня)	Обмеження кількості альтернатив, з яких йде подальший вибір
4) Оцінка та вибір альтернатив	Ризик неузгодженості і альтернатив, ризик не обґрунтованості вибору	4 (вища середнього)	Узгодження альтернатив з цілями організації та її місією
5) Прийняття управлінського рішення	Ризик опору з боку працівників	1 (низька)	Роз'яснення важливості змін для підприємства

Від якості прийнятих управлінських рішень безпосередньо залежить *прибутковість бізнесу*, а саме: цінова політики, організація виробництва, обсяги реалізації продукції.

Наприклад, за допомогою системи управлінського обліку можна отримати відповіді на питання:

- Який обсяг продажів необхідний для виходу на самоокупність?
- Скільки потрібно продати, щоб досягти запланованого рівня прибутку?
- Як позначиться на прибутку зміна рівня змінних і постійних витрат?
- Який прибуток можна очікувати при певному обсягу реалізації?
- Якою має бути мінімальна ціна на продукцію при заданому обсягу реалізації, щоб уникнути збитків?
- Що стане з прибутком і мінімальним для беззбитковості обсягом виробництва, якщо змінити асортимент продукції?

Управлінські рішення щодо суб'єкта господарювання приймаються за результатами аналізу даних його звітності: рішення про надання кредиту, про придбання емітованих ним цінних паперів та ін. За цих умов визначальними якісними характеристиками обліку стають його оперативність і поглиблений аналітичний підхід до обробки і подальшого аналізу інформації. Час прийняття рішення часто буває дуже коротким, а інформації для аналізу, як правило, забагато. Тому потрібні кваліфіковані фахівці-управлінці, які вчасно надають інформацію необхідну для виконання основних управлінських функцій – планування, контролю, обліку, аналізу, координації (рис. 1.14).

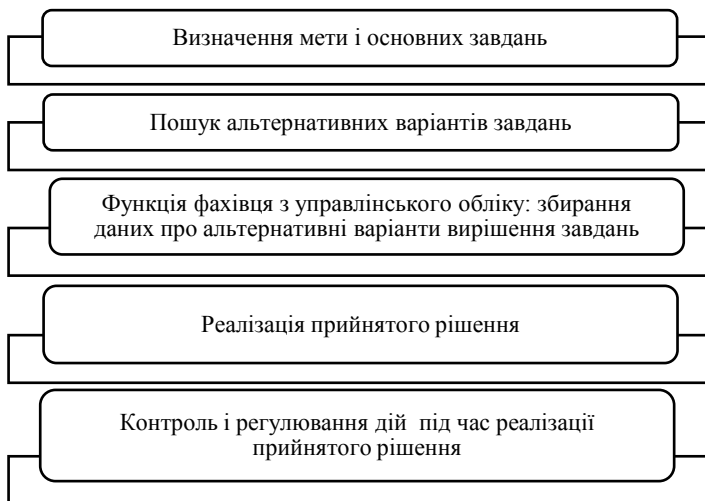


Рис. 1.14. Прийняття оперативних рішень фахівцями

Управлінський персонал будь-якого підприємства також може приймати рішення щодо:

- формування основного і оборотного капіталу та їх раціональне поєднання;
- зниження витрат діяльності та максимізація доходів;
- забезпечення фінансової незалежності та фінансової стійкості;
- зниження рівня фінансових та підприємницьких ризиків;
- постійного співставлення витрат і вигід від будь-якої діяльності в умовах обмежень матеріальних, фінансових, трудових та інших видів ресурсів.

Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (АІСПА) визначив управлінський облік як практику, що поширюється за напрямками:

- ✓ стратегічне управління – посилення ролі фахівця з управлінського обліку як стратегічного партнера в організації;
- ✓ ефективне управління – розвиток практики бізнес-рішень та управління продуктивністю організації;

- ✓ управління ризиками – виявлення, оцінка ризиків діяльності організації, складання звітів із ризиків для досягнення цілей організації (табл. 1.5.).

Таблиця 1.5.

Оцінка організаційного клімату управління підприємства

Показник	Значення	Оцінка	Загальна оцінка
1	2	3	4
Ставлення до змін (мотиви змін)	Зміни, потрібні за умов кризи		
	Зміни, потрібні за низьких результатів		
	Зміни, що дадуть нові досягнення		
	Вимагають змін зовнішні фактори		
Відкритість мислення	Увага до внутрішніх проблем		
	Внутрішні проблеми в поєднанні з зовнішніми		
	Оцінка зовнішніх факторів		
	Увага до навколишнього середовища		
Перспективність мислення	Орієнтація на сьогодні		
	Пошуки найближчих перспектив		
	Середньострокове планування (2–3 роки)		
	Прихильність до сталого розвитку		
Готовність до ризику	Готовність до ризику відсутня		
	Готовність до тимчасових труднощів		
	Готовність до подолання труднощів та тимчасових невдач		
	Невдачі не змінять готовності до ризику		
Організаційні цілі та інтереси коаліції	Прагнення до прибутку		
	Збільшення частки ринку		
	Гуманізація цін та завоювання престижу		
	Збереження коаліції та організації		
Бачення факторів успіху	Певна невизначеність щодо шляхів досягнення успіху		
	Існування шляхів досягнення успіху		
	Можливість прогнозування досягнення успіху		
	Чітка перспектива послідовності шляхів досягнення успіху		

1.2.3. Сутність бізнес-процесів, їх класифікація

«Кожен суб'єкт господарювання залежно від розмірів, ринкової спрямованості діяльності, завдань дослідження повинен визначати притаманний тільки йому набір бізнес-процесів».

Поняття «бізнес-процеси» прийшло до нас із країн з розвинутою економікою в 1990-х роках, дослівно сприймають як процеси, що відбуваються в межах певної підприємницької діяльності, але при цьому простежуються три схожі між собою підходи, а саме: сукупність видів діяльності, послідовність дій та сукупність функцій (дій, операцій, заходів) для отримання результату.

Бізнес-процеси підприємства неоднорідні.

Міжнародний стандарт ІСО 9000:2000 визначає *бізнес-процес* як «сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих видів діяльності, яка перетворює входи і виходи». Кожен бізнес-процес має: свої межі; кінцевого споживача; свого власника.

Бізнес-процес – це відповідний процес (діяльність), на який підприємство готове витратити матеріальні, фінансові, трудові, інтелектуальні та інші ресурси, володіє переконливими розрахунками, що саме цей процес (діяльність) принесе йому в майбутньому – очікувані доходи та належний прибуток за продану продукцію (виконані роботи, надані послуги) (В.А. Дерій).

Бізнес-процес з'являється у технологічному процесі, що існує на будь-якому підприємстві виробничої сфери. Завдання менеджерів цього підприємства підрахувати щодо кожного технологічного процесу витрати і розрахувати на скільки такий процес вигідний з точки зору витрат.

Бізнес-процес – це детальна послідовність кроків (стадій), як правило схематична, які треба здійснити, щоб вирішити поставлену бізнес-задачу (О. Целуйко).

Бізнес-процес – охоплені процеси виробництва, збуту, закупівель. Бухгалтерії компанії працюють за своїми бізнес-процесами. Часто бізнес-процеси бувають неефективними й містять нікому не потрібні витрати, а ціль підприємства – отримати

прибуток (і при цьому максимально задовольнити потреби клієнтів).

Керівник може прийняти рішення провести реінжиніринг *бізнес-процесів*, тобто радикально їх удосконалити.

Усі етапи *бізнес-процесів* піддаються *сумнівам*, повністю переглядаються, щоб усунути непотрібні кроки, зменшити ймовірність помилок і знизити затрати (у підрозділах компанії цим займаються топ-менеджери, які добре знають свої *бізнес-процеси*).

На рис. 1.15 відображено поділ *бізнес-процесів* на основні, супутні, допоміжні, обслуговуючі, процеси управління і процеси розвитку.

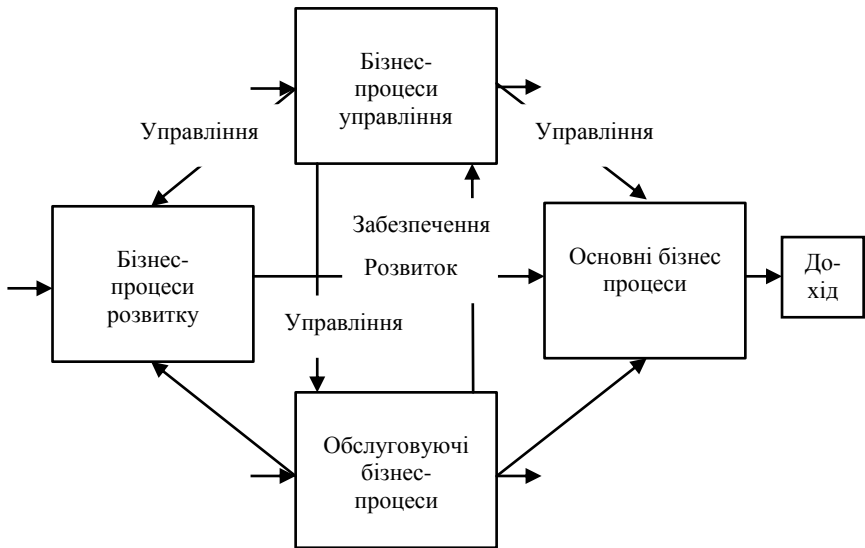


Рис. 1.15. Зв'язок основних бізнес-процесів: обслуговуючих, розвитку і управління

Для великих підприємств характерні ознаки **класифікації бізнес-процесів**:

- відносно підприємства (вхідні, вихідні);
- за споживачами (зовнішні, внутрішні);
- за видами (керуючі, операційні, підтримуючі);
- за варіантами ідентифікації (наскрізні, функціональні);

- за спеціалізацією підприємства (локальні, інтеграційні);
- за рівнем складності (прості, складні);
- за результатом діяльності (ключові, критичні);
- за видами організаційної структури управління (горизонтальні, вертикальні);
- за функціями управління (планування і ведення діяльності, реєстрація фактів господарської діяльності, аналіз та контроль, ухвалення управлінських рішень);
- за деталізацією вивчення (верхнього рівня (крос-функціональні), детальні (підпроцеси), елементарні (операції));
- за напрямком діяльності (типові, специфічні);
- за характером продукції (виробничі, адміністративні);
- за результативністю (основні, допоміжні, обслуговуючі, управління, розвитку) (С. А. Арьєвим, В. А. Поцілуйком).

В управлінні бізнес-процесами значна увага надається політиці мінімізації витрат, максимізації доходів та прибутків, які розглянуто в прикладі 1.1.

Приклад 1.1. На автосервісному підприємстві керівник (Житняк В.) виокремлює і класифікує три групи процесів, з урахуванням специфіки кожного етапу життєвого циклу транспортного засобу):

1) основні бізнес-процеси (дообладнання автомобіля, передпродажна підготовка, продаж автомобілів, продаж складових частин і матеріалів, регламентне обслуговування, гарантійний ремонт, післяпродажне обслуговування і ремонт, відновлювальний ремонт, процес навчання обов'язковий технічний огляд, утилізація); 2) допоміжні процеси (технологічне забезпечення виробництва, адміністративно-господарське забезпечення, капітального виробництва та ремонту, інформаційного забезпечення і зв'язку); 3) процеси адміністрування автосервісного підприємства (стратегічного планування і розвитку, маркетингу і логістики, управління бізнес-процесами і якістю, управління фінансами, юридичного забезпечення і кадрової роботи, захисту навколишнього середовища та безпеки праці). Об'єктами обліку таких бізнес-процесів, будуть витрати на основне і допоміжне

виробництво, загальновиробничі та адміністративні витрати, на збут, інші витрати операційної діяльності тощо.

Для того щоб бізнес-процес виконувався якісно, без проблем, потрібно виділити місця виникнення витрат, які необхідно контролювати, і організувати точки контролю, за допомогою яких здійснюватимуть контроль якості виконання операцій бізнес-процесу. *Точки контролю* є засобом управління бізнес-процесом. Вони знімають з процесу потрібну інформацію, яку «власник» бізнес-процесу використовує для аналізу і прийняття рішень. У разі наявності планів або нормативів за показниками процесів, «власник» проводить контроль, порівняння факту з планом або нормативу, план-фактний аналіз, приймає управлінські рішення і проводить регулювання, виходом якого є коригуючий вплив.

Приклад 1.2. Перелік типових бізнес-процесів з управлінського обліку на підприємстві:

1. *Бухгалтерський облік*

1.1. *Облік готової продукції:*

- ✓ Складський облік готової продукції,
- ✓ Проведення робіт з обліку руху готової продукції,
- ✓ Облік втрат від браку

1.2. *Облік витрат на соціальну сферу.*

1.3. *Облік основних засобів :*

- Надходження обладнання;
- Облік в ході експлуатації;
- Списання обладнання;
- Облік руху;
- Облік трудовитрат і розрахунків з персоналом;
- Облік інвестиційних витрат;
- Податковий облік;
- Фінансовий облік (облік заборгованості, облік фінансування, облік кредитів, облік фондів і резервів, облік і контроль за фактичним використанням (витрачанням) фондів, облік використання прибутку і т.п.).

2. *Управлінський облік:*

- Зведений облік витрат на виробництво;
- Облік фактичних витрат на виробництво;

- Визначення фактичної собівартості;
- 3. *Організація і координація обліку:*
 - Організація і контроль діяльності бухгалтерського апарату;
 - Ведення облікових реєстрів відповідно до прийнятого плану рахунків;
 - Підготовка бухгалтерських звітів відповідно до діючого законодавства;
 - Контроль над своєчасністю надання даних в системі фінансового аналізу;
 - Удосконалення методів обліку, що застосовуються на підприємстві.

Для прийняття ефективних управлінських рішень компанії впроваджують управлінський облік як систему, що веде облік даних про стан діяльності підприємства, дозволяє аналізувати та контролювати тенденції його розвитку. Наскільки об'єктивною буде база для управлінських рішень, визначається логікою, що закладається при побудові системи управлінського обліку: чим коректніше відображаються та аналізуються зібрані дані, тим ефективнішими будуть рішення управлінців.

Зміни облікових підходів з метою створення надійного інформаційного забезпечення, привела до формування у світовій обліковій практиці концепцій управлінського обліку, орієнтованої на цілі стратегічного управління.

1.3. Теоретико-методичні засади управлінського обліку

1.3.1. Зародження і розвиток управлінського обліку

Закономірності розвитку управлінського обліку пов'язують з тісним *взаємозв'язком обліку та менеджменту*. Погляди економістів-практиків різних країн світу щодо управлінської природи обліку, відображено у табл. 1.6.

Основи зародження управлінського обліку прослідковують в США в 1812 р., що пов'язано з впровадженням на текстильних підприємствах виробничих процесів.

Таблиця 1.6

**Формування поглядів економістів різних країн світу
щодо управлінської природи обліку**

Століття	Країна	Науковці та практики	Бачення суті обліку та його значення у системі управління підприємством
1	2	3	4
XVI	Іспанія	Гаспар Техада	Бухгалтерський облік – це ведення рахунків з метою ефективного управління, контролю виконавців
XVII	Німеччина	Христоф Хагер	Бухгалтерський облік – це майстерний, красивий, ретельно диференційований, обумовлений опис усіх витрат і прибутків, а також розрахунків з кредиторами та дебіторами, він ведеться для того, щоб у будь-який момент знати, кожна годину чи в кожен хвилину бачити стан справ, чи знаходяться вони в прогресі чи регресі, або, інакше кажучи, у виграші чи програші є власник
XVII	Франція	Жак Саварі	Облік – це функція управління
XVIII	Франція	Франсуа Кене	Облік є однією із галузей управління, яка відрізняється великою складністю і неабиякою схильністю до невлаштованості
XIX	Італія	Франческо Вілле	Мета рахівництва полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей..., щоб фіксувати ймовірні прибутки і витрати, у зв'язку з виконаними прибутками і витратами
XIX	Іспанія	Джузеппе Чербоні	Добре організована система записів повинна відображати, як в дзеркалі, все управління
XIX	Італія	Вінченцо Джитті	Ми повинні ретельно вивчати господарський устрій підприємства, вивчати їх потреби, намагатися задовольнити їх потреби доцільними засобами
XIX	Італія	Клитофонте Белліні	Характерна риса управління – діяти, а рахівництва – висвітлювати і направляти, щоб діяти найбільш правильно і раціонально

Закінчення табл. 1.6

1	2	3	4
XIX	Італія	Фабіо Беста	Бухгалтер, як контролер, розглядає не стільки законність здійснених операцій, скільки виступає в ролі судді адміністрації підприємства. Бухгалтер повинен знати, коли потрібно вимагати від роботи повної математичної точності і коли в цьому немає необхідності
XIX	Італія	Емануель Пізані	Рахівництво – це наука, яка відповідно до законів права та економіки, користується обчисленнями, щоб характеризувати функції управління і щоб найменшими засобами досягнути найбільшого економічного ефекту
XIX	Італія	Маса	Бухгалтерський облік – наука про управління, зокрема про управління людьми
XX	Італія	Джованні Мальоне	Рахівництво – це наука, яка направляє підприємство до здійснення нормальної економічної мети
XX	Франція	Рене Делапорт	Бухгалтерія – це комплекс управлінських функцій (статистичні, економічні, фінансові, юридичні, бюджетні, управлінські, контрольні, історичні, описові, сигнальні, аналітичні)
XX	Італія	Джино Дзаппа	Облік – самостійна наука про управління, незалежна від юридичних і політико-економічних доктрин
XX	США	Н. Бедфорд	Бухгалтерський облік – це інформаційна система динамічного характеру, її мета – вимірювання і передача економічних і фінансових відомостей про господарську діяльність підприємства, що забезпечує планування і контроль на цих підприємствах
XX	США	Чартер Гаррісон	Облік повинен фіксувати не стільки те, що було, скільки, і це найголовніше, те, що буде; облік повинен перш за все прагнути до оперативності, навіть якщо при цьому доводиться приносити в жертву точність, достовірність і повноту...; облік повинен не фіксувати все цілковито, як стверджували традиціоналісти, а надавати інформаційно-орієнтовані дані.

Виділення управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської науки, сприяло створення в жовтні 1919 року національної асоціації бухгалтерів-виробників, за ініціативою Дж. Лі Нікольсона, що було використано для розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США. У 1929р. організація змінила назву, на Національну асоціацію бухгалтерів і вже в 1972 р. нею була затверджена сертифікована програма СМА, та створено Інститут управлінського обліку, який в 1996р. перейменовано в Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів. Аналіз програми СМА свідчить, що система управлінського обліку охоплює весь комплекс фінансової та нефінансової інформації щодо ефективності діяльності підприємства. Так, в англо-американській школі були здійснені прикладні розробки у сфері обліку витрат і управління:

- виділення системи управлінського обліку (методологічне опрацювання здійснено Р.Ентоні);
- формування обліку витрат (засновником прийнято вважати О. Черча);
- створення системи обліку стандартних витрат «стандарт-кост» (вчення Г. Емерсона);
- розроблення системи обліку змінних витрат «директ-костинг» (Дж. Кларк і Дж. Харріс);
- формування концепції центрів відповідальності як синтезу ідей Чербоні з принципами Г. Емерсона (сформульована Дж. Хіггінсом);
- розроблення АВС-методу (Р. Каплан) та ін.

Враховуючи набуті знання із досліджень зарубіжних вчених процес формування та розвитку управлінського обліку можна умовно поділити на чотири етапи (рис. 1.16).

Вітчизняні дослідники *визначають напрями розвитку управлінського обліку:*

до 1950 р – формування мети управлінського обліку – визначення витрат і здійснення контролю фінансів через систему бюджетування і використання методів калькулювання собівартості;

**Управлінський
облік
в історичному
аспекті**

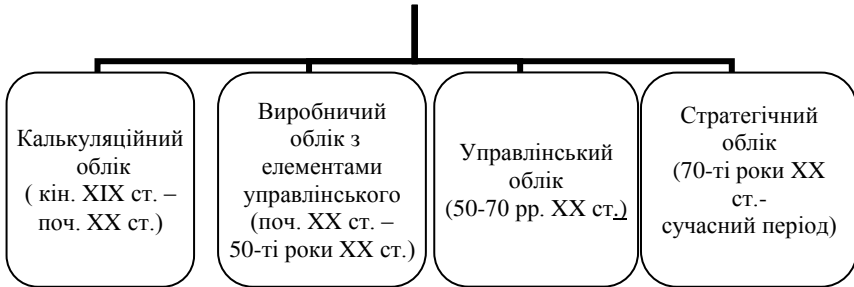


Рис. 1.16. Історичні етапи зародження і розвитку управлінського обліку

до 1965 р. – інформація з планування управлінських рішень і контролю за використанням методів аналізу прийняття рішень та обліку за центрами відповідальності;

до 1985 р. – скорочення втрат ресурсів в процесі господарської діяльності за допомогою застосування методів щодо управління витратами;

до 1995 р – акцентування уваги на галузях управління, створюється додаткова вартість через застосування оціночних методів і планування вартісних показників;

1990-2006 рр. – систематизація знань з управлінського обліку (даний етап відповідає традиційним системам управлінського обліку, що застосовуються у світовій обліковій практиці). Основне завдання цього періоду полягало у приведенні уявлень науково-теоретичного характеру і практичне використання управлінського обліку відповідно до міжнародного досвіду.

2006 р і сучасний період – управлінський облік широко поширюється і застосовується в практиці українських організацій.

Умови розвитку управлінського обліку:

- наявність світової практики обліку за основними центрами відповідальності, які регулюють процес формування методологічної бази і забезпечення кваліфікованими фахівцями в області обліку і аналізу (саморегульовані професійні об'єднання в області управлінського обліку. В область компетенцій цих інститутів входить: координація роботи, пов'язаної з розвитком методологічного супроводу управлінського обліку і аналізу);
- розробка вимог до кваліфікаційних характеристик фахівців з управлінського обліку;
- розробка програм з навчання управлінського обліку;
- проведення сертифікації фахівців і безперервне підвищення їх кваліфікації.

1.3.2. Концепції управлінського обліку

Методологія управлінського обліку формується і затверджується Міжнародною федерацією бухгалтерів, якою і викладені «Концепції управлінського обліку», а саме:

- пов'язані з визначенням центрів відповідальності в управлінському обліку;
- спрямовані на визначення і подання інформації про результати (концепція управлінської звітності);
- спрямовані на управлінські технології;
- спрямовані на розвиток функцій і вдосконалення методології управлінського обліку (саморозвиток і безперервне вдосконалення).

У сучасний період потребують розвитку концепції управлінського обліку і звітності із урахуванням інтересів стейкхолдерів.

Концепція стейкхолдерів сформована у праці Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід», згідно якої власники та менеджери компанії мають управляти її діяльністю так, щоб враховувалися інтереси стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які мають значущий вплив на прийнятті компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень (за Е. Фрімена). До стейкхолдерів, відносять: власників компанії, її найманих менеджерів, персонал компанії (не менеджерів) – внутрішні; а також покупці продуктів компанії, постачальники ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні.

Розвиток концепції стейкхолдерів пов'язано з появою у 2002 році праці Дж. Поста, Л. Престона, С. Сакса. «Переосмислення корпорації: стейкхолдерський менеджмент і багатство організації».

Практичні підходи використання концепції стейкхолдерів пов'язані:

– підприємство взаємодіє з великою кількістю груп та осіб (стейкхолдерів), які входять в його оточення (внутрішнє й зовнішнє), що впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;

– теорія відображає природу цих відносин: процесами, що супроводжують відносини, і результатами (ресурсного обміну) для підприємства та його стейкхолдерів;

– інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути прийнятими до уваги і задоволеними;

– теорія ставить акцент на управлінському рішенні (таким чином цільовою групою є, як правило, менеджмент).

Теоретичні і прикладні положення з управлінського обліку вивчали **міжнародні й національні професійні організації**. Приклад міжнародних об'єднань в області управлінського обліку розглянуто в табл.1.7.

Таблиця 1.7.

Міжнародні об'єднання в області управлінського обліку

Характеристика	Інститут управлінських бухгалтерів (Institute of Management Accountants - IMA), США	Привілейований інститут спеціалістів з управлінського обліку (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), Великобританія	Інститут професійних фінансових менеджерів (Institute of Professional Financial Managers, IPFM), Великобританія	Агенство з міжнародного розвитку (USAID), США
1	2	3	4	5
Започаткування діяльності	1972 р.	1919 р.	1992 р.	
Структура	Щороку 11000 претендентів	Членами є більше 50 000 компаній (в т.ч. 158 000 членів і студентів у 161 країні)	Контроль професійного рівня на основі диплому IPFM	Функціонує в Україні понад 10 років
Освітня діяльність	Здійснення сертифікації: 1) спеціалістів в області управлінського обліку (CMA); 2) сертифікованих фінансових менеджерів (CFM – Certified Financial Management).	Здійснення навчальної та дослідницької роботи	Фахівці фінансово-економічної сфери	Міжнародна програма сертифікації CAP/CIPA – програма підвищення кваліфікації бухгалтерів
Зовнішня діяльність	Здійснюють проведення національних конференцій і семінарів, діяльність безкоштовних курсів із дистанційного навчання, спеціалізовані тренінги для фірм.			
Видавнича діяльність	Журнал – Strategic Finance Стратегічні фінанси) – щомісячний, присвячений обліку, фінансовим питанням, впровадження інформаційних технологій в управлінні.	Здійснення видавничої діяльності		

Національні професійні організації – професійні організації ЄССБА, мають право видавати сертифікати САР/СІРА своїм членам, на підставі складених іспитів в універсальній екзаменаційній мережі:

- Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА);
- Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України (ФАБФ АПК);
- Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

Програма готує фахівців до вступу на професійні програми навчання:

- САР (Certified Accounting Practitioner) – сертифікований бухгалтер практик);
- СІРА (Certified International Professional Accountant) – сертифікований міжнародний професійний бухгалтер);
- СІМА (Chartered Institute of Management Accountants) – сертифікований спеціаліст з управлінського обліку;
- АССА (Association of Chartered Certified Accountants) – асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів;
- СМА (Certified Management Accounting Specialist) – сертифікований спеціаліст з управлінського обліку;
- НСБУ – національна сертифікація бухгалтерів України.

Основні цілі системи управлінського обліку (рис. 1.17):

- стратегічний розвиток і планування на основі інформаційно-аналітичного забезпечення;
- прийняття рішень у створенні інвестиційних проектів, придбанні нового бізнесу і запуску нової продукції;
- прийняття і обґрунтування рішення щодо ціноутворення і зменшення витрат;
- інформування про результати діяльності за фактичними і прогнозованими показниками, для прийняття рішень щодо майбутнього розвитку бізнесу.

Основний напрямок розвитку управлінського обліку – задоволення потреб керівників підприємства на основі визначених завдань, які можуть змінюватися залежно від етапів процесу управління: планування, організація; облік і контроль; компенсація і заохочення; самооцінка, оцінка менеджерів і персоналу; внутрішній інформаційний зв'язок.



Рис. 1.17. Розвиток системи управлінського обліку

Змінилася роль управлінського обліку: використовується в розробці стратегії бізнесу і впровадженні інформаційних систем. Облік вже не є самоцілью, а засобом досягнення успішних позицій в

бізнесі, який супроводжує процес розробки стратегічних планів. Аналіз, який проводиться в управлінському обліку, не обмежується певною фірмою, а виявляє її конкурентні переваги.

1.3.3. Сутність та інструменти управлінського обліку

Управлінський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Призначення управлінського обліку полягає в:

- координації управлінської діяльності;
- інформаційній та консультаційній підтримці прийняття управлінських рішень;
- створенні та забезпеченні функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпеченні раціонального управлінського процесу.

Підходи вчених до визначення поняття управлінський облік узагальнено в табл. 1.8, які підтверджують, що немає єдиного підходу до розуміння сутності, а це відповідно ускладнює реалізацію його принципів та функцій.

Таблиця 1.8

Визначення поняття «управлінський облік»

Прізвище, ім'я, по батькові	Визначення
1	2
В. В. Сопко., В. М. Пархоменко	«Виробничий (управлінський) облік це облік, в якому використовують показники для різних внутрішніх та зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбання матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, надання послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконання робіт тощо».

Закінчення табл. 1.8

1	2
С. Ф. Голов, В. І. Єфименко	«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 та 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. Хонгрєн, 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».
Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостера	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об’єктами.
Р. Ентоні і Дж. Ріс	Управлінський облік є процесом у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	«Внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством».
П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин	Під управлінським обліком розуміють «процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів».
Американська асоціація бухгалтерів (СІМА)	Управлінський облік як процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання даних користувачам для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень.

Основною метою управлінського обліку є формування системної та інтегрованої інформації для планування, аналізу і контролю за діяльністю підприємства для прийняття правильних управлінських рішень. *Управлінський облік покликаний стежити за витратами виробництва, аналізувати причини перевитрат попередніх періодів, за кошторисами або прогнозами, а також виявляти можливі резерви економії. Перелік завдань управлінського обліку* визначено в табл.1.9.

Таблиця 1.9

Перелік завдань управлінського обліку

№	Завдання обліку
1.	Виявлення, реєстрація, накопичення, підготовка, інтерпретація, узагальнення і передача інформації для процесу управління підприємством
2.	Деталізація витрат та калькулювання собівартості калькуляційної одиниці
3.	Нормування і облік витрат на виробництво за центрами відповідальності
4.	Складання планових і фактичних калькуляцій
5.	Аналіз відхилень від норм витрат та їх групування за причинами і відповідальними особами
6.	Формування цінової політики
7.	Забезпечення контролю і регулювання діяльності підприємства
8.	Оцінка ефективності результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та видами продукції, виявлення резервів збільшення прибутку (визначення прибутку й рентабельності виробництва, майна, продукції)
9.	Аналіз собівартості й рентабельності продукції
10.	Забезпечення різних рівнів управління своєчасною і повною інформацією для оперативного прийняття управлінських рішень (прогнозування фінансового стану для забезпечення інвестиційної привабливості підприємства)
11.	Посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку
12.	Розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій

Функції управлінського обліку:

- інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
- комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;
- контрольна – здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому;
- прогностичну – забезпечення перспективного планування та координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності;
- оптимістична, яка полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності. В оптимізаційних проблемах економічні категорії, що становлять предмет виміру в обліку, можуть виступати в подвійній ролі: критеріїв вибору або параметрів оптимізаційної моделі;
- мотиваційна, яка проявляється в забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи й фінансові результати, що надають можливість створення системи вимірювання та критерії оцінки, а також системи стимулювання для одиниць підприємства

Зміст управлінського обліку реалізується через функції управління та його інформаційну базу (бухгалтерський облік, оперативний облік, статистичний облік). Системний підхід та цільове спрямування розуміння сутності управлінського обліку дозволили визначити його **ознаки** (див.рис.1.18.).

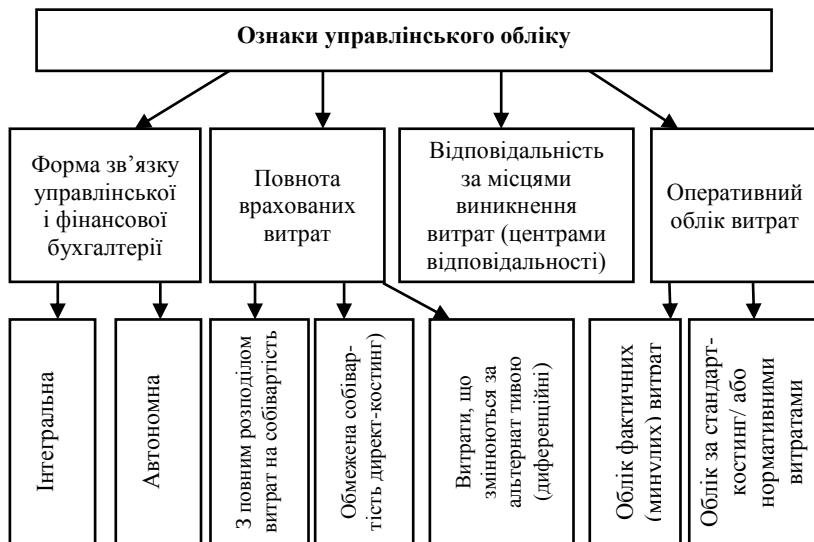


Рис. 1.18. Ознаки управлінського обліку

Приклад 1.3. Співробітниками Манчестерського Університету (США) були сформульовані цілі управлінського обліку, довгострокові перспективи, найбільш затребувані технології, а в табл. 1.10. оцінена їх значимість і визначено прогноз стратегічного розвитку.

Таблиця 1.10.

Цілі і технології управлінського обліку

Цілі	
Оцінка ефективності діяльності підприємства	58%
Контроль витрат і фінансовий контроль	40%
Інтерпретація і подання результатів діяльності управлінського обліку	35%
Максимізація прибутку	35%
Планування / управління бюджетом	33%
Стратегічне планування та прийняття управлінських рішень	32%
Впровадження бізнес-стратегій	29%
Генерування і створення вартості	25%
Впровадження і розробка нових інформаційних систем	25%
Інтерпретація інформації про операційну діяльність	23%

Закінчення табл. 1.10

Технології	Важливість у застосуванні
Бюджети	76%
Аналіз відхилень	62%
Неперервне прогнозування	59%
Розрахунок добавленої вартості	39%
Розрахунок витрат за видами діяльності	39%
Комплексне управління якістю	33%
Система збалансованих показників	31%
Метод стандарт-костинг	26%
Економічна додана вартість	24%

Інструменти управлінського обліку – залежить від поставлених управлінських цілей і завдань, спрямовані на досягнення визначених вихідних результатів, що застосовуються у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства (ключовими дисциплінами при їх формуванні є бухгалтерський облік, економічний аналіз і менеджмент).

Інструменти управлінського обліку, які використовуються у вітчизняній практиці:

- облік за центрами відповідальності та місцями виникнення;
- планування;
- бюджетування;
- облік за об'єктами калькулювання (в т.ч. АВС-метод);
- нормативний метод обліку витрат (стандарт-кост»);
- системи планування, контролю й аналізу витрат.

Інструменти управлінського обліку розроблені професійними організаціями бухгалтерів (Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) мають рекомендаційний характер, а їх впровадження подано в табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Інструменти з управлінського обліку розроблені МФБ

Код	Назва	Рік видання
1	2	3
1A	Визначення управлінського обліку	1981
1B	Цілі управлінського обліку	1982
1C	Стандарти етичної поведінки спеціалістів з управлінського обліку та фінансового менеджменту	1997
1E	Освіта для діяльності в сфері управлінського обліку	
1D	Загальна основа знань управлінських бухгалтерів	1986
2A	Глосарій з управлінського обліку	1990
4A	Вартість капіталу	1984
4B	Розподіл витрат на обслуговування та управління	1985
4C	Визначення та розмір витрат прямої праці	1985
4D	Вимірювання результатів діяльності підприємства	1986
4E	Визначення та розмір прямих матеріальних витрат	1986
4F	Розподіл витрат на інформаційні системи	1986
4G	Облік непрямих виробничих витрат	1987
4H	Використання вартості капіталу	1988
4I	Управління витратами на вантажні перевезення	1989
4J	Облік основних засобів	1989
4K	Управління витратами на зберігання	1989
4L	Контроль основних засобів	1990
4M	Розуміння фінансових інструментів	1990
4N	Управління грошовими ресурсами робочого капіталу	1990
4O	Облікова класифікація витрат на нерухомість	1991
4P	Управління витратами на логістику	1992
4Q	Використання та контроль фінансових інструментів транснаціональними компаніями	1992

Продовження табл. 1.11

1	2	3
4R	Управління поліпшенням якості	1993
4S	Внутрішній облік та класифікація витрат на управління ризиками	1993
4T	Впровадження калькулювання на основі діяльності	1993
4U	Розробка комплексних показників результатів діяльності	1995
4V	Ефективний бенчмаркінг	1995
4W	Впровадження комплексних стратегій щодо навколишнього середовища	1995
4X	Аналіз вартісного ланцюга для оцінки конкурентної переваги	1996
4Y	Вимірювання витрат потужності	1996
4Z	Інструменти та методи обліку навколишнього середовища для прийняття управлінських рішень	1996
4AA	Вимірювання та управління створенням акціонерної вартості	1997
4BB	Облікова класифікація витрат на одне робоче місце	1997
4CC	Впровадження управління на основі діяльності: уникнення пасток	1999
4DD	Інструменти та методи впровадження інтегрованих систем управління результатами діяльності	1998
4EE	Інструменти та методи впровадження калькулювання/управління на основі діяльності	1998
4FF	Впровадження цільового калькулювання	1999
4GG	Інструменти та методи впровадження цільового калькулювання	1998
4HH	Теорія обмежень. Основи системи управління	1999
4II	Впровадження інтегрованого управління ланцюгом доставок для конкурентної переваги	1999
4JJ	Інструменти та методи впровадження інтегрованого управління ланцюгом доставок	1999

Закінчення табл. 1.11

1	2	3
4KK	Впровадження основ «бережливого» виробництва	2000
4LL	Системи управління витратами потужності	2000
4MM	Розробка інтегрованої системи управління витратами для управління прибутком та результатами організації	2000
4PP	Впровадження управління автоматизованими процесами	2000
5A	Оцінка контрольованості стосовно ефективності	1990
5B	Основи пред'явлення звітної інформації керівництву	1992
5C	Управління крос-функціональними командами	1999
5D	Розробка комплексної конкурентної розвідки	1996
5E	Переогляд фінансової функції	1997
5F	Інструменти та методи переогляду фінансової функції	1999
5G	Впровадження загальних центрів обслуговування (центрів відповідальності)	2000

Використання інструментарію управлінського обліку має забезпечувати необхідною інформацією прийняття управлінських рішень та оцінку їх ефективності.

Сучасні інструменти управлінського обліку збагачуються і удосконалюються за рахунок впровадження більш ефективних зарубіжних прийомів і методів.

Для відображення методологічного змісту та розробки методичного забезпечення інструменти управлінського обліку класифікують за ознаками:

1. За сферою застосування:

- *виробничо-технологічні* – інструменти, визначені управлінцями підрозділів підприємства, які побудовані на застосуванні новітніх технологій, інновацій в руслі раціонального використання усіх ресурсів підприємства;

- *фінансові* – інструменти, визначені управлінським персоналом фінансової служби підприємства (бюджетування, фінансовий менеджмент, інвестиційний аналіз) та застосовані для виконання завдань щодо забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства;
- *логістичні* – інструменти, які охоплюють логістичні методи й заходи щодо координації матеріальних, фінансових, транспортних та інформаційних потоків підприємств;
- *маркетингові* – заходи, що передбачають досягнення гармонійного поєднання інтересів підприємств пивоварної промисловості й потреб споживачів продукції;
- *кадрові* – інструменти, які спрямовані на підвищення рівня кваліфікації та стимулювання працівників підприємств;
- *інформаційні* – заходи з окресленими автоматизованими технологіями, якими варто послуговуватися для передавання інформації необхідним її користувачам.

2. За тривалістю дії:

- *оперативні* – інструменти управлінського обліку, тривалість яких обмежена терміном до 1 року;
- *тактичні* – інструменти, які спрямовані на забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства терміном від 1 до 3 років;
- *стратегічні* – інструменти, які спрямовані на забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства від 3 до 5 років.

3. За рівнем сформованості:

- *дійсні* – інструменти, які не обмежені часовим проміжком, просторовою дією та позитивно впливають на забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємств;
- *можливі* – інструменти управлінського обліку, які можуть мати вияв у майбутньому.

4. Залежно від ухвалення рішення:

- *типові* – інструменти, які комплексно забезпечують управління виробничою діяльністю підприємства;
- *специфічні* – інструменти, які забезпечують виробничо-господарську діяльність за напрямками ефективного

використання ресурсів, встановлення дієвої цінової політики, управління інвестиційною діяльністю.

5. За цілями використання:

- *попереджувальні* – заходи першочергового характеру, які необхідно вирішити першочергово у забезпеченні виробничо-господарської діяльності;
- *стимулюючі* – інструменти стимулювального характеру, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності для забезпечення інвестиційної привабливості підприємств;
- *мотиваційні* – інструменти, які спрямовані на активізацію внутрішньої діяльності з пошуку резервів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства та раціонального використання ресурсів.

На рис. 1.19 наведені структурні елементи управлінського обліку.

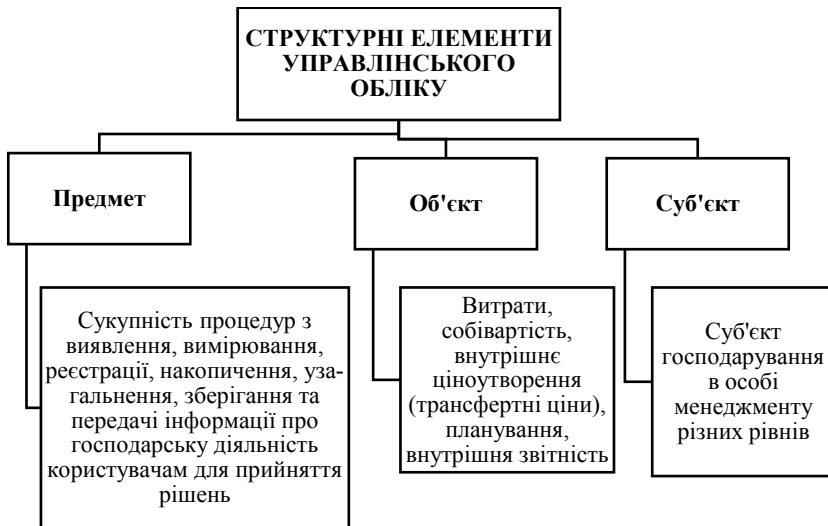


Рис. 1.19. Структурні елементи управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничо-господарської 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, які об'єднують у дві групи:*

Перша група об'єктів : виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси; господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання (рис. 1.20) (додержуються вчені як Бутинець Ф.Ф., Лишиленко О.В.).

Друга група об'єктів: витрати, отримані з даних фінансового обліку та перегруповані за видами продукції, структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами витрат; доходи, згруповані за видами продукції, сегментами діяльності, ринками збуту, групами споживачів (додержуються ГоловС.Ф, Сопко В.В).

ПРЕДМЕТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ					
1 група			2 група		
Оборотні та необоротні активи підприємства (що забезпечують діяльність підприємства)			Господарські процеси та їх результати (що в сукупності складають господарську діяльність підприємства)		
Необоротні активи	Запаси	Грошові кошти	Постачальницько-заготівельна діяльність	Виробнича діяльність	Фінансово-збутова діяльність
		Довгострокові та поточні зобов'язання			Організаційна діяльність
		Власний капітал			
		Витрати, доходи та фінансові результати			

Рис. 1.20. Предмет і об'єкти управлінського обліку

Також *об'єкти управлінського обліку* доцільно групувати щодо змісту та концептуальних засад на :

- витрати за видами (матеріальних, нематеріальних та трудових ресурсів);

- витрати за центрами відповідальності (центри витрат, прибутку та інвестицій) (рис. 1.24);
- витрати за сферою діяльності (постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансова- збутова та організаційна);
- витрати за видами та напрямками реалізації продукції, робіт та послуг (сегменти ринку реалізації та види реалізації продукції, робіт та послуг);
- доходи та фінансовий результат (за центрами прибутку, інвестицій та видами і сегментами реалізації продукції, робіт та послуг).

Приклад 1.4. Використання об'єктів управлінського обліку подано на рис.1.21.

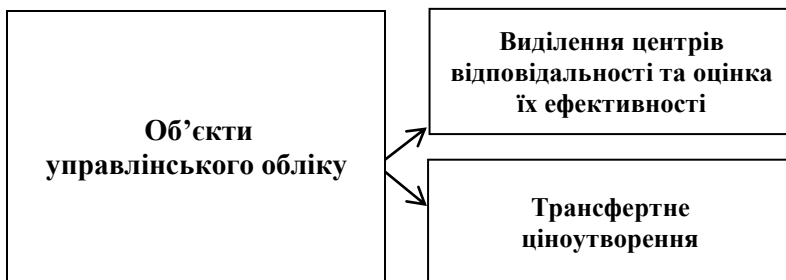


Рис. 1.21. Використання об'єктів управлінського обліку

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

Методи управлінського обліку повинні бути об'єднані в одну систему, орієнтовану на досягнення результату – підвищення якості управління підприємством.

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).

М. С. Пушкар поділяє методи управлінського обліку на три групи:

1. Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, синтез). Метод спостереження передбачає систематичний збір інформації, для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. (Виділяють ті центри, де виникають витрати, а потім за допомогою певних інструментів одержують і трансформують дані. Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення а на основі отриманої інформації узагальнення-синтез одержаних даних і прийняття відповідних рішень).

2. Загальнонаукові методи. Управлінський облік пов'язаний з фінансовим, тому він залучає загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, а саме: рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис, документація й інвентаризація, оцінка та калькуляція.

3. Специфічні методи. Одним із поширених методів є групування і перегрупування витрат виробництва відповідно до поставленої мети дослідження собівартості.

Для вирішення завдань управлінського обліку *також* використовують **кількісні методи**, зокрема: *лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, побудова кривих економічного розвитку та моделювання розмірів замовлення.*

1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку, управлінського обліку і контролінгу. Управлінський контроль і управлінський аналіз

У складі облікової системи підприємства, функціонують види обліку: фінансовий (податковий) та управлінський, взаємозв'язок яких 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.

Спільними рисами фінансового й управлінського обліку є :

– використання загальної (єдиної) інформаційної системи для обліку витрат (за умови якщо управлінський облік організований за допомогою інтегрованої системи обліку);

– дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;

– обидва види обліку ґрунтуються на концепції підзвітності менеджерів для визначення результатів їхньої діяльності.

До основних відмінностей між управлінським і фінансовим обліком можна віднести:

– управлінський облік не підпорядковується загальноприйнятим бухгалтерським стандартам, фінансовий – чітко регламентований законодавством;

– управлінський облік зосереджений на конкретних сегментах господарської діяльності, центрах відповідальності,

асортименті продукції, різних рівнях управління. Фінансовий – на підприємстві в цілому;

– управлінський облік не є обов’язковим (на відміну від фінансового). Керівництво підприємства самостійно вирішує, як і в якому обсязі його вести;

– управлінський облік – децентралізований, тоді як фінансовий здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії підприємства;

- форма звітності управлінського обліку, термін та порядок подання встановлюються керівництвом, фінансова звітність – законодавством.

Порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку наведено в табл. 1.12.

Таблиця 1.12

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	2	3
Обов’язковість ведення обліку	За рішенням керівництва	Відповідно до законодавства
Ціль обліку	Надання допомоги адміністрації в плануванні, управлінні, контролі	Отримання узагальненої інформації та формування фінансової звітності
Споживачі інформації	Вузьке коло споживачів (внутрішні користувачі)	Необмежена кількість
Базова структура	Залежно від цілей використання, але завжди зіставляються витрати та результати	$A = Z + BK$, де А – активи, Z – зобов’язання, BK – власний капітал
Основні положення	Прийняте все	Затверджені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»

Закінчення табл. 1.12

1	2	3
Прив'язка до часу	Поточні та майбутні дані	Облік має історичний характер
Вимірники в обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові
Ступінь точності інформації	Приблизних оцінок багато	Незначна кількість приблизних оцінок
Періодичність звітності	Залежить від потреб управління (частіше щоденна, щотижнева, щомісячна)	Квартальна, річна
Термін подання звітів	Оперативно по закінченні звітного періоду, установленого на підприємстві	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки
Об'єкт обліку та звітності	Центри відповідальності, сегменти, окремі продукти тощо	Підприємство в цілому
Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Дисциплінарна (догана, зауваження)	Визначено законодавством

Особливості управлінського обліку, сприяють використанню його даних системою контролінгу.

***Контролінг** це управлінська система підприємства, із функціями планування, контролю, обліку, аналізу, координації, внутрішнього консалтингу та загального інформаційного забезпечення, що використовує специфічний фінансовий інструментарій в організації діяльності для забезпечення інвестиційної привабливості і прийняття управлінських рішень з якості, дієвості виконання оперативних і стратегічних цілей. «Контролінг» ширше поняття, ніж «управлінський облік», відмінності між якими подано на рис. 1.22.*

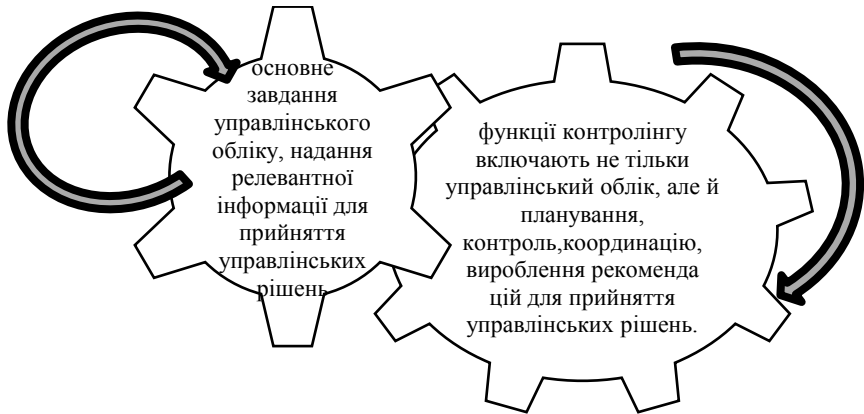


Рис. 1.22. Основна відмінність між контролінгом і управлінським обліком

Суттєві відмінності контролінгу від управлінського обліку:

- *контролінг* орієнтований на функцію управління щодо забезпечення сталого розвитку підприємства в довгостроковій перспективі шляхом розробки довгострокових прогнозів, оцінки сценаріїв розвитку на перспективу, участі у формуванні стратегічних планів, моніторингу реалізації планів, аналізу результатів виконання плану і оцінки причин відхилень. *Управлінський облік* забезпечує комплексну звітність про поточний стан і поточні процеси на підприємстві, включає елементи планових і контрольних розрахунків.
- *Контролінг* забезпечує облік і аналіз впливу внутрішніх і зовнішніх чинників на виробничу діяльність і конкурентоспроможність підприємства в перспективі. Це дозволяє передбачити в стратегічних планах завдання щодо просування товарів на цільові ринки. *Управлінський облік* обмежений комплексним аналізом поточного стану внутрішнього середовища підприємства, що може служити при плануванні підставою для екстраполяції трендів розвитку на короткострокову перспективу.

- *контролінг* оперативно реагує на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, формує і обґрунтовує пропозиції щодо коригування стратегічних і поточних планів відповідно до мінливих умов.

Метою *управлінського обліку* є забезпечення менеджменту підприємства і служб контролінгу поточною внутрішньою інформацією.

Управлінський контроль, що являє собою механізм, який *направляє діяльність організації на виконання завдань, раніше встановлених політикою керівництва фірми, і дозволяє виявляти і усувати виникаючі відхилення за допомогою зворотного зв'язку з підрозділами; перевірка процесів постачання, виробництва і реалізації.* Для того, щоб отримати щось на виході, підприємство зобов'язане управляти роботою після інвестування ресурсів та відповідно контролювати їх використання. Також мають контролюватися і ціна продажу, виручку від реалізації, надходження грошових коштів, витрати на закупівлі, витрати виробництва, адміністративні витрати тощо.

Менеджментом підприємства управлінський контроль (називають адміністративним контролем), *використовується для оцінювання виконуваних функціональних обов'язків співробітниками підприємства, і який є одним із видів внутрішньогосподарського контролю, і спрямований на досягнення мети діяльності підприємства.*

Характеристики управлінського контролю: це процес забезпечення досягнення підприємством своєї мети; управлінська діяльність, метою якої є якісна і кількісна оцінка і облік результатів діяльності підприємства; діяльність управлінського персоналу із встановлення стандартів, норм і нормативів та перевірка їх дотримання; визначення якості і корегування виконуваної підлеглими роботи з метою забезпечення виконання планів і завдань, спрямованих на досягнення цілей діяльності підприємства.

Управлінський аналіз – пов'язаний зі стратегією та політикою підприємства, обґрунтовуються плани та управлінські рішення, здійснюється контроль за їх виконанням, визначаються резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності, оцінюються можливості підприємства тощо (див. рис. 1.23).

Підходи до змісту управлінського аналізу:

1. Управлінський аналіз є підфункцією управління (при цьому облік та аналіз розглядаються як складові елементи контролю, який, є функцією управління).
2. Управлінський аналіз – це вид економічного аналізу (виокремлення управлінського аналізу із власне економічного відбулося у результаті зростання значущості функцій управління, розширення виробництва, розвитку конкурентного ринку, централізації капіталу, необхідності збереження комерційної таємниці, поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський).
3. Управлінський аналіз – це складова управлінського обліку (управлінський аналіз супроводжує управлінський облік, базується на його інформації, забезпечуючи прийняття управлінських рішень).

Управлінський аналіз у системі управлінського забезпечення виконує роль своєчасного інформаційного менеджменту підприємства з метою контролю за раціональним використанням матеріально-фінансових ресурсів підприємства; його можна оцінити як елемент зворотного зв'язку між керованою і керуючою системами, який безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень.

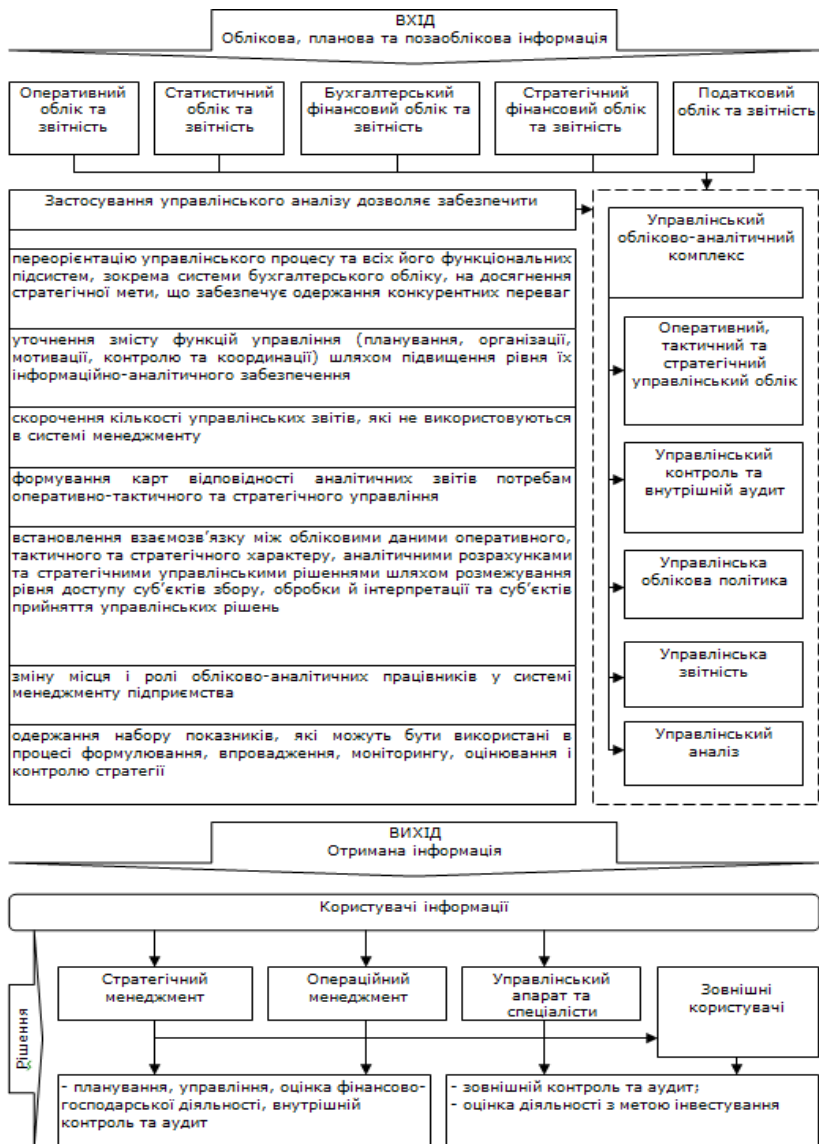


Рис. 1.23. Схема управлінського аналізу в системі забезпечення підприємства

Висновки до розділу 1

Управлінський облік, за своєю насиченістю щодо інформаційного забезпечення та функціонального зростання вийшов за рамки бухгалтерського обліку та сформувався в самостійний напрям. Управління підприємством у складному та бурхливому бізнес-середовищі неможливе без доступу до відповідної інформації, зокрема для досягнення умов сталого розвитку необхідним є використання інструментів управлінського обліку. Тому, управлінський облік використовують у розробці стратегії бізнесу і впровадженні інформаційних систем, процесі розробки стратегічних планів для виявлення конкурентних переваг. Також управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах самого підприємства. *Управлінський облік* – це повний, достовірний, своєчасний облік «всередині» компанії, який створюють фахівці фінансової служби, з фінансово-відповідальних центрів – по структурним підрозділам, які збирають і аналізують інформацію про витрати і доходи, про пересування грошових коштів, для налагодження правильного, безперервного виробництва або роботи будь-якої компанії, фірми, для прийняття управлінських рішень щодо досягнення цілей компанії або підприємства. Методологічні аспекти функціонування управлінського обліку підприємства встановлюються рішенням завдань не тільки облікового характеру, а й пов'язаних з ціноутворенням, визначенням оптимальної номенклатури виробленої продукції, оцінкою витрат і внутрішнім контролем, що ставляться перед інформаційною системою менеджментом підприємства, так і потребами вітчизняного бізнес середовища. Розвиток підприємництва передбачає водночас і формування релевантної інформації, що дасть змогу аналізувати її і приймати раціональні управлінські рішення.

Склад і структура інформаційної сукупності управлінського обліку, повинна відображати:

– ретроспективну і перспективну інформацію про діяльність підприємства та його середовище;

– відображати стратегічні й поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довго- та короткострокових, фінансових і нефінансових показників;

– містити структуровану інформацію з урахуванням запитів відповідних користувачів.

Як складова частина процесу управління, управлінський облік надає інформацію для:

- планування майбутніх операцій підприємства;
- контролю за поточною діяльністю підприємства;
- оптимізації використання наявних ресурсів;
- забезпечення об'єктивності та обґрунтованості прийняття рішень.

Обліково-аналітичне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.

Сучасне призначення управлінського обліку це формування інформаційної (обліково-аналітичної) системи, об'єднуючи сукупність форм та методів обліку, нормування, контролю, бюджетування, аналізу і планування. Для управління зазначеними процесами на підприємствах *необхідно* сформуувати алгоритм який відповідатиме за зміни в структурі капіталу; оперативно відновлюватиме діяльність після кризових станів; мінімізуватиме фінансові збитки; задовольнятиме вимоги клієнтів, акціонерів, управлінців в підтримці ділової репутації.

Застосування аналізу в управлінському обліку, не обмежується певною фірмою, а виявляє її конкурентні переваги. Отримана інформація сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності діяльності та привабливості підприємства з точки зору інвестицій.

Контрольні запитання до розділу 1

1. В чому суть обліку як функції управління?
2. Розкрийте концептуальні положення управлінського обліку.
3. Проаналізуйте трансформацію поняття «управлінський облік».
4. В чому полягає суть управлінського обліку – специфічної галузі економічних знань?
5. Визначити підходи науковців щодо розвитку теорії і практики управлінського обліку.
6. Які вимоги до інформації, яка формується в системі управлінського обліку, та її характеристика?
7. Які цілі інформаційної системи управлінського обліку?
8. Як класифікують управлінський облік за системами?
9. Визначити етапи процесу прийняття управлінських рішень.
10. Які завдання і особливості управлінського обліку?
11. Визначити етапи еволюції та розвитку управлінського обліку.
12. Чим характерний маржинальний етап розвитку управлінського обліку?
13. Чим характерний стратегічний етап розвитку управлінського обліку?
14. Функції управлінського обліку та їх характеристика.
15. Що є предметом і об'єктами управлінського обліку?
16. Метод і методичні прийоми управлінського обліку.
17. Які етапи і завдання організації управлінського обліку на підприємстві?
18. Охарактеризувати принципи управлінського обліку.
19. Які спільні ознаки і відмінності фінансового та управлінського обліку?

Тестові завдання до розділу 1

1. Мета управлінського обліку:

1. Виробництво інформації для здійснення ефективного управління.
2. Забезпечення інформацією для прийняття рішень керівний персонал підприємства на всіх рівнях.
3. Визначення та відображення результатів діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

2. Управлінський облік – це:

1. Процес, виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, яку використовують менеджери різних рівнів управління підприємством для планування, оцінювання і контролю його діяльності та прийняття управлінських рішень.
2. Процес, виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.
3. Процес відображення кількісних і якісних характеристик масових соціально-економічних явищ і процесів, закономірностей їхнього розвитку за конкретних умов місця і часу.
4. Усі відповіді вірні.

3. Цілі управлінського обліку:

1. Інформаційна допомога керівництву, контроль та прогнозування витрат, прийняття управлінських рішень; вибір ефективного шляху розвитку підприємства.
2. Визначення та відображення результатів діяльності, аналіз стану і руху об'єктів.
3. Окреме відображення активів і пасивів.
4. Усі відповіді вірні.

4. Основні завдання управлінського обліку:

1. Стійкий фінансовий стан підприємства, стратегічний розвиток, реалізація завдань; збереження ринкових позицій.

2. Інформаційна допомога керівництву щодо прийняття управлінських рішень, зменшення витрат.
 3. Визначення та відображення результатів діяльності, управління витратами.
 4. Усі відповіді вірні.
5. *Управлінський облік виконує такі основні функції:*
1. Інформаційна, комунікаційна, контрольна, прогнозна, аналітична.
 2. Інформаційна, контрольна, регулююча, прогнозна.
 3. Інформаційна, комунікаційна, аналітична, стратегічна, комплексна.
 4. Усі відповіді вірні.
6. *Етапи виникнення та еволюції управлінського обліку:*
1. Калькуляційний облік (кін. ХІХ – поч. ХХ ст.), виробничий облік (поч. ХХ – 50 р), управлінський облік (50-70 р. ХХ ст.), стратегічний управлінський облік (70-рр.-сучасність).
 2. Кінець ХІХ – початок ХХ ст., початок ХХ – 50 р. ХХ ст., 70 р. ХХ ст. – сучасний період.
 3. Калькуляційний облік (кін. ХІХ ст. – поч. ХХ ст.), виробничий облік (поч. ХХ – 50 р).
 4. Усі відповіді вірні.
7. *Визначити системи обліку рахунків, що сформувались історично:*
1. Інтегрована, загальна.
 2. Інтегрована, загальна, переплетена.
 3. Загальна, переплетена.
 4. Усі відповіді вірні.
8. *Міжнародною практикою вироблено підходи до структури плану рахунків:*
1. Двокруговий принцип, інтегрований принцип.
 2. Превалювання сутності над формою.
 3. Суттєвість, безперервність.
 4. Усі відповіді вірні.
9. *Визначити об'єкти управлінського обліку:*

1. Витрати та доходи; собівартість, трансфертні ціни, планування, внутрішня звітність.
2. Стандарт-кост, директ-костинг, респонсibl-центр.
3. Системний аналіз, ланцюг цінності, функціональний аналіз.
4. Усі відповіді вірні.

10. *Предметом управлінського обліку є:*

1. Механізм ефективного управління підприємством.
2. Комплексний системний підхід;
3. Сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом.
4. Усі відповіді вірні.

11. *Методи управлінського обліку, які забезпечують управління витратами:*

1. Стандарт-кост, директ-костинг, облік за центрами відповідальності, респонсibl-центри.
2. Калькулювання життєвого циклу продукту, функціональний аналіз, калькулювання затрат за системою «кайдзен», ABC-метод, ланцюг цінності, метод «JT».
3. Імітаційне моделювання, системний аналіз, побудова кривих, регресійно-кореляційний аналіз, лінійне програмування.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

В умовах інформатизації, конкуренції, ефективність бізнесу потребує від управлінського персоналу прийняття оперативних рішень на основі обліку і звітності за центрами відповідальності.

Формування центрів відповідальності вважають найбільш перспективним підходом до управління витратами внаслідок технологічної концентрації виробництва (послуг) серед невеликої кількості агрегатів значної потужності.

Одним з напрямів вдосконалення організаційно-економічного механізму бізнесу є перехід до децентралізації системи управління, можливості якої дають змогу розподілити повноваження з прийняття рішень між різними рівнями управління, відповідальність щодо планування й контролювання доходів та витрат, виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства, здійснювати контроль та планування різних господарських показників.

Виділення центрів відповідальності пов'язують з розподілом повноважень між працівниками підприємства та наданням керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення, закріпленням відповідальності за наслідки таких рішень. Центр відповідальності дає змогу розглядати організаційну структуру бізнесу як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних лініями відповідальності. Під час децентралізації управління можна охоплювати всі структурні одиниці зверху донизу та визначати місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) для делегування відповідних повноважень та відповідальності.

Потребує створення система обліку відповідальності, яка повинна містити інформацію про показники оцінки центрів відповідальності, а також аналізування відхилення фактичних показників від запланованих.

Зміст розділу

- 2.1. Центри відповідальності, їх види, класифікація
- 2.2. Формування центрів відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління.
- 2.3. Управлінський облік за сегментами
- 2.4. Організація обліку і оцінювання діяльності за центрами відповідальності

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність розуміння сутності понять «центр відповідальності», «сегмент», центр сегментування», концепція центрів відповідальності, децентралізація управління;
- Здатність класифікації центрів відповідальності за видами (типами);
- Здатність формування центрів відповідальності на підприємствах;
- Здатність організації обліку і оцінювання діяльності за центрами відповідальності;
- Здатність практичного здійснення управлінського обліку за сегментами.

Ключові терміни та поняття

центр фінансової відповідальності, «центр відповідальності», «сегмент», центр сегментування», концепція центрів відповідальності, децентралізація управління, функції центрів відповідальності, центр витрат, центр доходів, основні вимоги до виділення центрів відповідальності, кошторис витрат центру відповідальності; класифікація центрів відповідальності, методи обліку за сегментами, організація обліку за центрами відповідальності, етапи обліку за центрами відповідальності, принципи обліку за центрами відповідальності.

Глосарій розділу 2

Центр фінансової відповідальності – структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті або інші аспекти фінансової діяльності, а її керівник самостійно приймає управлінські рішення та несе повну відповідальність за виконання доведених до нього планових показників.

Суть концепції центрів відповідальності: кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем.

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

Функції центрів відповідальності: облік, планування, контроль, звітність, мотивація.

Центр витрат – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність лише за витрати (робочі місця, бригади, ділянки, цехи обслуговуючого та допоміжного виробництва, відділи, служби, тощо).

Центр доходів – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність за доходи (відділи збуту, секції продажу, регіональні представництва тощо).

Центр прибутку – це структурні підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за витрати і доходи та мають можливість оцінити фінансовий результат їх діяльності (магазини, відділення, філії тощо).

Центр інвестицій – це підприємство в цілому, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати та інвестиції у власні активи.

Центри оперативні – центри відповідальності, що забезпечують здійснення основної діяльності.

Центри тактичні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей.

Центри стратегічні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей.

Центри госпрозрахункові – центри, що функціонують на принципах внутрішнього госпрозрахунку.

Центри аналітичні – не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин та контролюють окремі види витрат.

Центри первинні – центри, сфера діяльності яких збігається з межами реального структурного підрозділу.

Центри похідні – центри, що не ототожнюються з конкретними структурними підрозділами.

Центри основні – центри, що організують контроль за місцями виникнення витрат.

Центри функціональні – центри, що забезпечують контроль за витратами, які виникли в різних підрозділах, але за відповідальністю одного менеджера.

Центри співпадаючі – центри, що формуються за місцями виникнення витрат.

Центри не співпадаючі – центри відповідальності, діяльність яких не прив'язана до місць виникнення витрат.

Центри обслуговуючі – надання послуг іншим центрам підприємства (організації).

Центри матеріальні – здійснення заготівлі і збереження матеріалів (залежно від специфіки діяльності).

Центри виробничі – підрозділи основного й допоміжного виробництва.

Центри управлінські – здійснюють управління підприємством (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ, тощо).

Центри збутові – здійснюють збут готової продукції.

Порядок формування центрів відповідальності – залежить від сфери діяльності підприємства, його потужності, галузевої специфіки, організаційної структури, технологічного процесу, територіальної прихильності, і вирішується в індивідуальному порядку.

Формування центрів відповідальності – передбачає побудову виробничої структури цеху (відділів, ділянок, вузлів, агрегатів), і включає черговий персонал механо- і енергослужб відповідної ділянки, старших і змінних майстрів, а також інші

служби, господарства і працівників, які безпосередньо забезпечують організаційно-технологічну цілісність первинних центрів відповідальності.

Децентралізацію управління – делегування повноважень приймати рішення. Під час децентралізації управління, центр відповідальності, дає змогу розглядати організаційну структуру підприємства як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних лініями відповідальності.

Сегмент бізнесу – будь-яка його частина, виділена за певними ознаками; правила відображення інформації за сегментами прописані в НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Сегмент – окрема частина діяльності (компонент) організації, в якій є можливість ідентифікації доходів і витрат, інших фінансових показників, результати якої оцінюються управлінським апаратом організації з метою прийняття рішень щодо розподілу ресурсів. Співвідноситься з господарською діяльністю організації і трактується як частина бізнесу згідно МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

Центр сегментування – спосіб групування інформації в управлінському обліку, заснований на узагальненні даних за центрами відповідальності в розрізі звітних сегментів, складовою частиною яких вони є, з метою формування інформації за сегментами як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності.

Облік за центрами відповідальності це система обліку (управлінська бухгалтерська система), яка забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності, і обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про витрати і результати центру відповідальності; закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконання ними затверджених бюджетів.

Сфера відповідальності – це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, які контролюють собівартість продукції.

Звіт про виконання планової собівартості конкретного виду продукції – дає змогу оцінити роботу керівників структурних підрозділів і виконавців та встановити причини відхилень.

Оцінювання діяльності центру витрат здійснюють на основі дотримання бюджету витрат за умови виконання запланованої виробничої програми, тобто забезпечення доцільності та ефективності витрат.

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.

Мета центру прибутку – отримання максимального прибутку шляхом оптимального об'єднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, що випускається і ціни.

Показник ROI обчислюють за формулою: $ROI = \Pi^{\circ} : I^{\circ}$, де Π° це операційний прибуток до оподаткування центру інвестицій; I° — середнє значення інвестованого капіталу в операційні активи центру інвестицій.

Показник доданої економічної вартості (*economic value added – EVA*) сприяє узгодженню цілей з точки зору рішень щодо придбання активів чи їх продажу: $EVA = \Pi ч - Вк$, де $\Pi ч$ — чистий операційний прибуток підрозділу; $Вк$ — загальна річна вартість задіяного капіталу.

2.1. Центри відповідальності, їх види, класифікація

Уперше концепція управління фінансовою діяльністю на основі центрів відповідальності була запропонована американським вченим Дж. А. Хіггінсом. На його думку, **центр фінансової відповідальності** – структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті або інші аспекти фінансової діяльності, а її керівник самостійно приймає управлінські рішення та несе повну відповідальність за виконання доведених до нього планових показників. Зокрема, потрібно було: визначити понесені витрати менеджерами різних відділів (підрозділів) на різних рівнях та здійснити контроль за дотриманням вартості кошторисів за кожною відповідальною особою. Дж. А. Хіггінс вважав: кожна структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати та доходи, за які вона може відповідати та які контролює.

Використання центрів фінансової відповідальності в загальній структурі підприємства дозволяє розмежувати основні функції, повноваження, права та обов'язки, необхідні для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Суть концепції центрів відповідальності: кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем.

Учені по-різному трактують термін «центр відповідальності».

Центр відповідальності:

- це структурний підрозділ підприємства, за яким встановлена відповідальність керівника для досягнення фінансових показників;
- це сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.
- це спосіб узагальнення і групування інформації в управлінському обліку, заснований на узагальненні та відображенні на спеціальних аналітичних рахунках, відкритих в розрізі встановлених центрів відповідальності, сум доходів, витрат, фінансових результатів, активів, зобов'язань та інших показників діяльності;
- 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 стороні;

- це наявні структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником.

Критерії визначення центру відповідальності:

- територіальна відособленість підрозділів і однорідна функціональна діяльність;
- розподіл повноважень між працівниками підприємства;
- наявність менеджера наділеного повноваженнями в прийнятті рішень і закріплення відповідальності за результати діяльності цього підрозділу.

Центри відповідальності виконують функції: облік, планування, контроль, звітність, мотивація.

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

Основні вимоги до виділення центрів відповідальності:

- центри відповідальності повинні бути пов'язані з організаційною структурою підприємства (організації);
- призначення відповідального керівника за результати діяльності центру відповідальності;
- своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією;
- вимір, реєстрація інформації про використання ресурсів та контроль за проведенням центром відповідальності кожної господарської операції;
- використання показників оцінки діяльності центрів відповідальності;
- обробка, накопичення і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня;
- розподіл сфери повноважень і відповідальності керівників за досягнення показників діяльності кожного центру відповідальності;
- забезпечення системи контролю за виконання показників діяльності центрів відповідальності.

Для здійснення фінансово-господарської діяльності центри відповідальності групують за обсягом повноважень та обов'язками: центри витрат, доходів, продажів, прибутку, інвестицій, контролю, управління тощо.

Це дозволяє використовувати в аналітиці управлінського обліку не традиційну організаційну структуру, а організаційно-функціональну, в якій значимість тієї чи іншої структурної або штатної одиниці визначається закріпленими за нею функціями. Відповідне рішення поставлених завдань в інформаційній системі управлінського обліку дозволяє виявити ті центри відповідальності, вплив на які з найбільшою ймовірністю забезпечить необхідний результат з найменшими затратами.

Поділ центрів відповідальності може бути деталізовано як до рівня структурних підрозділів підприємства, так і до рівня окремих співробітників, окремих проектів, від функціонування яких залежать результати діяльності всього підприємства.

Центр витрат – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність лише за витрати (робочі місця, бригади, ділянки, цехи обслуговуючого та допоміжного виробництва, відділи, служби тощо). Окремі вітчизняні дослідники вважають, що центри витрат лежать в основі калькулювання, за їх допомогою створюється можливість зберегти системність та ув'язку даних обліку між собою.

Залежно від характеру здійснюваних функцій пропонуємо виділяти виробничі (первинні), допоміжні та номінальні центри витрат. **Виробничі (первинні) центри витрат** виділяються в цехах основного виробництва. Допоміжні центри витрат виділяються в цехах та на ділянках, які займаються матеріально-технічним забезпеченням та обслуговуванням основного виробництва. **Номінальні центри витрат** виділяються у функціональних (адміністративних) відділах і службах підприємства.

Центр доходів – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність за доходи (відділи збуту, секції продажу, регіональні представництва тощо). **Центр прибутку** – це структурні підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за витрати і доходи та мають можливість оцінити фінансовий результат їх діяльності (магазини, відділення, філії тощо). **Центр інвестицій** – це підприємство в цілому, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати та інвестиції у власні активи.

В узагальненому вигляді типи центрів відповідальності та об'єкти їх контролю зображено на рис. 2.1.

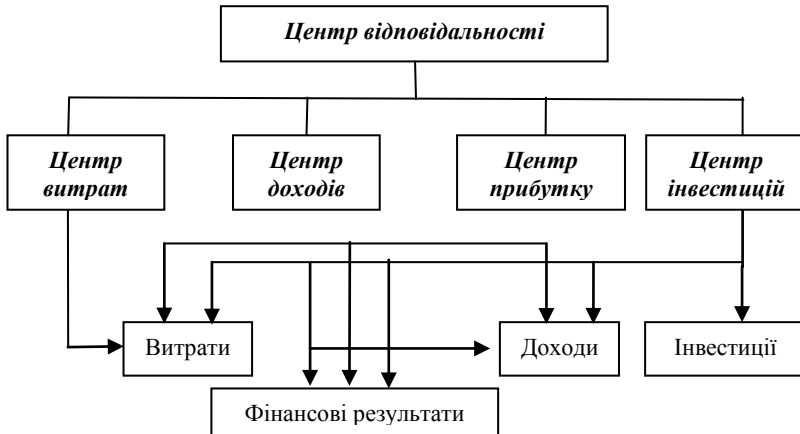


Рис. 2.1. Типи центрів відповідальності та об'єкти їх контролю

Характеристика центрів відповідальності наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика центрів відповідальності

Ознаки	Типи центрів відповідальності			
	Центр витрат	Центр доходу	Центр прибутку	Центр інвестицій
1	2	3	4	5
Контролюється менеджментом центру	Витрати	Доходи	Витрати, доходи	Витрати, доходи і суттєвий контроль за інвестиціями
Не контролюється менеджментом центру	Доходи, інвестиції в запаси і основні засоби	Витрати, інвестиції в запаси і основні засоби	Інвестиції в запаси і основні засоби	

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5
Вимірюється обліковою системою	Витрати по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Доходи по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Прибуток по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Рентабельність інвестицій по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)
Не вимірюється обліковою системою	Виконання по ключових факторах успіху, крім витрат	Виконання по ключових факторах успіху, крім виручки	Виконання по ключових факторах успіху, крім Прибутку	Виконання по ключових факторах успіху, крім рентабельності інвестицій

Характеристика діяльності центрів відповідальності на підприємствах пивоварної галузі відображено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика діяльності центрів відповідальності на підприємствах пивоварної галузі

Керівник центру відповідальності	Вид центру		Моніторинг	
	основний	у розрізі центрів інвестицій	основний	у розрізі центрів інвестицій
1	2	3	4	5
Головні центри відповідальності				
Генеральний директор	Доходи, прибуток, витрати, інвестиційні ресурси		Дохідність та рентабельність діяльності; сукупний капітал підприємства	Обсяг інвестиційних ресурсів, інвестиційна привабливість підприємства
Комерційний директор	Доходи прибутку, витрати	Центр формування інвестиційних ресурсів	Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут	Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут
Фінансовий директор	Інвестиції, доходи прибутку, витрати		Систематизація та автоматизація бухгалтерського обліку	Оптимізація платіжної дисципліни на підприємстві, нарахування амортизаційних відрахувань, управління адміністративними витратами

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5
Директор з виробництва	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Обсяг виробництва, сукупні витрати виробництва	Виконання плану виробництва продукції, оптимізація структури постачальників, мінімізація виробничої собівартості
Головний технолог	Витрати		Обсяг виробництва, витрати виробництва	Мінімізація технологічної собівартості, організація виробництва
Майстри (начальники) цехів, відділів	Витрати		Обсяг виробництва, витрати цехів	Якість продукції, виробничі простои, мінімізація технологічних витрат, фонд робочого часу
Супутні центри відповідальності				
Заст. директора із загальних питань (у тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Витрати допоміжних центрів відповідальності	Обертання залишків продукції на складі, поточний ремонт, мінімізація загальнопромислових витрат, енергозбереження

Центри відповідальності виконують певні функції і завдання згідно закріплених за ними напрямів діяльності – бізнес-процесів (лінійних або функціональних), які структуруються у визначену послідовність операцій та заходів. Закріплення лінійних бізнес-процесів може проводитися за допомогою прив'язки до нього одного центру відповідальності, а функціональних – за допомогою закріплення за центрами відповідальності відповідних операцій бізнес-процесу – відповідальних підрозділів, співробітників тощо. Центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а і тип доступної для управління інформації.

Типи центрів відповідальності та облікова інформація, що використовується для оцінки результатів діяльності відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

**Центри відповідальності та облікова інформація,
що використовується для оцінки результатів діяльності**

Типи центрів відповідальності	Витрати	доходи	Інвестиції	інше
Центр витрат	+			
Центр доходів	Лише власні	+		
Центр інвестицій	+	+	+	+
Центр прибутку	+	+		

Закріплення видів центрів відповідальності за виділеними сегментами в організаційній структурі підприємства вплине на:

- організаційну структуру управління, побудовану на основі центрів відповідальності (фінансову структуру управління);
- робочий план рахунків;
- документообіг.

Класифікація центрів відповідальності підприємств торгівлі за різними ознаками представлена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Класифікація центрів відповідальності підприємств торгівлі

Класи центрів відповідальності	Підкласи центрів відповідальності
За статусом (ступенем контролюваності ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальності працівників)	Центри фінансової відповідальності; центри нефінансової відповідальності; місця виникнення доходів (витрат)
За показниками, які контролюються	Центри виручки, доходу, маржинального прибутку, витрат, прибутку, інвестицій, нефінансових показників, якісних параметрів діяльності
Значенням у бізнес-процесах	Основні, підтримуючі
За місцем розташування	У межах одного об'єкта, чи різних об'єктах
За ступенем збігу з організаційною структурою підприємства	Тотожні, інтегровані, дезагреговані
За ієрархічним рівнем (ступенем підпорядкованості)	Першого, другого, третього ... ступеня

Центри відповідальності є основними об'єктами управління і головними ланками в організаційній структурі виробництва. Типова класифікація центрів відповідальності подана в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Класифікація центрів відповідальності за різними ознаками

Класифікаційна ознака	Центри відповідальності
1	2
За метою управління	<p>Оперативні – центри відповідальності, що забезпечують здійснення основної діяльності.</p> <p>Тактичні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей.</p> <p>Стратегічні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей.</p>
За рівнем управління	<p>Центри, що охоплюють окремі структурні підрозділи,</p> <p>Центри, що охоплюють окремі напрямки або види діяльності,</p> <p>Центри, що охоплюють групи продуктів чи послуг,</p> <p>Центри, що охоплюють групи клієнтів,</p> <p>Центром відповідальності вважаються філії, відділення,</p> <p>Центром відповідальності вважається банк в цілому.</p>
За обсягом відповідальності	<p>Центр витрат – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати, але не контролюють доходи й інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центр доходу – центри відповідальності, керівники яких контролюють доходи, але не контролюють витрати та інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центри прибутку – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центри інвестицій – центри відповідальності, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції в активи центрів та несуть відповідальність за ефективність інвестицій.</p>
За відношенням до внутрішньогосподарського механізму	<p>Госпрозрахункові – центри, що функціонують на принципах внутрішнього госпрозрахунку.</p> <p>Аналітичні – не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин та контролюють окремі види витрат.</p>

1	2
За ступенем агрегованості	Первинні – центри, сфера діяльності яких збігається з межами реального структурного підрозділу. Похідні – центри, що не ототожнюються з конкретними структурними підрозділами.
За відношенням до основної діяльності або за ступенем співпадіння за місцями виникнення	Основні – центри, що організовують контроль за місцями виникнення витрат. Функціональні – центри, що забезпечують контроль за витратами, які виникли в різних підрозділах, але за відповідальністю одного менеджера. Співпадаючі – центри, що формуються за місцями виникнення витрат. Не співпадаючі – центри відповідальності, діяльність яких не прив'язана до місць виникнення витрат.
За функціональним принципом	Обслуговуючі – надання послуг іншим центрам підприємства (організації). Матеріальні – здійснення заготівлі і збереження матеріалів (залежно від специфіки діяльності). Виробничі – підрозділи основного й допоміжного виробництва. Управлінські – здійснюють управління підприємством (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ, тощо). Збутові – здійснюють збут готової продукції.

2.2. Формування центрів відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління

Формування центрів відповідальності підприємства пов'язано з визначенням собівартості продукції, веденням ефективного обліку витрат й визначенням їхнього місця виникнення, з розподілом повноважень між працівниками підприємства, наданням керівникам підрозділу прав автономно приймати рішення та закріпленням відповідальності за наслідки таких рішень.

Потреба надання керівникам відділу (дільниці, підрозділу, цеху) відповідних повноважень, прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень, пов'язано з розподілом повноважень між працівниками підприємства тобто формуванням центрів відповідальності.

Порядок формування центрів відповідальності залежить від:

- сфери діяльності підприємства,
- потужності підприємства,
- галузевої специфіки,
- організаційної структури, технологічного процесу, територіальної прихильності (вирішується в індивідуальному порядку).

Формування центрів відповідальності передбачає побудову виробничої структури цеху (відділів, ділянок, вузлів, агрегатів), і включає черговий персонал механо- і енергослужб відповідної ділянки, старших і змінних майстрів, а також інші служби, господарства і працівників, які безпосередньо забезпечують організаційно - технологічну цілісність первинних центрів відповідальності.

Проте крім первинних центрів відповідальності на базі окремих ділянок, доцільно створити допоміжні (загальноцехові служби, функціональні підрозділи управління цехом) центри відповідальності. На основі сформованих центрів відповідальності встановлюють *місяця виникнення витрат*, якщо вони є самостійними елементами системи внутрішнього контролю підприємства і первинний елемент, підтип відповідного центру відповідальності.

Окремо створений центр відповідальності формує кошторис. Кошторис витрат центру відповідальності (зведений кошторис) – зведений план усіх витрат підприємства (виробничо - фінансової діяльності) на майбутній період. Кошторис визначає загальну суму витрат виробництва за видами використовуваних ресурсів, стадіями виробничої діяльності, рівнями управління підприємством та іншими напрямками витрат (див.розділ 4).

У разі, якщо за центром (дільницею, кафедрою) закріплюється відповідальність за контрольовані статті витрат, тоді керівник такого підрозділу може впливати (мати можливість впливати) на величину цих витрат, або контролювати більшу частину факторів, що впливають на визначену статтю кошторису.

Методом прямого розрахунку (розподільчим методом) розраховують плановий рівень витрат за первинними центрами відповідальності на основі встановлених норм витрат кожного виду ресурсу. Застосовуючи розподільний метод, визначені статті цехового кошторису витрат розподіляються за первинними центрами відповідальності пропорційно обраної бази розподілу. Наприклад, за місцями виникнення витрат відповідних центрів відповідальності розподіляють прямі матеріальні витрати (основні матеріали і напівфабрикати, допоміжні матеріали, знос змінного обладнання та інструменту) тобто за нормами витрат і обсягами споживання. Проте енергетичні витрати розподіляються між центрами відповідальності пропорційно встановленої потужності енергоспоживачів; тоді як розподіл витрат на паливо здійснюють відповідно до місця і обсягів споживання обраного виду палива; розподіл витрат на поточний ремонт та утримання обладнання – відповідно до трудомісткості ремонтів обладнання, закріпленого за відповідним центром відповідальності. Забезпечення балансу витрат за первинними центрами відповідальності і центру відповідальності на рівні цеху вважають перевагами в застосуванні розподільчого методу.

Центри відповідальності повинні бути оснащені відповідними технічними засобами контролю (витратомірами, лічильниками, вагами). Здійснюючи облік фактичної кількості спожитих ними ресурсів, зібрані дані відображають у звітах про виконання кошторису, який складають через короткі проміжки часу.

Головні управлінці (фінансові аналітики) центрів відповідальності із сформованих звітів отримують інформацію про відхилення від кошторису, деталізовану інформацію про витрати виробництва за місцями виникнення, центрами відповідальності підприємства в цілому.

Ефективність центру відповідальності визначається параметрами:

- досягненням цілей;
- ефективністю використання ресурсів.

Найбільш ефективним є центр відповідальності, який використовує мінімальну кількість ресурсів для досягнення поставлених цілей.

Створення (формування) центрів відповідальності дозволяє приймати управлінські рішення, щодо використання матеріального стимулювання за результати діяльності центрів відповідальності, і передбачає:

- ✓ визначення певного центру відповідальності;
- ✓ складання бюджету центру відповідальності;
- ✓ регулярне складання звітності про виконання;
- ✓ аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Децентралізація управління, переваги і недоліки

Одним з напрямів на шляху вдосконалення організаційно-економічного механізму бізнесу є перехід до *децентралізації системи управління*, можливості якої дають змогу розподілити повноваження з прийняття рішень між різними рівнями управління, відповідальність щодо планування й контролювання доходів та витрат, а також виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства, здійснювати контроль та планування різних господарських показників, аналізувати відхилення фактичних показників від запланованих.

На підприємствах прийняття рішень здійснюється через *делегування повноважень*.

Делегування повноважень приймати рішення трактують як децентралізацію управління. Під час децентралізації управління центр відповідальності, дає змогу розглядати організаційну структуру підприємства як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних лініями відповідальності, оскільки під час децентралізації управління можна охоплювати усі структурні одиниці зверху донизу та визначати місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) щодо делегування їй відповідних повноважень та відповідальності. Майбутнє має належати децентралізованому обліку. Переваги і недоліки децентралізації управління наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Переваги і недоліки децентралізації управління

Переваги децентралізації управління	Недоліки децентралізації управління
можливість вищого керівництва зосередитись на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях	ускладнення процесу координації діяльності
оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління	можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції
рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміють суть проблеми	збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу
менеджери набувають досвіду управління, що дозволяє їм з часом посісти вирішальні посади в керівництві, тощо.	

2.3. Управлінський облік за сегментами

З метою підготовки інформації для внутрішнього управління, центри відповідальності вважають початковим етапом сегментарного обліку, і трактуються як метод управлінського обліку.

Відмінності понять «сегмент», «центр відповідальності», «центр сегментування».

Поняття «сегмент» це частина чого-небудь (від лат. Segmentum – відрізок, смуга).

Сегмент бізнесу – будь-яка його частина, виділена за певними ознаками. Основні правила відображення інформації за сегментами прописані в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 3 червня 2005 р. № 621/10901.

Беручи до уваги ознаки виділення сегментів, запропонованих в українському стандарті НП(С)БО29 «Фінансова звітність за сегментами», вимог МСБО 18 «Звітність за сегментами» та МСФЗ 8 «Операційні сегменти» сформульовано визначення сегмента.

Сегмент – окрема частина діяльності (компонент) організації, в якій є можливість ідентифікації доходів і витрат, інших фінансових показників, результати якої оцінюються управлінським апаратом з метою прийняття рішень щодо розподілу ресурсів. Поняття «сегмент» співвідноситься з господарською діяльністю організації і трактується як частина бізнесу. Для сегмента вирішальне значення має здатність приносити доходи і викликати витрати, формувати фінансові показники, він виділяється з метою детального і найбільш повного уявлення діяльності організації для зовнішніх користувачів.

Узагальнення інформації відбувається в облікових системах з використанням певних прийомів і способів, які характеризують метод управлінського обліку.

Інформація за сегментами формується в два етапи, тобто з використанням двох методів:

- *групування інформації за центрами відповідальності*
- *групування інформації за центрами сегментування.*

Термін «центр сегментування» ідентичний поняттю «сегмент», але представляє погляд на сегмент з точки зору організації обліку. Він трактується як спосіб отримання інформації за сегментами, при якому узагальнюється інформація, зібрана в розрізі центрів відповідальності за сегментами для її подання у зовнішній звітності.

Центр сегментування - спосіб групування інформації в управлінському обліку, заснований на узагальненні даних за центрами відповідальності в розрізі звітних сегментів, складовою частиною яких вони є, з метою формування інформації за сегментами як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності.

Розуміння сутності категорій: сегментний облік, бюджетування, звітність за сегментами, їх порівняльну характеристику наведено в табл.2.7.

Для обліку за сегментами можуть використовуватися наступні методи:

- 1) елементи методу бухгалтерського обліку;
- 2) прийоми і способи управлінського обліку;
- 3) власні специфічні прийоми і способи (елементи методу управлінського обліку за сегментами і їх співвідношення з іншими складовими частинами самої облікової підсистеми (див. табл. 2.7.).

Таблиця 2.7

Реалізація методів управлінського обліку за сегментами

Застосовувані прийоми і способи	Сегментний облік	Бюджетування	Звітність за сегментами
1. Елементи методу бухгалтерського обліку	рахунки, подвійна запис, калькуляція, документація, оцінка	балансове узагальнення, калькуляція, оцінка	балансове узагальнення
2. Елементи методу управлінського обліку	центри відповідальності, нормування	планування, нормування	планування
3. Власні специфічні прийоми і способи	центри сегментування, інтерпретація сегментної інформації		

2.4. Організація обліку і оцінювання діяльності за центрами відповідальності

Облік за центрами відповідальності це система обліку (управлінська бухгалтерська система), яка забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності, і обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про витрати і результати центру відповідальності.

Характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності подано на рис. 2.2. На відміну від системи диференціювання витрат і доходів, яка використовується для оцінки конкретних разових завдань (проектів, варіантів рішень) за релевантною інформацією, облік за центрами відповідальності передбачає врахування повного (постійного) потоку інформації.



Рис. 2.2. Характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності

Організація обліку за центрами відповідальності передбачає:

- ✓ формування обліку за центрами відповідальності на великих децентралізованих підприємствах зі складною структурою управління і виробництва;
- ✓ паралельне функціонування обліку за центрами відповідальності (для задоволення інформаційних потреб внутрішнього управління) та бухгалтерського обліку;
- ✓ оперативний контроль витрат і результатів на різних рівнях підприємства і оцінювання діяльності окремих менеджерів, підрозділів на підставі проведення первинного аналізу;
- ✓ чітке розмежування сфер відповідальності менеджерів за статтями обліку для прийняття рішень у механізмі управління;

- ✓ формування у кожному виділеному центрі відповідальності звітів з метою прийняття ефективних рішень.

У таблиці 2.8. відображено показники оцінки діяльності центрів відповідальності на підприємствах пивоварної галузі.

Таблиця 2.8

Показники оцінки діяльності центрів відповідальності на підприємствах пивоварної галузі

Центр відповідальності	Якісні показники	Кількісні показники	
		Фінансові	Нефінансові
1	2	3	4
Генеральний директор	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукції та фірми, приріст власного капіталу, підвищення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності	Зростання ринкової стійкості, прибутковість інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень, підвищення рентабельності та ділової активності підприємства	Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів, кількість нових торгових марок, розширення партнерів у бізнесі; кількість отриманих брендів, нагород, подяк
Фінансовий директор	Відсутність заборгованості з виплати заробітної плати, прострочених платежів за зобов'язаннями підприємства; кількість розроблених інвестиційних та інноваційних проектів і програм	Співвідношення власного та позичкового капіталу, рівень ліквідності та платоспроможності, забезпечення кредитоспроможності підприємства, обсяг продажу, кількість нових замовлень	Оптимізація структури капіталу; впровадження заходів щодо підвищення мотивації праці
Комерційний директор	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, розширення ринків збуту та формування ефективної дилерської мережі	Обсяг реалізованої продукції та його приріст у натуральному та вартісному вимірі; рівень цін на ринку та рентабельності діяльності; динаміка витрат на збут; динаміка залишків продукції на складі	Частка ринку підприємства, позиція на ринку, рівень попиту на продукцію, ритмічність проведення рекламних заходів щодо просування продукції

Закінчення табл. 2.8

1	2	3	4
Головний бухгалтер	Свочасність подання зовнішньої звітності та сплати податків і обов'язкових платежів	Обсяг отриманої пені та стягнень з підприємств за несвочасність розрахунків, чи порушення договірних умов	Зростання доходу порівняно з попереднім періодом
Заст. директора із загальних питань (у тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Забезпечення своєчасного і якісного ремонту основних засобів підприємства, відповідного рівня охорони праці на підприємстві; зберігання та облік запасів на складі; ефективність системи логістики	Показники використання ОЗ, використання норм охорони праці, технічний рівень транспортних засобів, заходи щодо зберігання запасів, економія витрат за рахунок енергозбереження	Зниження поломок та простоїв виробничого і не виробничого обладнання, транспортних засобів, рівень травматизму на підприємстві, кількість списаних запасів, формування політики енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії.
Інженер з виробництва Головний технолог	Зростання рівня автоматизації виробництва, поліпшення оперативного контролю, якості продукції та її конкурентних переваг	Зниження технологічних витрат на виробництво порівняно з попереднім періодом, відхилення від норм витрат; кількість та тривалість виробничих простоїв	Покращення споживчих властивостей продукції, кількість лабораторних досліджень та експериментальних зразків, стандарт якості на продукцію.

Етапи організації обліку за центрами відповідальності представлено в табл. 2.9.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів. Так в процесі організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у виробничих підприємствах відбувається

накопичення витрат за центрами відповідальності та їх віднесення на конкретний вид продукції, що виготовляється на підприємстві.

Таблиця 2.9

Етапи організації обліку за центрами відповідальності

Етап	Зміст етапу	Дії на етапі
I	Економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності	1) дослідження особливостей функціонування окремих структурних підрозділів з метою реорганізації організаційної структури на основі центрів відповідальності; 2) оцінка переваг та недоліків децентралізації; 3) визначення внутрішньої організаційно-управлінської структури з точки зору реорганізації на основі центрів відповідальності.
II	Поділ на центри відповідальності	1) визначення організаційно-економічного механізму управління за центрами відповідальності та взаємодії його складових частин; 2) розробка внутрішніх нормативних документів (положення про центри відповідальності, посадові інструкції).
III	Організація обліку за центрами відповідальності	1) визначення принципів, цілей і завдань обліку за центрами відповідальності; 2) розробка норм і нормативів; 3) розробка документообігу; 4) створення системи бюджетування (розробка форм бюджету центру відповідальності); 5) впровадження форм внутрішньої звітності (визначення форм звітності і встановлення періодичності їх подання).

Принципи обліку за центрами відповідальності:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їх контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їх підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;

- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Сфера відповідальності – це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, які контролюють собівартість продукції.

Поділ підприємства на структурні підрозділи в організаційному процесі підприємств розглядають як об'єкти управлінського впливу з боку їх керівників з наявністю комунікаційних зв'язків різних рівнів управління підприємства з огляду на взаємовідносини їх повноважень, і за об'єктами планування.

Приклад 2.1. Організація системи обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі подано на рис. 2.3. При побудові правильної та ефективної системи управлінського обліку за центрами відповідальності необхідно враховувати організаційні та технологічні особливості діяльності підприємства. Так, підприємства оптової торгівлі об'єднують спеціалізовані склади за видами продукції з єдиними комунікаціями, характеризуються формуванням великих збутових систем і торгових монополій, наявна інтеграція виробничої, торговельної, фінансової та інших видів діяльності, тощо.

1 етап	Визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань;
2 етап	Виокремлення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності конкретних осіб;
3 етап	Розподіл сфери повноважень і відповідальності праці в них і щодо кожного центру відповідальності;
4 етап	Закріплення витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного центру відповідальності;
5 етап	Визначення порядку звітування та складу форм звітності про результати діяльності центрів;
6 етап	Аналіз причин відхилень та встановлення винних осіб, оцінка ефективності діяльності центрів;
7 етап	Проведення оперативного аналізу відхилень фактичних витрат від запланованих, здійснення управління за відхиленнями.

Рис. 2.3. Організація обліку за центрами відповідальності

Послідовність побудови *типової системи обліку за центрами відповідальності в межах підприємства* подано на рис. 2.4.

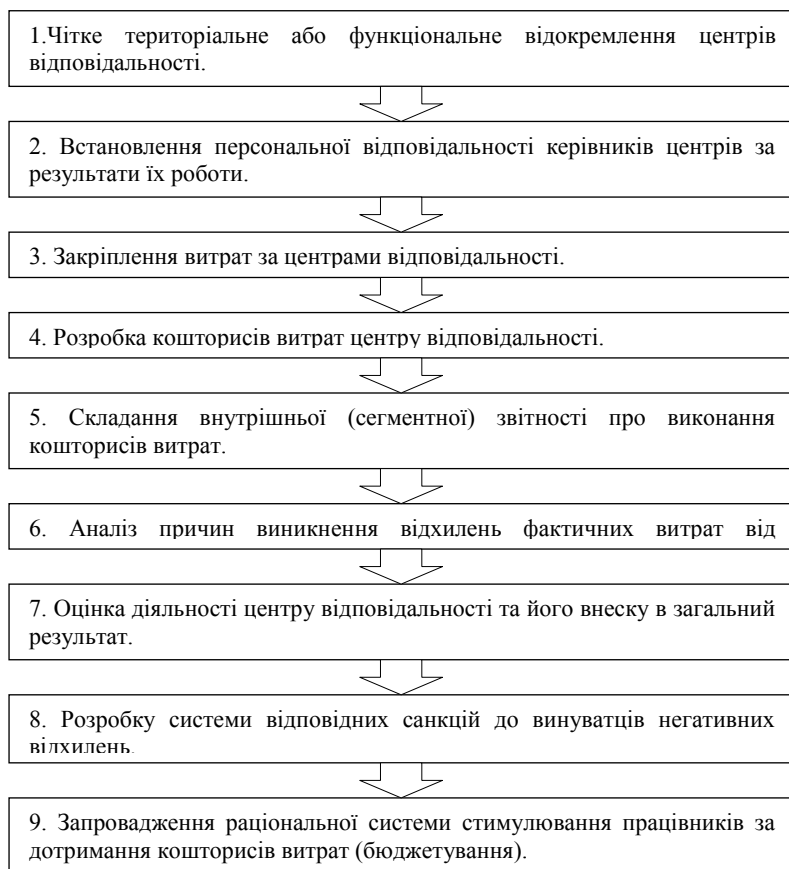


Рис. 2.4. Послідовність побудови типової системи обліку за центрами відповідальності

Досвід США, Німеччини та інших країн, свідчить, що формування центрів витрат визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, можливість калькулювати собівартість продукції. В

одному центрі витрат може бути одна відповідальна особа (начальник цеху), або кілька, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, налагодження устаткування; головний енергетик – за використання усіх видів енергії; майстри – за використання матеріалів, тощо). Однак бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості на всіх ділянках, які входять до складу цеху. Центри витрат повинні контролювати правильність розрахунків, дотримання технологічних нормативів, позитивно вплине на величину дохідності та окупності власного капіталу й забезпечення стійкого розвитку підприємства. Управління і контроль за недопущенням необґрунтованої зміни суми витрат забезпечуватиме мінімізацію сукупних витрат виробництва продукції і, як наслідок, максимізацію доходів та прибутків підприємства у визначеному ринковому середовищі.

Приклад 2.2. Особливості організаційної структури аграрного підприємства щодо поділу центрів витрат основної діяльності за двома групами: на технологічні центри витрат і дискреційні центри витрат, які відображено на рис. 2.5.

Визначаючи центр витрат кожне підприємство, здійснює випуск продукції (виконання робіт, надання послуг), провадить цей процес в умовах певної організаційно – виробничої структури. Тому, центрами витрат можуть виступати як основні так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, разом з тим їх об'єднує цільове спрямування витрат, які виникають у таких підрозділах.

Технологічні центри витрат:

- центри витрат основного виробництва (рослинництво, тваринництво, переробка);
- центри витрат допоміжного виробництва (ремонтна майстерня, вантажний автотранспорт, електропостачання, водопостачання, тепlopостачання тощо);
- центри витрат обслуговування виробничих процесів (машинно-тракторний парк).



Рис. 2.5. Загальна схема центрів витрат основної діяльності агроформування

Дискреційні центри витрат:

- центр адміністративних витрат;
- центр маркетингово-збутових витрат.

Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Така 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, який дає змогу оцінити роботу керівників структурних підрозділів і виконавців та встановити причини відхилень. Форма звітності базується на показнику маржинального доходу (див.розд.7) 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 звітність для прийняття інших управлінських рішень, наприклад, купувати чи виробляти напівфабрикати, чи приймати додаткове замовлення в умовах недозавантаження потужностей.

Для організації обліку за центрами відповідальності потрібно передбачити специфіку його ведення в обліковій політиці підприємства (див. розділ 10), зокрема:

- ✓ розроблення плану рахунків за центрами витрат;
- ✓ групування витрат за центрами та їх різноманітністю;
- ✓ розподіл центрів витрат на основні й допоміжні, первинні й вторинні, форми внутрішньої звітності, тощо.

Фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку промислового підприємства подано в розділі 10. Зокрема, облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності, так наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

- 1 - ознака діяльності (основна);
- 2 - функція (виробництво, збут, адміністрування);
- 3 - структурна одиниця (цех 1);
- 4 - стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);
- 5 - контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху 1);
- 6 - код об'єкту витрат (код виробу чи замовлення).

Облікова політика підприємства щодо обліку за центрами відповідальності має містити інформацію про:

- планово-оціночні показники діяльності центрів відповідальності;
- затвержені норми й нормативи;

- можливість використання трансфертних цін;
- відображення на бухгалтерських рахунках результатів діяльності центрів відповідальності.

Отже, 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.

Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Відповідно до поставлених цілей та завдань, орієнтиром діяльності й засобом оцінювання кожного центру відповідальності є своя група показників, яка закріплюється за кожним центром відповідальності. В бухгалтерському обліку діяльність центрів відповідальності як об'єктів управління буде відображатися шляхом формування кількісних показників, сукупність яких становить інформаційну модель цієї діяльності.

Виділення бюджетних та оціночних показників, включення їх в інформаційні потоки в системі внутрішньовиробничих планів та звітів є важливими умовами організації обліку за центрами відповідальності. Для визначення ефективності діяльності центрів відповідальності використовують показники оцінки діяльності центрів відповідальності (див.табл.2.10), а саме: показники центру інвестицій; показники центру прибутку; показники центру витрат.

Оцінювання діяльності центрів відповідальності здійснюють з дотриманням критеріїв, які відображено на рис.2.6. Оцінювання діяльності центрів відповідальності має базуватися на:

- 1) аналізі відхилень бюджетних і фактичних показників витрат та фінансових результатів діяльності;
- 2) аналізі не фінансових показників діяльності центру, зокрема таких як плинність кадрів, відсоток забракованих виробів, використання робочого часу, кількість скарг клієнтів, відсоток повторних замовлень, кількість клієнтів тощо.

Таблиця 2.10.

Показники оцінки діяльності центрів відповідальності

Тип центру відповідальності	Показники
Центр інвестицій	Рентабельність інвестицій
	Обсяг інвестицій
	Період окупності інвестицій
Центр прибутку	Чистий прибуток
	Рентабельність продажу
	Рентабельність продукції
	Рентабельність активів
	Рентабельність власного капіталу
Центр витрат	Прямі витрати
	Непрямі витрати

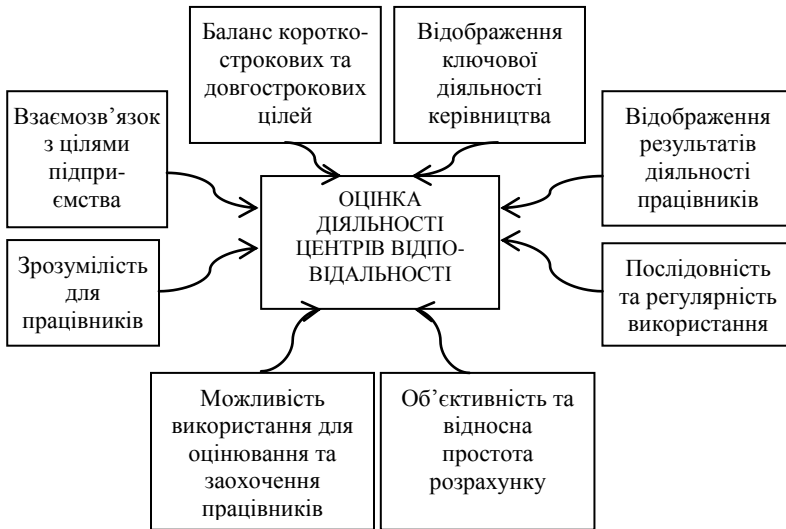


Рис. 2.6. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Приклад 2.3. Для оцінювання діяльності центру відповідальності «Відділ матеріально-технічного постачання» вибрали групи показників:

1) забезпечення виробничого процесу паливно-мастильними матеріалами, запасними частинами, матеріалами сільськогосподарського призначення (зокрема, показники забезпеченості та виконання договорів у процесі виробництва);

- 2) витрати на поставку виробничих запасів;
- 3) ліміти виробничих запасів.

У системі обліку за центрами відповідальності потребує:

- визначення центрів відповідальності за їх видами;
- складання бюджетів (планів чи нормативів) для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання в центрах відповідальності звітів про результати їх роботи порівняно із запланованими показниками діяльності.

Оцінювання діяльності центру витрат доцільно здійснювати на основі дотримання бюджету витрат за умови виконання запланованої виробничої програми, тобто забезпечення доцільності та ефективності витрат. Окремо потрібно аналізувати показники виконання контрольованих і неконтрольованих (див.розд.3) керівником підрозділу витрат.

Оцінювання діяльності центру прибутку здійснюють за досягненням показника прибутку. При цьому необхідно аналізувати фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу, тобто залежить від ефективності управління контрольованими доходами і контрольованими витратами, а також фінансовий результат без урахування загальних операційних витрат підприємства та суми чистого прибутку центру відповідальності.

Звіт центрів відповідальності повинен складатися щомісячно і містити порівняння фактичних і планових показників діяльності центрів відповідальності. Фаховий працівник з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат до запланованого, далі надає необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і вносить корективи (зміни).

У кожному центрі відповідальності наприкінці звітного періоду можуть складати звіт про результати діяльності, у якому виділяють змінні і постійні витрати, контрольовані керівником центру, а також розподілені на підрозділ постійні витрати, які менеджер підрозділу не контролює.

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.

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.

Оцінювання діяльності центру інвестицій здійснюють застосовуючи показники: (прибутковості інвестицій (ROI) і суми доданої економічної вартості (EVA)).

Показник ROI обчислюють за формулою:

$$\text{ROI} = \Pi^{\circ} : I^{\circ} \quad (2.1),$$

де Π° – операційний прибуток до оподаткування центру інвестицій; I° – середнє значення інвестованого капіталу в операційні активи центру інвестицій.

Значення доданої економічної вартості (EVA) визначають за формулою:

$$\text{EVA} = \text{Пч} - \text{Вк} \quad (2.2),$$

де Пч – чистий операційний прибуток підрозділу; Вк – загальна річна вартість задіяного капіталу.

Якщо EVA має позитивне значення, то центр інвестицій заробляє кошти, а якщо негативне, то, навпаки, витрачає свій капітал.

Консалтингова фірма Stem Stewart зареєструвала показник *економічна додана вартість (economic value added – EVA)*, як

свій товарний знак. Показник EVA сприяє узгодженню цілей з точки зору рішень щодо придбання активів чи продажу їх. Капітал має вартість, і тому необхідно позбутися тих активів, які використовуються неповною мірою і не забезпечують достатнього доходу на покриття вартості капіталу. Показник EVA також може розраховуватися :

$$EVA = (\text{прибуток від звичайної діяльності} - \text{бухгалтерські коректування}) - \text{інвестований у підприємство капітал} \times \text{середньозважену вартість капіталу}, \quad (2.3)$$

Етапи вибору показників оцінювання діяльності центрів відповідальності та роботи їх менеджерів:

- вибір показника, оцінки, що відповідає меті керівництва підприємства (операційний або чистий прибуток, рентабельність інвестицій, рентабельність продукції, сума доданої економічної вартості, тощо);
- визначення способу обчислення вибраного оцінного показника (на основі системи повних або змінних витрат, визначення порядку розподілу загальновиборничих, адміністративних витрат, витрат на збут, тощо);
- вибір способу трансферного ціноутворення;
- обґрунтування порядку встановлення нормативів (наприклад, чи усім підрозділам планувати єдиний рівень рентабельності);
- визначення періодичності і форми подання звітів про діяльність центрів відповідальності.

Шляхи підвищення показника EVA:

1. Збільшення прибутку при використанні попереднього обсягу капіталу.
2. Зменшення обсягу наявного капіталу за збереження прибутку на попередньому рівні.
3. Зменшення витрат на залучення капіталу.

Шляхи підвищення EVA реалізуються в межах поточної управлінської діяльності (табл.2.11).

Таблиця 2.11

Заходи, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства на основі EVA

Критерії оцінки ефективності	Шляхи підвищення	Заходи щодо досягнення заданих шляхів
EVA	1. Збільшення прибутку при використанні попереднього обсягу капіталу	А) Освоєння нових видів продукції (робіт, послуг); освоєння нових ринків (нових сегментів ринку); освоєння більш рентабельних суміжних ланок виробничо-технологічного ланцюга. Б) Збільшення доходу, прибутку, підвищення оборотності активів і зниження витрат – як прямих, так і накладних.
	2. Зменшення обсягу наявного капіталу при збереженні прибутку на попередньому рівні	А) Ліквідація (продаж) збиткових або недостатньо прибуткових сфер діяльності. Б) Для оптимізації необхідного капіталу слід співпрацювати з найбільш надійними контрагентами, управляти дебіторською заборгованістю і перерозподіляти капітал між напрямками бізнесу. При цьому необхідно стримувати ріст бізнесу, який потребує більших вкладень капіталу, і інвестувати в напрямки, які потребують менших коштів.
	3. Зменшення витрат на залучення капіталу	А) Зміна структури капіталу. Б) Управління вартістю капіталу компанії зводиться до роботи з кредиторами із залучення більш дешевих кредитів і регулювання структури капіталу. Для цього необхідно зберігати рівновагу між вартістю власних і залучених коштів. Так, залучити кредит часто виявляється дешевше, ніж використовувати власні кошти.

Етапи побудови управління на основі EVA:

Етап 1. Довести ідеологію EVA до менеджменту.

Етап 2. Розробка методики розрахунку EVA, повинна включати:

- методику розрахунку чистого прибутку з урахуванням усіх коректуючих показників: порядок розподілу непрямих витрат

- за видами бізнесу (бізнес-підрозділами), періодичність переоцінки активів, тощо;
- методика розрахунку розміру капіталу;
 - порядок визначення мінімального рівня прибутковості за проектами чи групами проектів;
 - порядок оцінки показника EVA, його періодичність і список звітів, які повинні містити цей показник;
 - описання системи мотивації персоналу на основі EVA.
- Етап 3.** Розрахунок EVA «нульової точки».

Висновки до розділу 2

Формування центрів витрат та центрів відповідальності здійснюється для здійснення калькулювання собівартості продукції виробничого підприємства (організації). Необхідність організації обліку витрат певного підрозділу обумовлена потребою її включення до собівартості продукції, робіт, послуг виробничого підприємства з метою успішної її реалізації кінцевим споживачам.

Достовірна і об'єктивна оцінка результатів діяльності центрів відповідальності є важливим елементом контролю і управління діяльністю. Управління за допомогою центрів відповідальності дозволяє оцінити вклад кожного підрозділу в кінцевий результат підприємства для матеріального стимулювання.

Ефективність створення центрів відповідальності полягає в тому, що оцінюється не тільки кінцевий результат діяльності підприємства, а результати діяльності його підрозділів.

Контрольні запитання до розділу 2

1. Дайте визначення центру відповідальності та його типів.
2. Наведіть визначення поняття «центр відповідальності».
3. Навести приклади класифікації центрів відповідальності.
4. Як і для чого складається кошторис центру витрат?
5. У чому полягають особливості складання звіту центру прибутку?
6. Які особливості оцінки діяльності центру інвестицій?
7. Які основні показники оцінки центру інвестицій?
8. Сформулювати визначення сегмента бізнесу.
9. У чому суть класифікації сегментів і формування їх звітності?
10. Що розуміють під «делегуванням повноважень»?
11. Визначити переваги і недоліки децентралізації управління.

Тестові завдання до розділу 2

1. Суть концепції центрів відповідальності:

1. Кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем.
2. Власна організаційна структура, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів.
3. Можливість появи конкуренції.
4. Усі відповіді вірні.

2. Функції центрів відповідальності

1. Виробництво, контроль, маркетинг, облік.
2. Контроль, прогнозування, аналіз, регулювання.
3. Інформаційна, контрольна, прогнозна, аналітична, комунікаційна.
4. Усі відповіді вірні.

3. Облік витрат за центрами відповідальності – це:

1. Система обліку, спрямована на організацію поведінки управлінського персоналу.
2. Делегування повноважень централізованого керівництва.

3. Оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління.
4. Усі відповіді вірні.

4. Децентралізація управління

1. Делегування повноважень приймати рішення.
2. Оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління.
3. Збільшення витрат на утримання персоналу.
4. Усі відповіді вірні.

5. Центр відповідальності – це:

1. Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.
2. Контролювання й оцінювання роботи менеджерів нижчого рівня.
3. Прийняття рішень по суті, набуття менеджерами досвіду управління.
4. Усі відповіді вірні.

6. Облік відповідальності:

1. Система обліку, яка забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності.
2. Чітке визначення ролі обліку в системі заохочення працівників.
3. Участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність.
4. Усі відповіді вірні.

7. За функціональним принципом виділяють такі види центрів відповідальності.

1. Витрат, доходів, прибутку, інвестицій.
2. Виробничі, операційні, інвестиційні.
3. Обслуговуючі, постачальні, виробничі, управлінські, збутові.
4. Усі відповіді вірні.

8. *За рівнем контрольованості показників виділяють такі види центрів відповідальності.*

1. Центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій, центри доходу.
2. Функціональні, управлінські, обслуговуючі.
3. Виробничі, управлінські, збутові.
4. Усі відповіді вірні.

9. *Центри витрат – це:*

1. Обслуговуючі одиниці, які забезпечують ефективність капіталовкладень виробничих операцій.
2. Підрозділи (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи, прибутку та інвестицій.
3. Підрозділи, керівники яких контролюють тільки доходи, але не контролюють витрати, прибуток та інвестиції.
4. Усі відповіді вірні.

10. *Місця виникнення витрат – це:*

1. Структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю.
2. Одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності.
3. Обслуговуючі одиниці, які забезпечують ефективність капіталовкладень виробничих операцій.
4. Усі відповіді вірні.

11. *Центр прибутку – це підрозділ:*

1. Керівник якого відповідає не лише за витрати, а і за фінансові результати діяльності.
2. Керівник якого відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи.
3. Керівник якого відповідає за величину витрат і зацікавленість в скороченні собівартості.
4. Усі відповіді вірні.

12. Центри доходу – це підрозділи в яких:

1. Керівники відповідають за дохід, одержаний даним підрозділом, але не можуть контролювати прибуток, якщо центр реалізації перебуває поза їх компетенцією.
2. Керівники відповідають за дохід, одержаний даним підрозділом.
3. Підрозділ, керівник якого відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи.
4. Усі відповіді вірні.

13. Центр інвестицій – це:

1. Керівники відповідають за дохід, одержаний даним підрозділом.
2. Керівник підрозділу відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи.
3. Керівник якого відповідає не лише за витрати, а і за фінансові результати.
4. Усі відповіді вірні.

14. Оцінювання діяльності центрів відповідальності базується на:

1. Аналізі відхилень бюджетних і фактичних показників та аналізі нефінансових показників діяльності центру.
2. Аналізі бюджетного показника прибутку.
3. Аналізі, систематизації та кодування витрат і доходів по кожному центру відповідальності в розрізі бюджетних статей.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 3

ПЛАНУВАННЯ, БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТИ УПРАВЛІННЯ

За умов ринкової економіки виникає об'єктивна потреба постійного контролю, аналізу, коригування й прогнозування змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на основі бюджетування. Система управління підприємством повинна вдосконалюватись з врахуванням накопиченого світового досвіду, новітніх теоретичних й практичних досягнень у сфері менеджменту. Використання бюджетування – інтегрованої системи оперативного планування, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності, визначатиме основні вартісні параметри ведення бізнесу, зокрема: потребу компанії у фінансових ресурсах, що забезпечують її платоспроможність; наявність вільних фінансових ресурсів протягом планованого періоду; розміри передбачуваного прибутку, склад і структуру капіталу; налагодження повного управлінського циклу від планування до обліку, контролю та аналізу.

Вимоги сьогодення – впровадження бюджетування для досягнення поставлених стратегічних цілей, реалізації бюджетів, виявленню відхилень і усунення причин їх виникнення. Чітка організація процесу бюджетування – інструментарію для реалізації функції планування і методу фінансового управління, сприятиме підвищенню ефективності ведення бізнесу українськими підприємствами від 25–50 % і зменшенню витрат підприємства на 10–15 % за рахунок підвищення якості управління. За оцінками спеціалістів, підприємства, які не складають бюджетів, втрачають за рік до 20 % своїх доходів. Система контролю за виконанням бюджету на підприємстві є своєрідним моніторингом фінансового стану підприємства для відстеження фактичного виконання планів або визначення того, наскільки дії відповідають плану, тобто зіставлення фактичних даних об'єктів фінансового планування із плановими на предмет виявлення відхилень.

Зміст розділу

- 3.1. Сутність планування, бюджетування. Бюджети, їх класифікація
- 3.2. Організація бюджетування на підприємствах
- 3.3. Методика розроблення бюджетів
- 3.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень (гнучкий та статичний бюджет)

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність знати сутність поняття бюджетування, підходів до класифікації бюджетів;
- Здатність організації бюджетування на підприємствах;
- Здатність застосування методики розроблення бюджетів;
- Здатність набуття знань складання і взаємоузгодження бюджетів на підприємствах;
- Здатність контролю виконання бюджетів, встановлення і аналіз відхилень, внесення змін.

Ключові терміни та поняття

бюджетування; бюджет; бюджетний період; бюджетний центр; зведений бюджет; операційні бюджети; фінансові бюджети; гнучкі бюджети; статичний (змінний) бюджет; бюджетний комітет; інструкція з організації бюджетування; методи бюджетування; принципи організації бюджетування; методика розроблення бюджетів; бюджет реалізації (продажу); бюджет виробництва продукції; бюджет прямих витрат, витрат на збут, грошових потоків; бюджети собівартості виробленої та реалізованої продукції; звіт про виконання бюджету; бюджетний баланс; бюджетний контроль; аналіз відхилень.

Глосарій розділу 3

Планування - це вид управлінської діяльності, який визначає перспективу і майбутній стан організації, шляхи і способи його досягнення.

Бюджетування як інструмент управління – процес конкретизації та деталізації планових завдань у натуральному та вартісному вимірюванні, встановлення конкретних показників-орієнтирів, що забезпечують виконання планів та узгодження сировинних, матеріальних, трудових, інвестиційних та грошових потоків підприємства з метою досягнення певних стратегічних, тактичних та оперативних цілей; процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Умова бюджетування – поділ усіх витрат підприємства на змінну й постійну частину, що дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними.

Бюджет це оперативний фінансовий план короткострокового періоду, що звичайно розробляється у рамках одного року та відображає витрачання і надходження фінансових коштів у процесі здійснення конкретних видів господарської діяльності.

Функції бюджетування як інструмент управління: аналітична; фінансове планування; результативна; контрольна; мотиваційна; координаційна; комунікаційна; прийняття рішень.

Бюджет - план майбутніх операцій, виражений у кількісному (грошовому) вимірах.

Бюджетний період - період, для якого підготовлений і використовується бюджет (квартал, місяць).

Бюджетний центр – підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням.

Зведений бюджет це деталізований план, який відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності, формується протягом шести місяців до початку бюджетного року, складається із операційного й фінансового бюджетів.

Операційні бюджети це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток (бюджет реалізації продукції, бюджет виробництва, бюджет використання матеріалів, бюджет придбання матеріалів, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет виробничих накладних витрат, бюджет собівартості виготовленої продукції, бюджет собівартості реалізованої продукції, бюджет адміністративних витрат, бюджет витрат на збут, бюджет фінансових результатів операційної діяльності, тощо).

Фінансові бюджети це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства (бюджет капітальних вкладень, бюджет грошових коштів, бюджетний баланс, бюджет зміни власного капіталу).

Бюджет капітальних інвестицій відображає потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих і створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії.

Гнучкі бюджети – бюджети складені для кількох можливих рівнів діяльності підприємства, які можуть настати у межах релевантного періоду внаслідок впливу імовірних чинників (рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок).

Статичний бюджет відображає доходи і витрати, розраховані виходячи із очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника).

Змінні (динамічні) бюджети – бюджети, показники яких постійно коригують після завершення певного періоду (місяця, декади) у зв'язку зі зміною як внутрішніх, так і зовнішніх умов діяльності підприємства.

Бюджетний комітет – спеціальний робочий орган, основними завданнями якого є обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення процесу стратегічного і поточного планування, вирішення проблем, які виникають у процесі бюджетування, формування бюджетної політики, виконує консультативні функції, які є вагомими для ефективного бюджетування.

Інструкція з організації бюджетування – документ, який визначає перелік інформації, необхідної для складання бюджетів, осіб, відповідальних за збирання, узагальнення та передачу бюджетної інформації, терміни виконання основних бюджетних процедур.

Бюджетування через приращення це складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді: фактичні показники попереднього періоду коригуються з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників.

Бюджетування «з нуля» це метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше; вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій та вибору найвигідніших напрямків використання ресурсів.

Бюджетування «зверху – вниз» - вище керівництво здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижнього рівня, дає можливість повністю враховувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням і агрегуванням окремих бюджетів.

Бюджетування «знизу – нагору» застосовується на підприємствах, де керівники відділів створюють бюджети ділянок, відділів, які потім узагальнюються в бюджети цеху, виробництва й заводу відповідно.

Бюджетування «знизу – нагору / зверху – вниз» є самим збалансованим і дозволяє уникнути негативних наслідків попередників, вище керівництво дає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижньої й середньої ланки готують бюджет, спрямований на досягнення цілей компанії.

Метод приросту – бюджетні суми визначають на підставі звітних даних попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства в майбутньому бюджетному періоді.

Пріоритетний метод – ґрунтується на даних попереднього бюджетного періоду, однак передбачає обґрунтування пріоритетних напрямів відносного скорочення або збільшення бюджетних сум (наприклад, зменшення прямих матеріальних витрат на 5 %).

Бюджетування з нульової точки (ZBB-бюджетування) – метод бюджетування, за якого менеджери обґрунтовують значення бюджетних показників на основі детального аналізу господарських операцій і нормативів витрачання ресурсів.

Методика розробки й впровадження системи бюджетування – може бути загальною для підприємств різних форм власності, але результат застосування даної технології на різних підприємствах буде різнитися, оскільки використовуватимуться різні фінансові моделі бюджетування. Методика розроблення бюджетів передбачає виконання кроків: Крок 1 – Бюджет реалізації (продажу); Крок 2 – Бюджет виробництва продукції (у нат. од.); Крок 3 – Бюджети прямих витрат, витрат на збут, грошових потоків (грн.); Крок 4 – Бюджети собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Технологія бюджетування – входять інструментарій фінансового планування (види й формати бюджетів, система цільових показників і нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів керування й функціонального призначення.

Організація бюджетування – включає фінансову структуру компанії, бюджетний регламент і механізми бюджетного контролю, розподіл функцій в апараті керування.

Автоматизація фінансових розрахунків – передбачає не тільки складання фінансових прогнозів, але й постановку так званого суцільного управлінського обліку, у рамках якого в будь-який час можна одержувати оперативну інформацію про хід виконання раніше прийнятих бюджетів (про рух грошових коштів, рівні витрат, структуру собівартості), та ще по окремих видах господарської діяльності підприємства або його структурних підрозділів, а не тільки для юридичної особи в цілому.

Бюджет виробництва – скільки одиниць продукції треба виготовити для виконання бюджету продажу; є основою для

формування бюджетів прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих виробничих витрат та бюджету закупівлі матеріалів. Бюджет виробництва = Залишок продукції на початок бюджетного періоду + Обсяг продажу за бюджетний період - Залишок продукції на кінець бюджетного періоду.

Бюджет реалізації продукції – необхідно проаналізувати обсяги продажу кожного виду продукції та їх динаміку за низкою попередніх звітних періодів, обсяги прибутку за кожним видом продукції, ціни конкурентів, частку ринків збуту порівняно з конкурентами та її можливу зміну, прогноз ринкової кон'юнктури, сильні та слабкі сторони підприємства.

Бюджет продажу це прогнозний (запланований) обсяг продукції, яку підприємство планує продати.

Бюджет запасів сировини – скільки сировини потрібно підприємству для виконання бюджету продажу та скільки сировини слід закупити.

Бюджет трудовитрат – визначається кількість (у люд. год.) і вартість праці працівників для виконання бюджету виробництва.

Бюджет дебіторської заборгованості – відображається сума, яку підприємство планує отримати від дебіторів за продану продукцію, обсяг продажу та залишки заборгованості на початок та кінець бюджетного періоду.

Бюджет кредиторської заборгованості – відображають суми, які підприємство має сплатити постачальникам, до бюджету, тощо.

Бюджет коштів – відображає потребу підприємства у коштах для своєчасного погашення зобов'язань з метою виконання бюджету продажу.

Бюджет доходів та витрат – відображає усі зібрані дані про доходи та витрати бюджетного періоду, і визначається сума прибутку.

Бюджетний (плановий) баланс – складають на підставі балансу на початок періоду з урахуванням очікуваних змін кожної статті балансу, який показує очікуваний стан майна, капіталу та зобов'язань підприємства внаслідок виконання усіх попередніх бюджетів.

Бюджетний контроль – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних корективів.

Звіт про виконання бюджету – це звіт в якому дається порівняння запланованих і фактичних показників, та розрахунок відхилень із зазначенням їх причини.

Позитивні відхилення є відхилення коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші, ніж бюджетні.

Негативними відхиленнями є відхилення, коли фактичний дохід менший, ніж запланований, а фактичні витрати менші від бюджетних.

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.

Альтернативи значних відхилень: корегування або перегляд бюджету, якщо результат контролю свідчить, що виконувати його далі недоцільно; внесення відповідних коректив в дії, щоб забезпечити досягнення відповідної мети.

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.

Відхилення прибутку (загальне відхилення) = фактична сума прибутку – бюджетна (планова, нормативна) сума прибутку.

Відхилення за рахунок зміни обсягу реалізації = прибуток, визначений гнучким бюджетом – прибуток початкового (старого) бюджету.

Відхилення за рахунок зміни середньої ціни реалізації = фактичний обсяг продаж (виручка) – фактичний обсяг реалізації за плановими цінами = фактичний обсяг реалізації – скоригований обсяг реалізації.

Відхилення за рахунок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) × нормативна ціна одиниці матеріалів = (фактичні витрати матеріалів на одиницю продукції – нормативні витрати на одиницю продукції) – фактичний обсяг виробництва × нормативну (бюджетну) ціну одиниці матеріалів.

Відхилення за рахунок зміни цін на матеріали = фактичні витрати на матеріали – (фактична кількість витрачених матеріалів × планова ціна одиниці матеріалів) = (фактична ціна – планова ціна) – фактичну кількість витрачених матеріалів.

Відхилення за рахунок зміни ефективності прямих витрат праці, яка характеризує рівень продуктивності праці або трудомісткості продукції = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг продукції) × нормативний рівень оплати праці = (фактичні витрати праці на одиницю продукції – нормативні витрати праці на одиницю продукції) × фактичну кількість проданої продукції × нормативну ставку оплати за одиницю праці (годину, день тощо).

Відхилення за рахунок зміни ставок оплати праці = фактичні витрати на оплату праці – (фактичні прямі витрати праці × нормативну ставку оплати одиниці праці) = (фактична ставка оплати одиниці праці – нормативна ставка одиниці праці) × фактичні затрати прямої праці у кількісних вимірниках.

Відхилення за рахунок постійних накладних витрат = фактична сума постійних витрат – планова (нормативна) сума таких витрат.

3.1. Сутність планування, бюджетування. Бюджети, їх класифікація

Планування – це вид управлінської діяльності, який визначає перспективу і майбутній стан організації, шляхи і способи його досягнення. Мета планування полягає у визначенні необхідної кількості ресурсів, впровадженні нововведень для адекватного реагування на зміни зовнішнього середовища. Планування допомагає прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, вважають необхідною передумовою успішної діяльності організації в майбутньому, процесом підготовки обґрунтованих перспективних рішень. В залежності від строку планового періоду розрізняють короткострокові плани організації (до одного року), середньострокові (від одного до п'яти років) і довгострокові (від п'яти до десяти років).

Під терміном «бюджетування» більшість вчених розуміють: «один із методів корпоративного менеджменту», «інструмент сталого розвитку підприємства», інші «управлінську технологію» і «процес розробки, складання та затвердження бюджету»; висловлюють думку про належність бюджетування одночасно до обох систем – менеджменту та управлінського обліку. «З одного боку, бюджетування конкретизує тактичні і стратегічні завдання, висунуті менеджерами організації, з іншого боку, керівники використовують бюджетні дані в цілях управлінського аналізу і контролю» за двома напрямками: підготовка функціональних бюджетів (планів підрозділів); розробка стандартів і норм витрат.

Бюджетування розглядають як процес конкретизації та деталізації планових завдань у натуральному та вартісному вимірюванні, встановлення конкретних показників-орієнтирів, що забезпечують виконання планів та узгодження сировинних, матеріальних, трудових, інвестиційних та грошових потоків підприємства з метою досягнення певних стратегічних, тактичних та оперативних цілей. **Бюджетування** це процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Бюджетування розглядають як двосторонній потік інформації:

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

Система бюджетування включає сукупність елементів: структура бюджетів; процедура формування; узгодження й затвердження бюджетів і контроль за їхнім фактичним виконанням; нормативна база (норми, нормативи, ліміти); типові процедури й механізми прийняття управлінських рішень.

У рамках менеджменту підприємства ефективного функціонування системи управління потребує взаємозв'язку підсистем обліку, звітності та бюджетування (рис. 3.1), де фінансово-господарська діяльність розглядається як її інформаційна система в точці А. Підсистему управлінського обліку (куб) – вектор АВ, утворює вектор вісі координат, вектор АС – утворює підсистему управлінської звітності; вектор АД – підсистему бюджетування. Модель куба відображає процес управління на основі інформації системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, їх взаємозв'язок щодо конкретного центру відповідальності (малого куба).

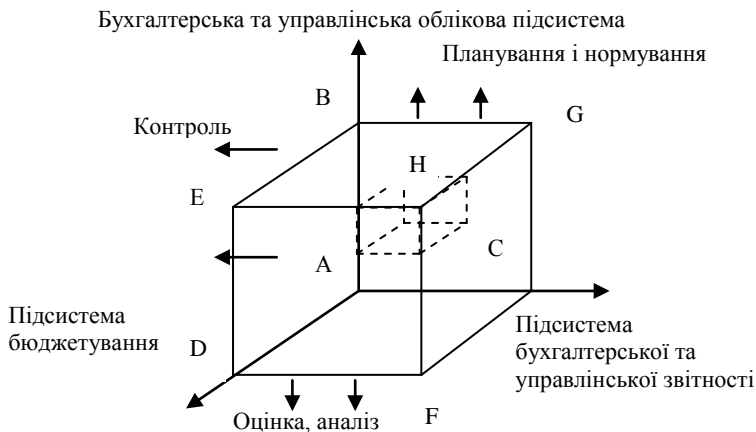


Рис. 3.1. Типова система бухгалтерського і управлінського обліку, бюджетування підприємства

Підприємства, які не складають бюджетів, втрачають за рік до 20 % своїх доходів. На рис. 3.2. виділено п'ять етапів постановки системи бюджетування в організації (підприємстві).

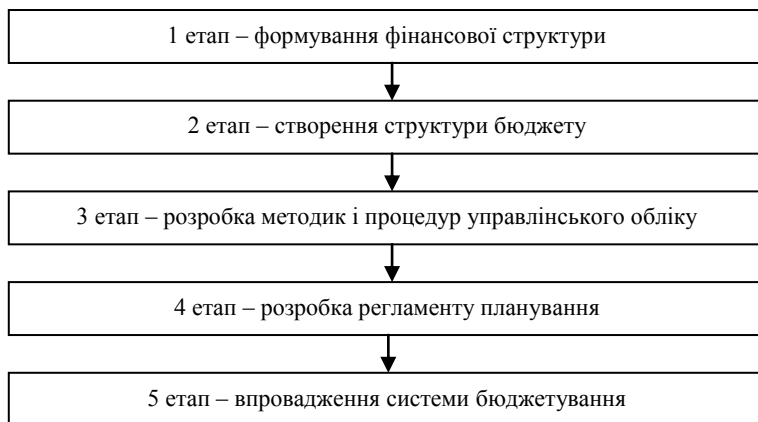


Рис. 3.2. Етапи постановки бюджетування на підприємстві

Ціль першого етапу (формування фінансової структури) – розробити модель структури, що дозволяє встановити відповідальність за виконання бюджетів і контролювати джерела виникнення доходів і витрат.

На другому етапі (створення структури бюджетів) визначається загальна схема формування зведеного бюджету підприємства.

У результаті проведення третього етапу формується обліково-фінансова політика організації, тобто правила ведення й консолідації бухгалтерського, виробничого й оперативного обліку відповідно до обмежень, прийнятими при складанні й контролі (моніторингу) виконання бюджетів.

Четвертий етап спрямований на розробку регламенту планування, що визначає процедури планування, моніторингу й аналізу причин не виконання бюджетів, а також поточного коректування бюджету.

П'ятий етап (впровадження системи бюджетування) включає роботу зі складання операційного й фінансового бюджетів на планований період, проведення сценарного аналізу, коректування

системи бюджетування за результатами аналізу її відповідності потребам.

Ведення бізнесу українськими підприємствами потребує від 25–50 % зменшення витрат і на 10–15 % за рахунок підвищення якості управління.

В Україні використовуються для бюджетування такі програмні продукти як «Парус», «1С: Фінансове планування», «Галактика» та інші.

Умова бюджетування – поділ усіх витрат підприємства на змінну й постійну частину, що дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними.

Мета і завдання бюджетування:

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікації;
- кількісне обґрунтування планів менеджерами;
- забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства;
- створення основи для оцінки і контролю виконання;
- мотивація працівників через орієнтацію на досягнення мети організації;
- виконання вимог законів та контрактів.

Функції бюджетування як інструмент управління:

- аналітична;
- фінансове планування;
- результативна;
- контрольна;
- мотиваційна;
- координаційна;
- комунікаційна;
- прийняття рішень.



Рис. 3.3. Схема бюджетування підприємства

Бюджетне планування на підприємстві повинно будуватися на:

- уніфікації всіх бюджетних форм, бюджетних періодів і процедур розроблення для підприємства та його структурних підрозділів незалежно від специфіки їх господарської діяльності;
- сумісність бюджетних форм та форматів із встановленими формами державної звітності;
- сумісність допоміжних бюджетних документів з основними бюджетними формами;
- забезпечення можливості складання зведеного бюджету;
- розподілення накладних витрат на витрати структурних підрозділів та підприємства в цілому за формулою, що є єдиною для всіх підрозділів;
- стабільність, незмінність процедур бюджетування та встановлених цільових нормативів упродовж усього бюджетного періоду;
- безперервність процедури складання бюджетів, що передбачає регулярний перегляд та коригування раніше здійснених прогнозів на новий період, не очікуючи завершення діючого періоду;
- облік доходів і видатків, надходжень та відрахувань у порівнянних одиницях обліку;
- детальний облік найбільш важливих статей видатків, що мають велике значення для підприємства.

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.

Аналізуючи рис. 3.4. видно, що **бюджетування** – динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також аналіз і оцінку їх виконання.

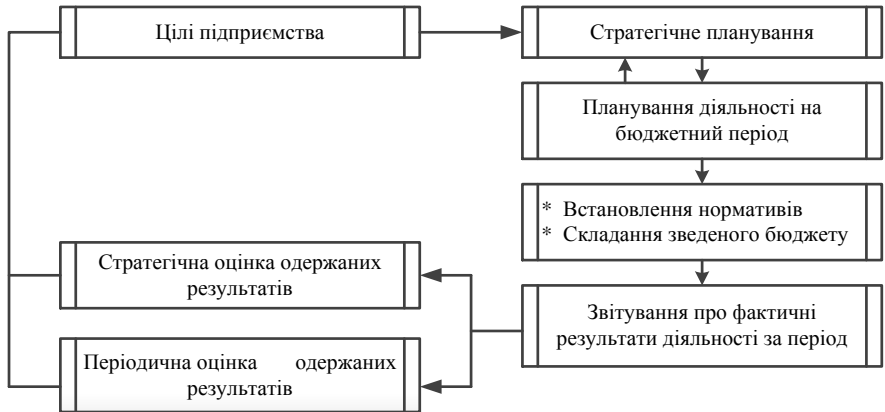


Рис. 3.4. Стадії бюджетування на підприємстві

Бюджет це оперативний фінансовий план короткострокового періоду, що звичайно розробляється у рамках одного року та відображає витрачання і надходження фінансових коштів у процесі здійснення конкретних видів господарської діяльності. Залежно від форми управління бюджети можуть бути орієнтовані на короткострокові періоди часу або на більш тривалі часові відрізки (стратегічне планування).

Бюджет – план майбутніх операцій, виражений у кількісних (грошовому) вимірах.

Бюджетний період – період, для якого підготовлений і використовується бюджет (квартал, місяць). Залежно від періоду планування розглядають:

- оперативне (поточне) планування – на період до 1 року;
- тактичне (короткострокове) планування – на період 1-3 років;
- стратегічне (довгострокове) планування – на період більше 3 років (3-5 років).

Бюджетний центр – підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням.

Чинники впливу на вид та форму бюджету :

- вид діяльності підприємства,

- дослідження ринку,
- стабільність постачальників та покупців (попит-пропозиція);
- результативність реклами;
- визначення динаміки попиту з урахуванням сезонних коливань,
- вивчення стратегії конкурентів.

Розроблення бюджету суб'єктів господарювання передбачає поетапну підготовку операційних та фінансових бюджетів. За призначенням виділяють головний (генеральний) бюджет і операційні бюджети. Генеральний бюджет об'єднує бюджети різних підрозділів і видів діяльності на основі сумування операційних бюджетів для складання загального фінансового бюджету підприємства за звітний період. У результаті складання генерального бюджету розробляються бюджет грошових коштів, бюджет прибутків і збитків, прогнозний баланс.

Розробляють різні види бюджетів, одна із можливих класифікацій бюджетів, використовувана у вітчизняній практиці підприємств запропонована в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація бюджетів за ознаками

Ознака класифікації	Види бюджетів
1	2
Цільове призначення	— операційні — фінансові
Об'єкт бюджетування	— бюджети певних видів господарської діяльності підприємства, — бюджети виробництва певних видів продукції, — бюджети реалізації певних проектів (програм), — бюджети діяльності структурних підрозділів,
Урахування впливу окремих чинників	— статичні, — динамічні, — гнучкі,
Види витрат	— бюджети капітальних витрат, — бюджети поточних витрат,
Система калькулювання	— бюджети, сформовані за змінними витратами, — бюджети, сформовані за повними витратами,

1	2
Рівень узагальнення	— часткові (локальні), — зведені (загальні),
Тривалість бюджетного періоду	— стратегічні (3-5 років), — річні, — квартальні, — місячні, — тижневі, — інші.

Зведений бюджет це деталізований план, який відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду (рис. 3.5). Залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності, формується протягом шести місяців до початку бюджетного року, складається із операційного й фінансового бюджетів. Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль та участі представників різних підрозділів підприємства, складання багатьох розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. Зведений бюджет є як правило статичним або постійним бюджетом, оскільки він складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності.



Рис. 3.5. Основні складові зведеного бюджету

Операційні бюджети – це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток (рис.3.5) (*бюджет реалізації продукції, бюджет виробництва, бюджет використання матеріалів, бюджет придбання матеріалів, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет виробничих накладних витрат, бюджет собівартості виготовленої продукції, бюджет собівартості реалізованої продукції, бюджет адміністративних витрат, бюджет витрат на збут, бюджет фінансових результатів операційної діяльності тощо*).

Фінансові бюджети – це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства (бюджет капітальних вкладень, бюджет грошових коштів, бюджетний баланс, бюджет зміни власного капіталу).

Більшість бюджетів складаються терміном на один рік, після чого вони розбиваються на кварталні та/або місячні бюджети.

Операційні і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду. Бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.

Бюджет капітальних інвестицій відображає потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих і створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії.

Процес бюджетування, включаючи складання гнучкого бюджету і аналіз відхилень, тісно пов'язаний зі стандартними (нормативними) даними.

Гнучкі бюджети – бюджети складені для кількох можливих рівнів діяльності підприємства, які можуть настати у межах релевантного періоду внаслідок впливу імовірних чинників (рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок). Форми бюджетів не стандартизовані, їх структура залежить від об'єкта планування, розміру організації й ступеня кваліфікації розроблювачів.

Статичний бюджет відображає доходи і витрати, розраховані виходячи із очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника).

Змінні (динамічні) бюджети – бюджети, показники яких постійно коригують після завершення певного періоду (місяця, декади) у зв'язку зі зміною як внутрішніх, так і зовнішніх умов діяльності підприємства.

Переваги бюджетування :

- Спонування менеджерів до планування.
- Надання інформації, яка може використовуватися для поліпшення прийняття рішень.
- Визначення стандартів, що використовуються для оцінки й контролю за ефективністю.
- Контроль включає порівняння фактичних результатів з бюджетними обсягами й прийняття коригувальних дій,
- Удосконалення комунікації та координації.

Недоліки бюджетування:

- 1) складання повноцінних бюджетів потребує багато часу;
- 2) бюджети, які складаються переважно на підставі минулих показників, можуть не відображати реальність адекватно.

3.2. Організація бюджетування на підприємствах

Впровадження на підприємствах бюджетування супроводжується технічними, організаційними, економічними, соціальними, часовими, інформаційними проблемами, найістотніші з яких узагальнено в табл. 3.2.

Для організації бюджетування затверджують директора з бюджетування та створюють *бюджетний комітет*.

Бюджетний комітет – спеціальний робочий орган, основними завданнями якого є обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення процесу стратегічного і поточного планування, вирішення проблем, які виникають у процесі бюджетування, формування бюджетної політики, виконання консультативної функції, яка є вагомим для ефективного бюджетування.

Таблиця 3.2

Причини, проблеми та переваги впровадження бюджетування

Причини	Проблеми впровадження та позитивні відповіді менеджерів (в %)	Вплив зовнішніх і внутрішніх чинників	Переваги впровадження	
1	2	3	4	
Нові вимоги до змісту інформації, її недостатність та способи надання про реальні витрати та їх надходження на підприємство	Формування інформаційної бази управління підприємством в умовах автоматизації бюджетування та недостатній рівень технологічного, організаційного, забезпечення для розроблення реалістичних бюджетів	37,1	Стадії життєвого циклу продукту, рівень конкуренції	Створення ефективної системи раціонального управління ресурсами в т. ч. фінансовими (за рахунок ефективного управління грошовими потоками) та їх цільового використання, планування й прийняття управлінських рішень (для підприємства загалом; структурних підрозділів, центрів відповідальності; проектів, бізнес-напрямків)
Впровадження бюджетування – дієвий інструмент виконання цілей, стратегії підприємства	Опір працівників щодо розроблення та виконання бюджетів	31,3	Постійні і змінні потреби покупців та наявність трудових ресурсів	Підвищення інвестиційної привабливості (забезпечення фінансової стійкості та належного рівня платоспроможності)
Необхідність вираження у вартісному співвідношенні усіх виробничо-господарських операцій	Недостатня кваліфікація управлінців, які знайомі з системою бюджетування	28,2	Тенденції у розвитку технології	Оптимізація доходів й витрат як усього підприємства так і окремих центрів відповідальності (виявлення вузьких місць в керуванні підприємством) за рахунок удосконалення якості управління
Низька фінансова дисципліна	Відсутність сучасного технічного та програмного забезпечення (рівень комп'ютеризації) (Excel, Microsoft Axapta, Adaytum e.Planning, Active Planner та ін.)	23,7	Рівень підприємницького і фінансового ризику	Отримання консолідованої внутрішньої звітності (організація обліку і звітності за центрами відповідальності в системі бюджетування витрат)

Закінчення табл. 3.2

1	2		3	4
Усунення причин виникнення відхилень, резервів невикористаних можливостей та впливу ризиків	Наявність конфліктів, пов'язаних з розподілом ресурсів	20,0	Потреби і ресурси виробництва, наявність запасів на складі, вартість сировини	Підвищення ефективності управління підприємством у цілому та зміцнення фінансової дисципліни й підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам компанії в цілому й власникам її капіталу
Загроза банкрутства та низький рівень ліквідності	Відсутність інформації щодо порядку розроблення і реалізації бюджетів	16,3	Маркетингові і рекламні умови; ціноутворення на товари (послуги)	Оцінка всіх аспектів фінансової спроможності компанії (використання фінансових моделей для підрахунку відхилень)
Нецільове використання ресурсів підприємства і значні фінансові втрати	Інші проблеми	0,3	Моральне старіння товарів і послуг, тощо	Застосування організаційно-методичного інструментарію контролю та моделювання при здійсненні процесу бюджетування

Члени бюджетного комітету: керівник підприємства, директор з бюджетування (головний бухгалтер), керівник фінансового відділу, головний економіст.

Для конкретизації процедур бюджетування розробляють і затверджують *інструкцію з організації бюджетування*, у якій визначають перелік інформації, необхідної для складання бюджетів, осіб, відповідальних за збирання, узагальнення та передачу бюджетної інформації, терміни виконання основних бюджетних процедур.

Інструкція з організації бюджетування:

- 1-й розділ: передмова (визначення сутності бюджетування);
- 2-й розділ: мета і завдання організації бюджетування ;
- 3-й розділ: характеристика організаційної структури підприємства та центрів відповідальності;

4-й розділ: склад основних бюджетів та характеристика взаємозв'язків між ними;

5-й розділ: організаційні аспекти бюджетування;

6-й розділ: облікові процедури у процесі бюджетування.

Напрями бюджетування:

Перший напрямок – підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства.

Другий напрямок – розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).

Взаємозв'язок 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.

Методи складання бюджетів:

- бюджетування через прирощення;
- бюджетування з «нуля».

Бюджетування через прирощення це складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді: фактичні показники попереднього періоду коригуються з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників.

Перевага: простота, оскільки не потребує значних розрахунків, що набуло значного практичного поширення. *Недоліки:* не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період.

Бюджетування «з нуля» це метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше; вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій та вибору найвигідніших напрямків використання ресурсів.

Відмінність *бюджетування «з нуля»* від *бюджетування через прирощення* – дає змогу виявити проблеми і розв'язати їх на стадії планування. *Бюджетування «з нуля»* потребує значних витрат часу та коштів.

Застосовують підходи до процесу бюджетування: «зверху – вниз», «знизу – нагору», «знизу – нагору / зверху – вниз».

Бюджетування «зверху – вниз» означає, що вище керівництво здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижнього рівня. Такий підхід дає можливість повністю враховувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням і агрегуванням окремих бюджетів. Недоліком даного підходу є слабка мотивація менеджерів нижньої й середньої ланки щодо досягнення цілей.

Бюджетування «знизу – нагору» застосовується на підприємствах, де керівники відділів створюють бюджети ділянок, відділів, які потім узагальнюються в бюджети цеху, виробництва й заводу відповідно. Одним з недоліків цього підходу є те, що планові показники по витратах завишаються, а по доходах занижуються, щоб при виконанні одержати незаслужену винагороду.

Бюджетування «знизу – нагору / зверху – вниз» є самим збалансованим і дозволяє уникнути негативних наслідків попередників. При такому підході, вище керівництво дає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижньої й середньої ланки готують бюджет, спрямований на досягнення цілей компанії.

Для розроблення бюджетів керівники підприємств у своїй діяльності можуть використовувати:

1) *метод приросту*, при застосуванні якого бюджетні суми визначають на підставі звітних даних попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства в майбутньому бюджетному періоді;

2) *пріоритетний метод*, який ґрунтується на даних попереднього бюджетного періоду, однак передбачає обґрунтування пріоритетних напрямів відносного скорочення або збільшення бюджетних сум (наприклад, зменшення прямих матеріальних витрат на 5 %);

3) *бюджетування з нульової точки (ZBB-бюджетування)*, метод бюджетування, за якого менеджери обґрунтовують значення

бюджетних показників на основі детального аналізу господарських операцій і нормативів витрачання ресурсів.

Принципи бюджетування:

- 1) принцип зворотного зв'язку;
- 2) принцип стимулювання;
- 3) принцип участі виконавців у формуванні бюджетів;
- 4) принцип реальності;
- 5) принцип контрольованості;
- 6) принцип комплексності (стратегічного підходу);
- 7) принцип економічності.

Інформаційні джерела складання бюджетних планів:

– фінансова звітність і показники виконання фінансового плану за минулий період;

– договори, що укладаються із споживачами продукції та постачальниками матеріально-технічних ресурсів;

– прогнозні розрахунки обсягу реалізації продукції або плани збуту продукції, які складені на основі замовлень, попиту, рівня цін і інших умов ринкового середовища;

– економічні нормативи затверджені законодавством (ставки оподаткування, норми амортизаційних відрахувань, облікова ставка банківських кредитів, мінімальна заробітна плата тощо);

– затверджена облікова політика підприємства.

3.3. Методика розроблення бюджетів

Методика розробки й впровадження системи бюджетування може бути загальною для підприємств різних форм власності, але результат застосування даної технології на різних підприємствах буде різнитися, оскільки використовуватимуться різні фінансові моделі бюджетування. Методика бюджетування як управлінська технологія, включає три складові частини (див. рис. 3.6.):

1. *Технологія бюджетування*, в яку входять інструментарій фінансового планування (види й форми бюджетів, система цільових показників і нормативів), порядок консолідації бюджетів різних рівнів керування й функціонального призначення.

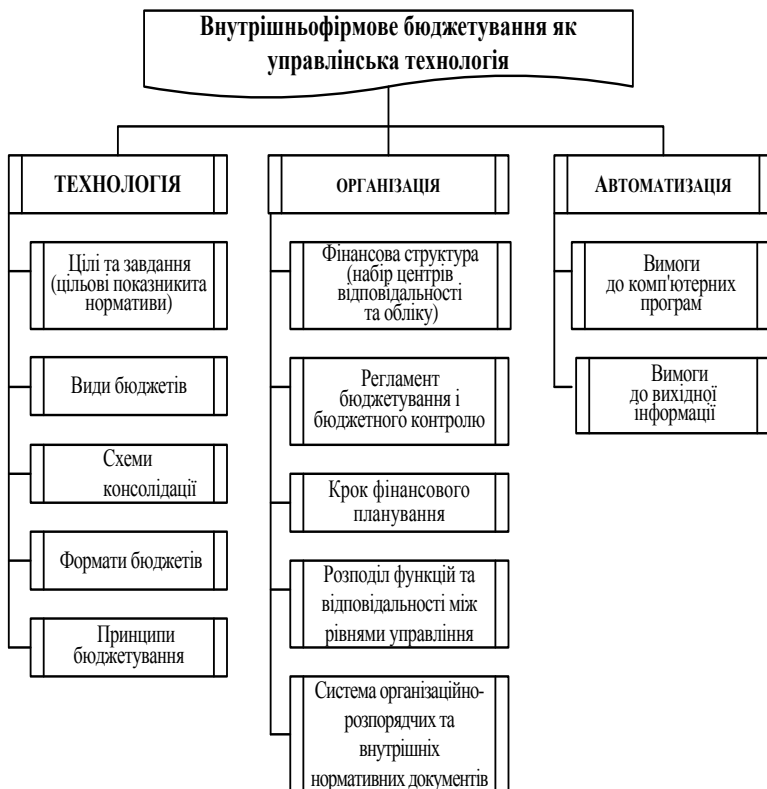


Рис. 3.6. Постановка бюджетування

2. *Організація бюджетування*, що включає фінансову структуру компанії, бюджетний регламент і механізми бюджетного контролю, розподіл функцій в апараті керування.

3. *Автоматизація фінансових розрахунків*, що передбачає не тільки складання фінансових прогнозів, але й постановку так званого суцільного управлінського обліку, у рамках якого в будь-який час можна одержувати оперативну інформацію про хід виконання раніше прийнятих бюджетів (про рух грошових коштів, рівні витрат (рис.3.7), структуру собівартості), та ще по окремих видах господарської діяльності підприємства або його структурних підрозділів, а не тільки для юридичної особи в цілому.

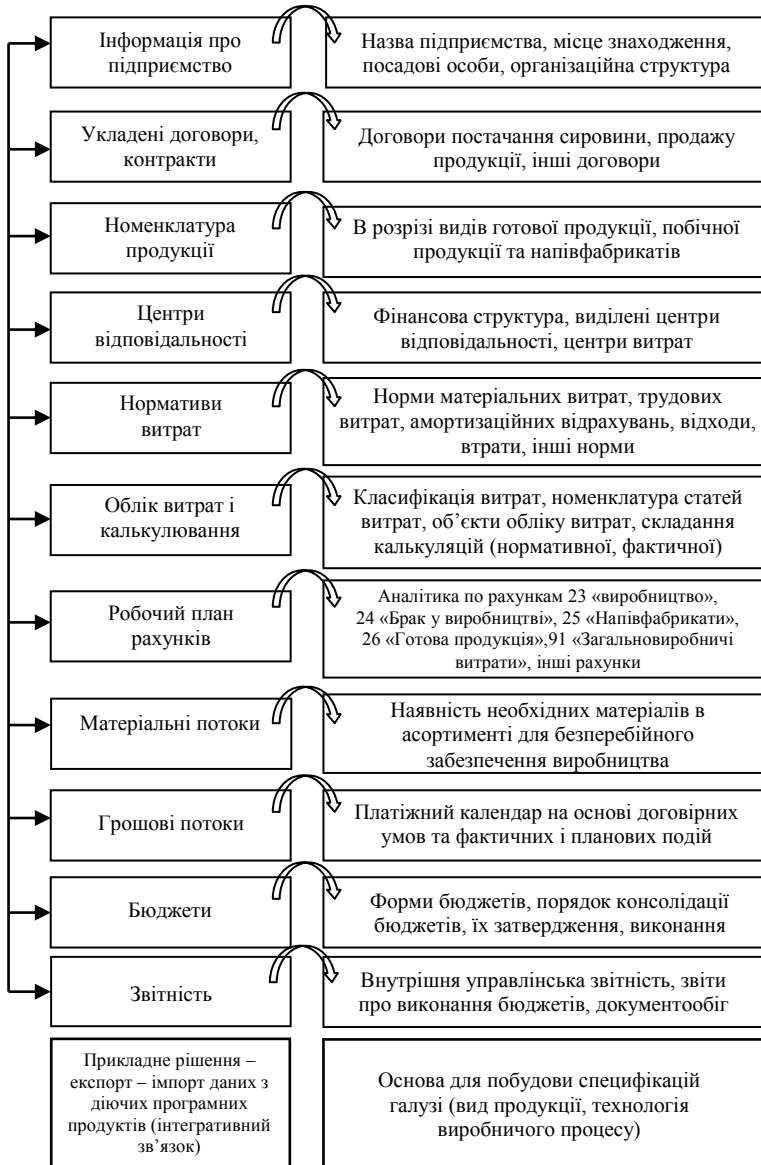


Рис. 3.7. Автоматизація управлінського обліку витрат у системі бюджетування підприємств

Методика розроблення бюджетів передбачає виконання кроків:

Крок 1 – Бюджет реалізації (продажу);

Крок 2 – Бюджет виробництва продукції (нат. од.);

Крок 3 – Бюджети прямих витрат, витрат на збут, грошових потоків;

Крок 4 – Бюджети собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Бюджетування розпочинають з визначення вузького місця на підприємстві. Оскільки за умов ринкової економіки найчастіше «вузьким місцем» діяльності підприємства є обсяг реалізації продукції, то насамперед складають бюджет реалізації (продажу). Інші бюджети (бюджети прямих витрат, витрат на збут, грошових потоків тощо) залежать від бюджету реалізації.

Під час підготовки бюджету реалізації продукції необхідно проаналізувати обсяги продажу кожного виду продукції та їх динаміку за низкою попередніх звітних періодів, обсяги прибутку за кожним видом продукції, ціни конкурентів, частку ринків збуту порівняно з конкурентами та її можливу зміну, прогноз ринкової кон'юнктури, сильні та слабкі сторони підприємства.

План реалізації продукції складають на основі даних про очікувані обсяги і ціну реалізації з розбивкою: за періодами (найчастіше за місяцями); за видами продукції; за географічними регіонами; за продавцями; за клієнтами. На основі плану реалізації продукції розробляють бюджет виробництва продукції (у натуральних одиницях).

Сучасні процеси уніфікації, інтеграції, стандартизації облікових даних зумовлюють наявність інформаційно-аналітичної підтримки управління бюджетуванням.

Для конкретизації певної статті доходу чи витрат, доцільно використовувати аналітичні рахунки першого, другого і т. д. порядків.

Розробка системи мотивації працівників (виконання показників бюджету), сприятиме оцінці результатів роботи,

враховуючи мінімізацію витрат у порівнянні з бюджетною їх величиною, а моніторинг виконання, не створюватиме додаткових інформаційних потоків.

Враховуючи баланс між доходами і витратами на стратегічному рівні розроблятиметься *попередній бюджет розвитку підприємства*. Так на рис. 3.8 відображено розроблений бюджет який є інформаційною базою для бюджетів на тактичному рівні із визначенням стратегії підприємства, та урахуванням фактору сезонності грошових коштів. Для забезпечення збалансованості ресурсів підприємства, динаміки доходів і витрат на середньострокових періодах будують операційні бюджети.

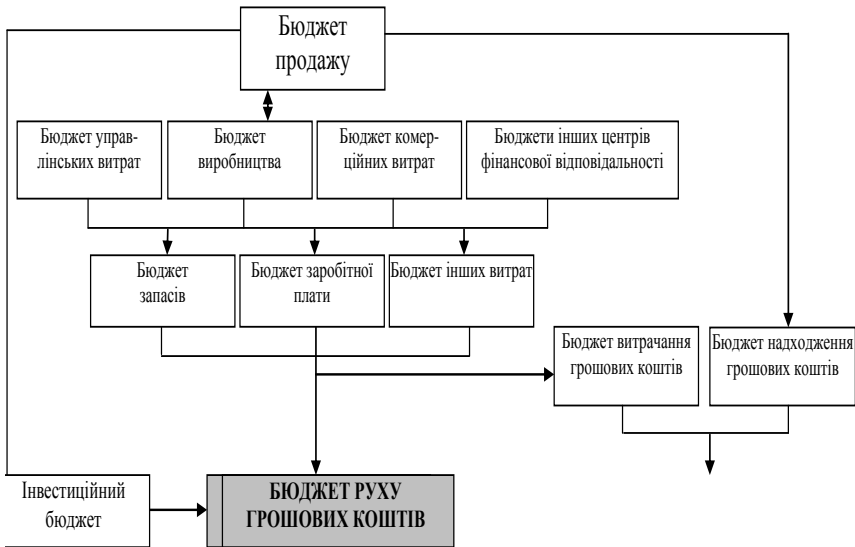


Рис. 3.8. Бюджетування як основа інформаційно-аналітичної підтримки управління

Кожне підприємство будує власну систему бюджетів.

Менеджмент підприємства передбачає паралельне використання механізмів взаємозв'язку для оперування інформацією щодо величини, структури витрат, факторів впливу

ендо- та екзогенного характеру з можливістю вибору оптимального методу управління витратами. Як бачимо з рис. 3.9., визначений інформаційний зв'язок між бюджетами, цільовою собівартістю та нормативами витрат забезпечуватиме контроль ресурсів (запасів), які піддаються нормуванню та управлінню, точність бюджетів під час планування матеріально-технічного забезпечення та виконанні планів збуту продукції.

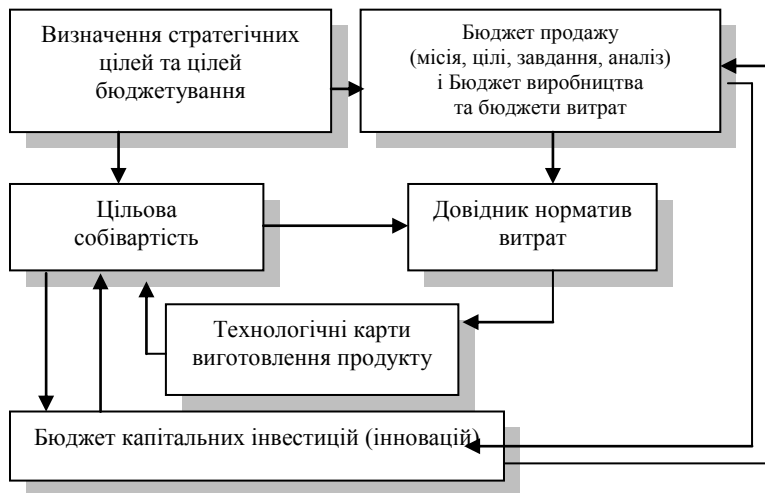


Рис. 3.9. Взаємозв'язок між бюджетами, цільовою собівартістю та нормативами витрат

Для розробки *Бюджету виробництва продукції (нат. од.)* визначають:

Обсяг виробництва продукції за формулою:

$$\mathbf{Oв = Oр + Зк - Зп,} \quad (3.1),$$

де *Oв* – обсяг виробництва продукції в натуральних одиницях; *Oр* – обсяг реалізації продукції в натуральних одиницях; *Зк* – запас готової продукції на кінець бюджетного періоду (одиниць); *Зп* – запас готової продукції на початок бюджетного періоду (одиниць).

Дані бюджету виробництва є основою для формування бюджетів прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату

праці, інших прямих виробничих витрат та бюджету закупівлі матеріалів.

Розробляючи бюджети прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, витрат та збут, грошових потоків використовують: інформацію про очікувані зміни цін на матеріали, можливість отримання знижок, умови комерційного кредитування, можливість заміни матеріалів, очікувані зміни валютного курсу, умови оплати праці, рівень соціальних платежів тощо.

Кількість матеріалів, розраховують за кожним їх видом, загальну потребу в коштах на придбання матеріалів обчислюють:

$$M_3 = M_v + M_k - M_n, \quad (3.2),$$

де M_3 – обсяг закупівлі матеріалів в натуральних і грошових одиницях; M_v – виробнича потреба в матеріалах; M_k – запас матеріалів на кінець бюджетного періоду; M_n – запас матеріалів на початок бюджетного періоду.

Для розробки *Бюджетів собівартості виробленої та реалізованої продукції* використовують формули:

$$C_r = V + NB_n - NB_k, \quad (3.3),$$

де C_r – собівартість виробленої готової продукції, грн; V – виробничі витрати за бюджетний період, грн; NB_n – обсяги незавершеного виробництва на початок бюджетного періоду, грн; NB_k – обсяги незавершеного виробництва на кінець бюджетного періоду, грн.

Собівартість реалізованої продукції визначають за формулою:

$$C_p = C_r + GP_n - GP_k, \quad (3.4),$$

де C_p – собівартість реалізованої продукції, грн; GP_n – залишки готової продукції на початок бюджетного періоду, грн; GP_k – залишки готової продукції на кінець бюджетного періоду, грн;

Завершальний крок бюджетування – порівняння затверджених бюджетних показників із фактичними показниками діяльності. Отримані при цьому відхилення дозволяють виявляти недоліки та переваги у роботі підприємства, окремих його підрозділів та працівників, винних за невиконання плану (бюджету) тощо. Приклад 3.1. Постановка бюджетування (ТОВ «БРАШ») за напрямками:

- 1) розробка бізнесу-процесу формування Бюджету ТОВ «БРАШ»;
- 2) формування організаційної структури, що реалізує бюджетний процес;

- 3) створення нормативно-правової і методичної бази;
- 4) формування Бюджету ТОВ «БРАШ»;
- 5) організація управлінського обліку, створення системи оперативного контролю (моніторингу) й аналізу виконання Бюджету ТОВ «БРАШ». Типова схема формування загального бюджету подана на рис. 3.10.

Приклад 3.2. Необхідно : розробити бюджет виробництва, бюджет витрачання сировини і бюджет придбання сировини (див.табл.3.3.). Виробнича ситуацію складання бюджетів з розв'язком подано в таблиці. Плануючи на півріччя продаж декоративних виробів «Соната», ТОВ «Компанія Сяйво» розробила бюджет у помісячному розрізі (декоративного виробу «Соната»):

1 міс. – 9 000; 2 міс. – 16 000; 3 міс. – 24 000; 4 міс – 19 000; 5 міс. – 22 000; 6 міс – 20 000 од. Менеджерами були враховані залишки на складі: запаси готової продукції в розрізі 25 % обсягу реалізації наступного місяця; запаси сировини – 20 % потреби наступного місяця; норматив витрачання сировини на од. продукції – 10 кг; нормативна ціна сировини 0,50 грн. за 1 кг; собівартість готової продукції – 25 грн. за одиницю.

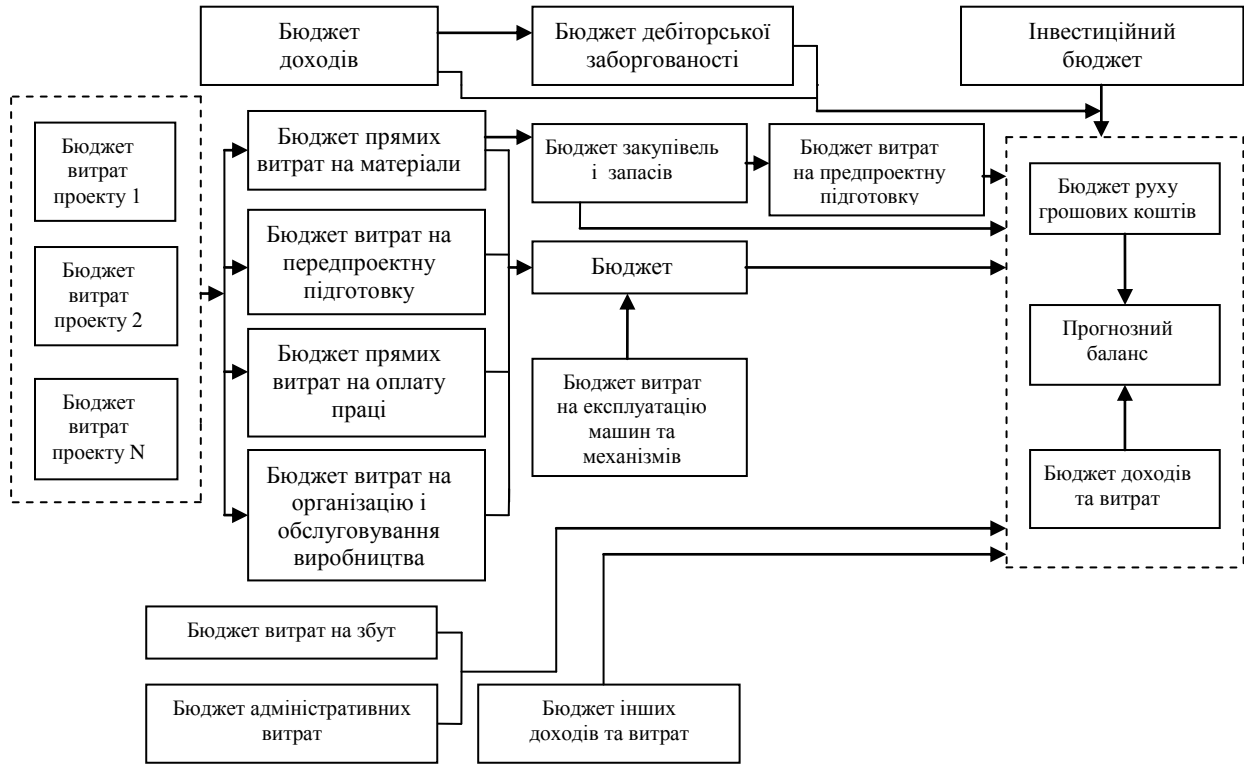


Рис. 3.10. Склад і послідовність розробки загального бюджету підприємства

Таблиця 3.3.

Бюджети виробу «Соната»

Показники	Місяць					
	1 міс	2 міс	3 міс	4 міс	5 міс	6 міс
Бюджет виробництва						
Бюджет продажів, один.	9 000	16 000	24 000	19 000	22 000	20 000
Запаси готової продукції:						
– на початок місяця (–)	2250	4000	6000	4750	5500	5000
– на кінець місяця (+)	4000	6000	4750	5500	5000	–
Бюджет виробництва, один.	10 750	18 000	22 750	19 750	21 500	–
Бюджет витрачання сировини						
Бюджет виробництва, один.	10 750	18 000	22 750	19 750	21 500	–
Потреба в сировині, кг	107500	18 0000	227 500	197500	215000	–
Вартість витрат сировини, грн (0,5 грн. на 1 кг)	53750	90000	113750	98750	107500	–
Бюджет придбання сировини						
Потреба в сировині, кг	107500	180000	227500	197500	215000	–
Запаси сировини, кг:						
– на початок місяця (–)	21500	36000	45500	39500	43000	–
– на кінець місяця (+)	36000	45500	39500	43000	–	–
Бюджет придбання сировини, кг	122000	189500	221500	201000	–	–
Витрати на придбання сировини	61000	94750	110750	100500	–	–
Запаси:	на початок кварталу			на кінець кварталу		
Готової продукції	2250 × 50	56 250	4750 × 25	39 500 × 0,5		118 750
Сировини	21 500 × 0,5	10 750			19750	
Разом		67 000			138 500	

Здійснюючи бюджетування керівництво може проводити організаційні зміни на підприємстві, зокрема: відкриття додаткових підрозділів для підтримки функціонування системи бюджетування; визначення додаткових функцій й обов'язків, пов'язаних з підтримкою функціонування системи бюджетування; формування й введення в дію пакета організаційних документів, що регламентують функціонування системи бюджетування.

Розглянемо бюджетування на прикладі підприємства з виробництва товарного бетону. **Приклад 3.3.** Підприємство з виробництва товарного бетону запланувало продати наступного місяця 100 куб. м бетону. Для такого обсягу продажу очікуються такий звіт щодо показників витрат і доходів (див. табл. 3.4). Таблиця 3.4 є бюджетом підприємства на місяць.

Таблиця 3.4

Бюджет підприємства

№ з/п	Показники	Од. вим.	Ціна, грн	Витрати на 1 куб. м	Вартість 1 куб. м (гр. 4 × гр. 5)	Витрати на 100 куб. м (гр. 5 × 100)	Вартість 100 куб. м (гр. 6 × 100)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Вода	Л	0,004	140	0,56	14000,00	56,00
2.	Цемент	Кг	0,5	280	140,00	28000,00	14000,00
3.	Щебінь	Кг	0,05	1415	70,75	141500,00	7075,00
4.	Пісок	Кг	0,029	590	17,11	59000,00	1711,00
5.	Трудовитрати	Люд/год.	10	3,2	32,00	320,00	3200,00
6.	Витрати електроенергії	кВт	0,64	3	1,92	300,00	192,00
7.	Інші прями витрати (амортизація)	-	-	-	30,00	-	3000,00
8.	Накладні витрати (зарплата з нарахуваннями керівника)	-	-	-	40,00	-	4000,00

Закінчення табл. 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Разом витрат (сума р. 1 - р. 9)	-	-	-	332,34	-	33234,00
10.	Прибуток	-	-	-	100,00	-	10000,00
11.	Усього з прибутком (р. 9 + р. 10)	-	-	-	432,34	-	43234,00
12.	ПДВ	-	-	-	86,47	-	8646,80
13.	Усього з ПДВ (р. 11 + р. 12)	-	-	-	518,81	-	51880,80

Якщо таблицю затвердити наказом по підприємству, то цей бюджет стане повноцінним документом, на який підприємство має орієнтуватися у своїй діяльності. З бюджету видно, скільки потрібно ресурсів (матеріальних, трудових, грошових) для провадження діяльності, який прибуток очікується тощо. Якщо наявних ресурсів для виконання запланованого обсягу діяльності бракує, слід подбати про їх залучення.

Оскільки найважливішим завданням бюджетування є контроль за станом, структурою й ефективністю використання всіх її активів, тому виникає необхідність порівняльного аналізу ефективності використання активів у різних сферах бізнесу компанії.

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

Бюджетний контроль – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних корективів, схему якого відображено на рис. 3.11. Завдання бюджетного контролю є привертання уваги менеджера до значних відхилень, які вимагають детальнішого аналізу, тобто менеджер здійснює управління за відхиленнями на основі звіту про виконання бюджету.

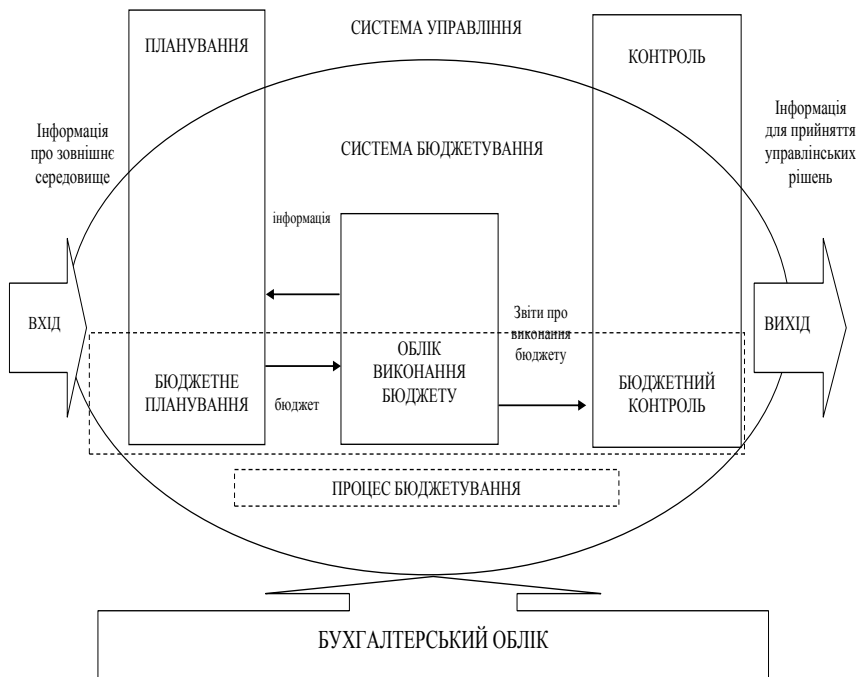


Рис. 3.11. Процес бюджетного контролю

Звіт про виконання бюджету (зведена відомість позабалансового обліку виконання бюджетів витрат) це звіт в якому дається порівняння запланованих та фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних та бюджетних показників.

Зокрема, звіт про виконання бюджету витрат (зведену відомість позабалансового обліку виконання бюджетів витрат) складену на основі обліку витрат підприємства за центрами відповідальності та за цільовим призначенням у системі управління. На основі звіту можна виявити (здійснити контроль) розбіжності між фактичними і бюджетними показниками.

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 причин 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.

Основним завданням бюджетного контролю є виявлення суттєвих розбіжностей, які перевищують 5% між бюджетними і фактичними показниками, що потребує аналізу, встановлення причин виникнення розбіжностей та обґрунтування способів їх усунення. Контроль процесу бюджетування витрат підприємства відображено на рис. 3.12. Залежно від причин виникнення відхилення поділяють: на відхилення внаслідок планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів); відхилення внаслідок діяльності (рис. 3.12). Бюджетний контроль і управління відхиленнями здійснюють на підставі звіту про виконання бюджету, бухгалтер формує і подає менеджеру, який відповідає за прийняття рішень з даного питання.

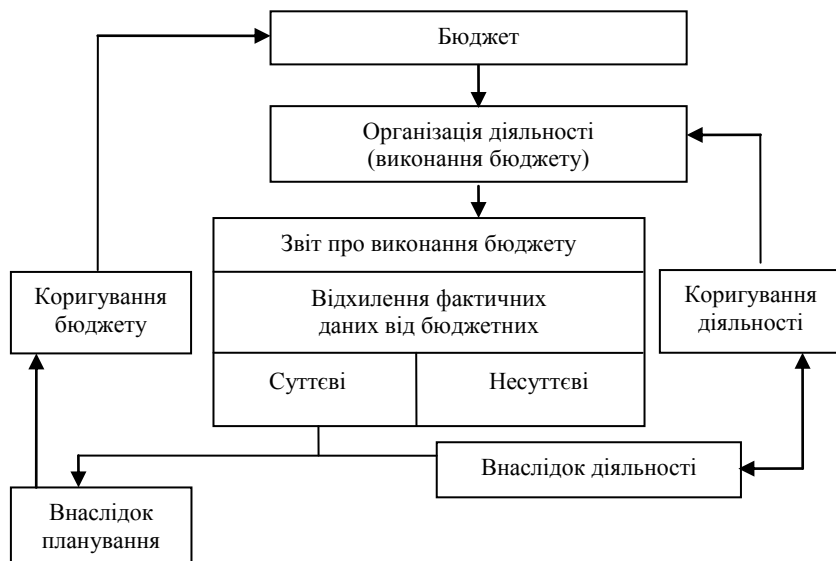


Рис 3.12. Схема бюджетного контролю на ТзОВ

Приклад звіту про виконання бюджету відображено в табл. 3.5. Звіт формується регулярно (щомісяця) і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету, з поясненням їх причин, зокрема вжитих заходів для попередження подібних відхилень у майбутньому. **Приклад 3.5.** Проаналізуємо виконання бюджету ТзОВ на основі Звіту про фінансові результати (за 3 місяці 2021 р.) (див. табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Звіт про виконання бюджету

Показник	Бюджет	Факт	Відхилення
Доход від продажу продукції	48434,2	53583,0	5 148,8
Собівартість реалізованої продукції	39642,9	41761,8	2 118,9
Валовий прибуток	683,1	1309,5	626,4
Загальні адміністративні витрати	593,5	593,5	0
Витрати на збут	464,1	464,1	0
Чистий прибуток	110	115,5	15,5

Проаналізувавши «Звіт про виконання бюджету» (за 3 місяці 2021 р.) (табл. 3.5), видно що дохід від продажу продукції фактично підприємство одержало 53583,0 тис. грн., що на 5 148,8 тис. грн. більше, ніж зазначено в бюджеті. Це пов'язано зі зростанням собівартості й, відповідно зростанням ціни на продукцію. Собівартість реалізованої продукції збільшилась на 2 118,9 тис. грн. і склала 41761,8 тис. грн. – підвищення ціни на матеріали і кількість залишків на кінець періоду. Тому у кінці періоду підприємство отримало валовий прибуток у розмірі 1309,5 тис. грн. Загальні адміністративні витрати не змінились і склали 593,5 тис. грн. Чистий збиток підприємства склав 115,5 тис. грн., що перевищує запланований на 15,5 тис. грн.

Відхилення можуть бути позитивними й негативними. Якщо відхилення незначні, то їх можна ігнорувати, тобто не досліджувати причини цих відхилень. Значний розмір відхилень вимагає детального вивчення причин виникнення.

Звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю в умовах коректного зіставлення фактичних і бюджетних даних. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризує результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету ефективність роботи підприємства (рис. 3.13.). Для поглибленого аналізу необхідно визначити відхилення за кожною статтею бюджету і пояснити причини відхилень.

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.

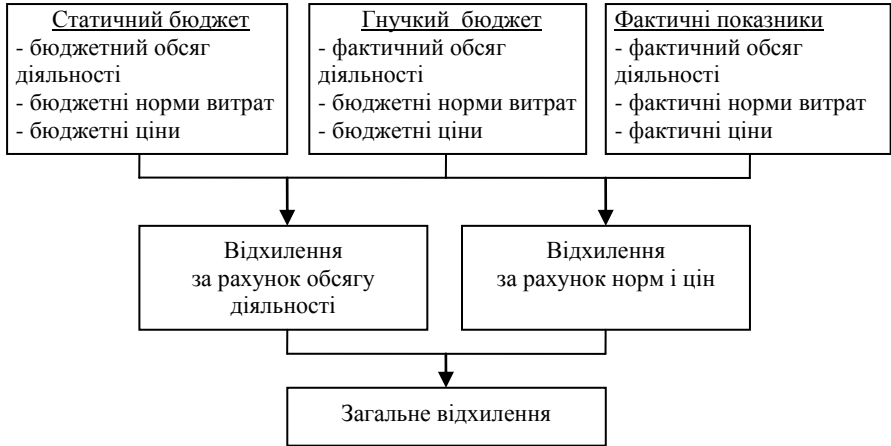


Рис. 3.13. Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету

Так, відхилення прибутку за рахунок зміни окремих факторів за допомогою гнучкого бюджету розраховують аналогічно факторному аналізу методом обчислення різниць:

1) загальне відхилення = фактична сума прибутку - бюджетна (планова, нормативна) сума прибутку;

2) відхилення за рахунок зміни обсягу реалізації = прибуток, визначений гнучким бюджетом – прибуток початкового (старого) бюджету;

3) відхилення за рахунок зміни середньої ціни реалізації = фактичний обсяг продаж (виручка) – фактичний обсяг реалізації за плановими цінами = фактичний обсяг реалізації – скоригований обсяг реалізації;

4) відхилення за рахунок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) x нормативну ціну одиниці матеріалів = (фактичні витрати матеріалів на одиницю продукції – нормативні витрати на одиницю продукції) – фактичний обсяг виробництва x нормативну (бюджетну) ціну одиниці матеріалів;

5) відхилення за рахунок зміни цін на матеріали = фактичні витрати на матеріали – (фактична кількість витрачених матеріалів \times планова ціна одиниці матеріалів) = (фактична ціна – планова ціна) – фактичну кількість витрачених матеріалів;

6) відхилення за рахунок зміни ефективності прямих витрат праці, характеризує рівень продуктивності праці або трудомісткості продукції = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичній обсяг продукції) \times нормативний рівень оплати праці = (фактичні витрати праці на одиницю продукції – нормативні витрати праці на одиницю продукції) \times фактичну кількість проданої продукції \times нормативну ставку оплати за одиницю праці (годину, день, тощо);

7) відхилення за рахунок зміни ставок оплати праці = фактичні витрати на оплату праці – (фактичні прямі витрати праці \times нормативну ставку оплати одиниці праці) = (фактична ставка оплати одиниці праці – нормативна ставка одиниці праці) \times фактичні затрати прямої праці у кількісних вимірниках;

8) відхилення за рахунок постійних накладних витрат = фактична сума постійних витрат – планова (нормативна) сума таких витрат.

Методика аналізу відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності: на основі повної собівартості чи на основі змінних витрат. Проте в одному, і в другому випадку необхідно виділяти змінні витрати і аналізувати їх окремо від постійних. Такий аналіз дає можливість об'єктивно оцінити результати роботи та їх залежність від окремих факторів.

Отже, бюджетний контроль сприяє регулярному формуванню звіту про виконання планів і бюджетів. Інформаційною базою для складання їх є реєстр бухгалтерських записів, відповідно до приведеної інформаційної моделі за плановими позиціями ресурсів і бюджетними статтями.

Висновки до розділу 3

Бюджетування сприяє ефективному керівництву підприємством, дозволяє поліпшувати показники діяльності, забезпечує основу для контролю, виявляє проблемні ділянки на підприємстві і вчасно допомагає приймати оптимальні рішення. Наявність процесу бюджетування на підприємстві свідчить про досить високий рівень управління підприємством.

Бюджетування на підприємстві це завдання не тільки економічних служб, а й служб виробництва, постачання, маркетингу, стратегічного і технічного розвитку, комплексна організація діяльності, коли над плануванням кінцевого фінансового результату одночасно працюють фахівці всіх підрозділів, об'єднаних бюджетною структурою і єдиним бюджетним процесом.

Впровадження бюджетування забезпечить:

- відповідальність працівників (делегування на нижчі рівні управління повноважень з обліку витрат на місцях);
- виконання планових показників щодо витрат на конкретній ділянці виробничого процесу;
- якість результатів виробництва і рівень завантаження потужностей;
- виявлять причини відхилень від планових показників та вносити зміни;
- визначати вплив чинників часу і витрат на потреби ринку, на конкретний вид діяльності (продукції, послуг);
- контроль на рівні, який дозволяє приймати відповідні заходи та робить прозорим управління надлишковими і/або недостатніми потужностями, а також точність передбачуваних обсягів і структури витрат під час планування бюджетів структурних підрозділів;
- визначати суму забезпечення фінансування (самостійність у витрачанні фонду оплати праці щодо місячних (квартальних, річних) бюджетів, що сприятиме матеріальній зацікавленості працівників в успішному виконанні планових завдань);

- скорочення непродуктивних витрат робочого часу планово-економічних служб за рахунок спрощеного контролю бюджетних коштів;
- економії витрат і фінансових ресурсів.

Бюджетування здатне забезпечувати довгострокову конкурентоспроможність компанії за рахунок підтримки функції лідера в зниженні витрат, у прийнятті оптимальних управлінських рішень, підвищенні якості бізнес-процесів, і досягненні стратегічних цілей виходячи з обмеженого набору засобів і ресурсів.

Контрольні запитання до розділу 3

1. Що таке бюджетування, яка мета і завдання?
2. Сформулюйте суть функцій бюджетування.
3. Визначити мету і завдання бюджетування.
4. Сформулювати цілі бюджетування.
5. Яка послідовність здійснення бюджетування, і які чинники впливають?
6. За якими ознаками класифікують бюджети?
7. Які основні етапи процесу бюджетування?
8. В чому полягає сутність основних функцій бюджетування?
9. Які існують види бюджетів?
10. Що таке бюджетний період? Який проміжок часу він може охоплювати?
11. Який бюджет називається зведеним?
12. Які бюджети входять до складу зведеного бюджету?
13. Поясніть призначення бюджету грошових коштів.
14. В якій послідовності відбувається формування зведеного бюджету?
15. Дайте визначення гнучкого бюджету та поясніть його сутність.
16. За якими напрямками можна визначити відхилення фактичного результату діяльності від запланованого?
17. На основі якої системи обліку складено гнучкий бюджет?
18. Сформулюйте склад основних розділів інструкції з організації бюджетування.

19. Які основні стадії передбачає процес бюджетування?
20. Які підходи до складання бюджетів використовують, їх переваги та недоліки?
21. За якими напрямками здійснюють бюджетування, їх суть.
22. Сформулюйте суть принципів з організації бюджетування.
23. Які методи розроблення бюджетів використовують?
24. Які складові частини включає постановка бюджетування?
25. Сформулюйте суть кроків з методики розроблення бюджетів.
26. З чого розпочинають процес бюджетування на підприємстві?
27. Які переваги і недоліки бюджетування?

Тестові завдання до розділу 3

1. Бюджет – це:

1. Короткострокові завдання в межах загальної стратегії.
2. План майбутніх дій і заходів, виражених у грошовому або натуральному вимірах.
3. Процес планування майбутньої діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

2. Бюджетний період це період:

1. Для якого підготовлений і використовується бюджет.
2. Короткострокових завдань в межах загальної стратегії.
3. Процес планування майбутньої діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

3. Бюджетування – це:

1. Процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.
2. Процес для якого підготовлений і використовується бюджет.
3. Бюджети, у яких конкретні значення показників установлюють на початок планового періоду.
4. Усі відповіді вірні.

4. *За цільовим призначенням бюджети поділяють:*

1. Операційні, фінансові.
2. Операційні, гнучкі.
3. Змінні, гнучкі.
4. Усі відповіді вірні.

5. *В яких напрямках здійснюється бюджетування:*

1. Підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства.
2. Розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).
3. Плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

6. *Бюджетний центр:*

1. Підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням.
2. Розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).
3. Підготовка функціональних бюджетів.
4. Усі відповіді вірні.

7. *Визначити які бюджети відносять до операційних:*

1. Бюджет продажу і запасів, бюджет прямих матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці, бюджет накладних витрат.
2. Бюджетний звіт про прибуток.
3. Бюджет собівартості готової та реалізованої продукції; бюджет витрат на збут та витрат на управління.
4. Усі відповіді вірні.
- 5.

8. *Визначити які бюджети відносять до фінансових бюджетів:*

1. Бюджет капітальних вкладень, бюджет грошових коштів, бюджетний баланс.
2. Бюджетний звіт про прибуток.

3. Бюджет собівартості готової та реалізованої продукції; бюджет витрат на збут та витрат на управління.
4. Усі відповіді вірні.

9. Визначити стадії процесу бюджетування

1. Визначення напрямків діяльності, підготовка бюджету продажу, попереднє складання бюджетів, обговорення бюджетів, координація та аналіз, затвердження бюджетів.
2. Контроль бюджетів.
3. Складання бюджетів на основі фактичних результатів.
4. Усі відповіді вірні.

10. Бюджет продажу – це:

1. Операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну та очікуваний дохід від реалізації продукції.
2. Визначення напрямків діяльності, підготовка бюджету.
3. Складання бюджетів на основі фактичних результатів.
4. Усі відповіді вірні.

11. Бюджетування через прирощення – це:

1. Складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.
2. Складання бюджетів, що містять інформацію про запланований обсяг продажу.
3. Складання бюджетів на основі фактичних результатів.
4. Усі відповіді вірні.

12. Бюджетування «з нуля» це метод бюджетування:

1. Обґрунтування запланованих витрат так, ніби діяльність здійснюється вперше.
2. Не аналізується ефективність витрат.
3. Можуть у наступному періоді надати додаткові ресурси.
4. Усі відповіді вірні.

13. Бюджетний контроль – це процес:

1. Зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних корективів.
2. Потребує значних витрат часу та коштів.
3. Порівняння запланованих та фактичних показників.
4. Усі відповіді вірні.

14. Звіт про виконання бюджету – це звіт:

1. Здійснюється порівняння запланованих та фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.
2. Контроль за значними відхиленнями, які вимагають детального аналізу.
3. Зіставлення фактичних та бюджетних показників.
4. Усі відповіді вірні.

15. Зведений бюджет – це:

1. Сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства.
2. Сукупність бюджетів витрат і доходів.
3. Сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 4.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ЇХ ПОВЕДІНКИ

Витрати є основою вибору стратегії розвитку й прийняття управлінських рішень, орієнтиром встановлення ціни на продукцію та передумовою приросту капіталу підприємства. Зважаючи на це, облік інформації про витрати для формування управлінської звітності займає важливе місце в управлінні підприємствами, діяльність яких характеризується значним рівнем витратомісткості, є визначальним якісним чинником і показником їх господарювання. Модель обліку витрат та обсяг інформації, зібраної, обробленої щодо витрат, залежать від чітко визначених потреб споживачів.

Облік витрат виробництва залежить від галузевих особливостей, технології й організації виробництва, складу і структури окремих калькуляційних статей витрат, можливості їх аналітичного роз'єднання тощо. Формування ефективної системи обліку і контролю в управлінні витратами є особливо актуальною на сучасному етапі розвитку ринкових відносин, характерними для якого є глобалізація підприємницького середовища, загострення конкуренції, скорочення життєвого циклу продуктів, їх широкого асортименту та високого рівня вимог до їхніх споживчих якостей, розвитку високотехнологічного виробництва, інформаційних систем і технологій.

Класифікація витрат є елементом системи управління витратами, основним принципом організації управлінського обліку, методом обробки і контролю інформації. Власники (менеджери) підприємств самостійно вирішують: як класифікувати витрати; як деталізувати їх склад.

Отримана інформація сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності діяльності та зменшенню витрат.

Зміст розділу

- 4.1. Витрати в інформаційній системі підприємства (організації)
- 4.2. Класифікація витрат в управлінському обліку
 - 4.2.1. Сутність класифікації витрат та розробка класифікатора витрат
 - 4.2.2. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень
 - 4.2.3. Класифікація витрат за центрами відповідальності
- 4.3. Розрахунок поведінки витрат залежно від зміни обсягу виробництва. Функція витрат та методи її визначення
- 4.4. Витрати підприємства за основними етапами реалізації аутсорсингової угоди
- 4.5. Сучасні аспекти управління (контролю) за витратами

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність набуття знань поняття «витрати», «затрати»;
- Здатність класифікувати витрати з позиції управлінського підходу;
- Здатність розробки класифікатора витрат;
- Здатність класифікувати витрати для прийняття управлінських рішень;
- Здатність класифікувати витрати за центрами відповідальності;
- Здатність моделювати поведінку витрат, їх залежність від зміни обсягу виробництва із використанням методів функції витрат;
- Здатність формувати обліково-інформаційне забезпечення витрат підприємства;
- Здатність знань місця витрат в інформаційній системі підприємства;
- Здатність управління витратами на підприємстві.

Ключові терміни та поняття

«витрати» («затрати»); фактор витрат; «витрати» у НП(С)БО і МСФЗ; класифікатор витрат, класифікація витрат, ланцюг цінності продукції; види діяльності підприємства за Портером; витрати за економічними елементами та статтями витрат, обліково-інформаційне забезпечення витрат; інформація про витрати підприємства; структура рахунка обліку витрат; витрати на продукт, витрати періоду, операційні витрати, операційні доходи.

Глосарій розділу 4

Витрати з позиції управлінського підходу це «...вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів» спожитих у процесі діяльності, тобто сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію.

Витрати – визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій (згідно МСФЗ).

Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) (згідно ПКУ).

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (згідно НП(С)БО 1, НП(С)БО 16).

Операційні (поточні) витрати – витрати підприємства, що виникають у зв'язку з його основною діяльністю, пов'язаною з виробництвом та реалізацією продукції.

Фактор витрат – діяльність, яка впливає на витрати, реальні витрати, які має понести підприємство в процесі своєї діяльності.

Економічна модель виробництва – розглядає поведінку витрат у довгостроковому періоді. Зміна загальних витрат і доходу підприємства внаслідок зміни обсягу діяльності має нелінійний характер.

Бухгалтерська модель виробництва підприємства – передбачає виконання алгебраїчних розрахунків і є прийнятною для оперативного прийняття рішень, пов'язаних із виробничими витратами.

Управління витратами – «...використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат)».

Облік витрат це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного терміну, пов'язаних з процесами постачання ресурсів, виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг на основі їх документування, вимірювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак.

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

Обліково-інформаційне забезпечення витрат це процес задоволення інформаційних запитів, який складається з безперервної підготовки і надання інформації (облікової, нормативної, планової, контрольно-аналітичної, командно-розпорядчої, інформації зовнішнього середовища) особам, що приймають рішення.

Витрати пов'язані з операційною (основною) діяльністю становлять найбільшу частку в усіх витратах підприємства і їх групують: витрати на виробництво (реалізацію), витрати на управління (адміністративні), збут та інші операційні витрати.

Витрати на виробництво включають витрати матеріальних і трудових ресурсів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Наприклад, витрачені сировина та матеріали, енергія, що спожита на технологічні цілі, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата основних робітників з нарахуваннями на неї.

Витрати на управління (адміністративні) це витрати на заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу та нарахування на неї; утримання основних засобів та амортизаційні відрахування від вартості основних засобів та нематеріальних активів; комунальні послуги та засоби зв'язку; охорону; юридичні та аудиторські послуги.

Стаття затрат - це сукупність затрат, для якої характерна однорідність цільового використання.

Витрати на збут включають витрати підприємства на заробітну плату працівників відділу збуту з нарахуваннями на неї, на утримання та амортизацію основних фондів та нематеріальних активів, що безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції, витрати на утримання складів готової продукції, фірмових магазинів, витрати на рекламу.

Класифікація витрат – це розподіл і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками. Класифікувати – означає віднести витрати до одного виду.

Класифікатор витрат – систематизований перелік різних об'єктів та їх властивостей.

Групування витрат за економічними елементами – обумовлена технологією й організацією виробництва, і включає елементи: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Поведінка витрат (Cost Behavior) – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Коефіцієнт реагування витрат – відображає ступінь залежності витрат від зміни обсягів діяльності підприємства.

Класифікації витрат в управлінському обліку – за основу формування інформаційного забезпечення управлінського циклу, покладено принцип: різні витрати для різних цілей і відповідність завданням управління, з виділенням трьох напрямів: оцінки запасів та визначення фінансових результатів; прийняття управлінських рішень; контроль за витратами.

Основні витрати безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, це сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним, величина, яких залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

Групування витрат за місцем виникнення або за центрами відповідальності: за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництва.

Середні витрати є витратами на виробництво одиниці продукції і розраховуються в розрізі її окремих видів шляхом ділення сукупних витрат на обсяг виробництва в натуральних показниках. Еквівалентом середніх витрат є собівартість одиниці продукції.

Маржинальні витрати є витратами на виробництво додаткової одиниці продукції.

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).

Дійсні витрати – це фактичні витрати, які існували в процесі виробництва та реалізації продукції, формуються в системі фінансового обліку і спрямовані в минуле, тобто характеризують величину витрат, які існували в минулому звітному періоді.

Альтернативні витрати характеризують втрачену вигоду, яку підприємство могло б мати, обравши альтернативний варіант.

Оцінка витрат – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника.

Технологічний аналіз – це системний аналіз функцій діяльності із метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності, своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності.

Метод аналізу рахунків – передбачає розподіл витрат на змінні та постійні на підставі даних бухгалтерського обліку.

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.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Він відноситься до нематематичних методів.

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

4.1. Витрати в інформаційній системі підприємства (організації)

Витрати підприємства є одним із головних управлінських об'єктів, який надає конкурентні переваги суб'єктам господарювання для досягнення стратегічних цілей, займають вагоме місце в управлінні підприємством, мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.

Виділяють чотири етапи еволюції знань про витрати:

- етап I – публічна звітність про витрати, відстеження, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (II ст. до н. е. – XIV ст.);
- етап II – здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат (XIV–XIX ст.);
- етап III – використання математичних методів у теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XX ст.);
- етап IV – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX ст. – поч. XXI ст.).

Витрати з позиції управлінського підходу, це «...вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів» спожитих у процесі діяльності, тобто сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію, витрати на які відображаються на рахунку 23 «Виробництво». Дефініція «витрати» поєднала в своїй структурі залежність від двох категорій: активів та зобов'язань.

Підходи до визначення сутності поняття «витрати» в нормативних джерелах, економічній та обліковій літературі, які наведені в табл.4.1. поділяють: «витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції; місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції».

Таблиця 4.1

**Визначення поняття «витрати» в нормативних джерелах,
економічній та обліковій літературі**

Джерело	Визначення
Податковий кодекс України	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО16 «Витрати»	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
МСБО	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
П. Атамас	Витрати – це зменшення активів (грошових коштів) або збільшення зобов'язань підприємства, що відносяться до конкретного звітного періоду.
В. Дерій	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами
В. Козак	Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт або його партію, послуги і тощо).
Є. В. Мних	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).
М. Пушкар	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).

Закінчення табл. 4.1

М. Скрипник	Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам.
Т. Тігова, Т. Процюк	Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачачь підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією.

Зарубіжні вчені Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер зазначають що *витрати* це використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари, чи послуги. Вітчизняний вчений В.В. Собко вказує, «...в управлінні діяльністю необхідне чітке розмежування понять «витрати» та «затрати», відмінності яких подано у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Ознаки розмежування категорій «витрати» і «затрати»

Ознака	Витрати	Затрати
Показник	вартісний	натурально-речовий
Джерело	ресурси й активи	вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво
Рівень	визначається технологією і організацією виробництва	визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів
Вплив	продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту	прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару
Мінімізація	покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами.

У НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», поняття «витрати», розглядаються у тісному зв'язку з відсотками за запозиченими коштами і розкривається сутність витрат як «сплата грошових коштів, передавання інших активів або приймання зобов'язань з нарахуванням відсотків».

Відповідно до міжнародного стандарт фінансової звітності (МСФЗ): витрати – визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, які виникають безпосередньо і спільно від

одних і тих же операцій або інших подій. Відповідність вітчизняних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку витрат підприємства згруповано та представлено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Відповідність вітчизняних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку витрат підприємства

Вітчизняна практика	Міжнародна практика
НП(С)БО 16 «Витрати»	МСБО 16 «Основні засоби»
	МСБО 18 «Дохід»
	МСБО 23 «Витрати на позики»
	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПКУ	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Отже, визначення терміну «витрати» у НП(С)БО в цілому ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим, а ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

При наявності різноманітних дефініцій, поняття «витрати» розділяють, використовуючи економічну або бухгалтерську модель виробництва:

- витрати із точки зору економічної теорії (управлінський підхід);
- витрати з погляду бухгалтерського обліку (бухгалтерський підхід).

Як зазначає Паргин Г., економічна модель виробництва розглядає поведінку витрат у довгостроковому періоді. Зміна загальних витрат і доходу підприємства внаслідок зміни обсягу діяльності має нелінійний характер. Вчений М.Чумаченко вважає, що здійснення розрахунків для прийняття управлінських рішень за економічною моделлю пов'язано із застосуванням складних формул, що є неприйнятним в умовах виробництва. Водночас, бухгалтерська модель виробництва підприємства передбачає виконання алгебраїчних розрахунків і є прийнятною для

оперативного прийняття рішень, пов'язаних із виробничими витратами (рис. 4.1.).

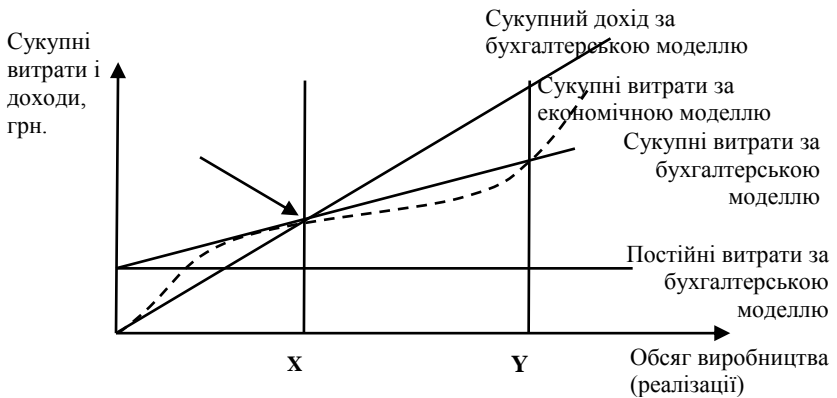


Рис. 4.1. Графік витрат за бухгалтерською моделлю виробництва

Напрями формування інформації про витрати підприємства ґрунтуються на положеннях:

1. Витрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів витрачено при виробництві і реалізації продукції.

2. Обсяг використаних ресурсів може бути представлений у натуральних та грошових одиницях, однак в економічних розрахунках застосовують грошове вираження витрат.

3. Визначення витрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями.

4. Інформаційна система підприємства повинна розрізняти потреби, пов'язані з підготовкою фінансових звітів та потреб управління (внутрішній (управлінський) звіт).

5. Інформація про витрати сформована у фінансових звітах, має бути надана на регулярній основі, а процеси ідентифікації, збору, обробки, представлення та інтерпретації вартості інформації повинні бути повторені.

6. Раціональна організація обліку витрат на підприємствах сприятиме розширенню інформаційної бази для складання звітності, контролю, прийняття управлінських рішень.

Діяльність будь-якого виробничого підприємства умовно поділяють на дві частини (рис. 4.2): основну і допоміжну, на основі якої формується інформація про витрати.

Моніторинг основних та допоміжних процесів від постачання до реалізації продукції та взаємодії зі споживачами, виступає засобом визначення впливу витрат у досліджуваних процесах на створювану цінність для споживача та створення й підтримки конкурентних переваг підприємства.

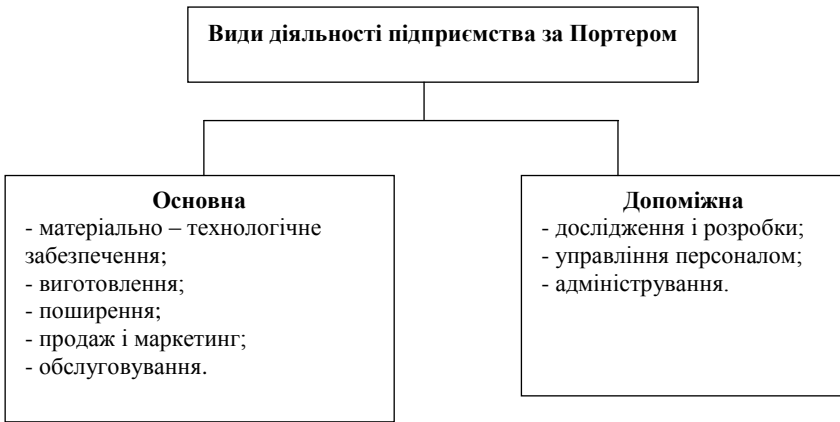


Рис. 4.2. Види діяльності підприємства

Найбільшу частку в усіх витратах підприємства становлять **витрати пов'язані з операційною (основною) діяльністю** – з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, групуючи на: витрати на виробництво (реалізацію), витрати на управління (адміністративні), збут та інші операційні витрати. Залежно від специфіки, виду діяльності на підприємстві формуються витрати: операційні (поточні), фінансові, інвестиційні.

Витрати що виникають у процесі основної діяльності, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів,

робіт, послуг), є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Основний бізнес, визначений як статутна діяльність підприємства, охоплює операції, за якими було засновано підприємство. Основні види діяльності можуть бути дуже різноманітні, але можливий загальний поділ підприємств в залежності від характеру основного бізнесу компанії (виробництво, послуги «і торгівлі»). На практиці одна компанія може поєднувати характеристики кожного із зазначених вище типів.

Для досягнення мети, підприємству для управління потрібно враховувати процес визначення вартості від забезпечення ресурсами до сервісного обслуговування готової продукції забезпечуючи весь логістичний цикл. Прибутковість підприємства буде забезпечуватися тоді, коли вартість, яка створюється, перевищує затрати, пов'язані з усіма видами діяльності. Для досягнення конкурентних переваг на ринку потрібно або мінімізувати витрати за видами діяльності ланцюга вартості, або діяти таким способом, який призведе до диференціації й надбавки до ціни.

Приклад 4.1. ланцюга створення цінності готової продукції (Крісло «Ісо») наведено на рис. 4.3.

Під операційними (поточними) витратами розуміють **витрати підприємства**, що виникають у зв'язку з його основною діяльністю, пов'язаною з виробництвом та реалізацією продукції. Поточні витрати є циклічними або безперервними, і повторюються з кожним циклом виробництва (основні матеріали, технологічна енергія, зарплата виробничих робітників і т.п.), приймають участь в управлінні і підтримці виробничої системи у стані готовності (зарплата управлінського персоналу, орендна плата, амортизація основних засобів та ін.).



Рис. 4.3. Формування ланцюга цінності продукції (Крісло «Iso»)

Витрати на виробництво включають витрати матеріальних і трудових ресурсів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Наприклад, витрачені сировина та матеріали, енергія, що спожита на технологічні цілі, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата основних робітників з нарахуваннями на неї.

До адміністративних витрат підприємства відносять витрати на: заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу та нарахування на неї; утримання основних засобів та амортизаційні відрахування від вартості основних засобів та нематеріальних активів; комунальні послуги та засоби зв'язку; охорону; юридичні та аудиторські послуги.

Витрати на збут включають витрати підприємства на заробітну плату працівників відділу збуту з нарахуваннями на неї, на утримання та амортизацію основних фондів та нематеріальних

активів, що безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції, витрати на утримання складів готової продукції, фірмових магазинів, витрати на рекламу.

До інших операційних витрат відносять витрати підприємства на плату за орендоване майно, собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на покриття сумнівних та безнадійних боргів дебіторів підприємства, нестач і псування матеріальних цінностей.

Із *операційною діяльністю* підприємства пов'язані:

- 1) валовий дохід – частина валової продукції, що містить новостворену вартість;
- 2) госпрозрахунковий дохід - частина доходу, що надходить у повне розпорядження підприємства;
- 3) чисті доходи – доходи, за винятком витрат на їхнє одержання.

У Національному Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку №15 «Дохід», затвердженому наказом МФУ від від 29. 11. 1999 року № 290, подано означення понять доходу та чистого доходу суб'єкта господарювання. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До інших операційних доходів включають суми інших доходів від операційної діяльності суб'єкта господарювання, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт чи послуг), а саме: дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційних курсових різниць; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім

фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Згідно міжнародного стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід», дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Доходи операційної діяльності, до яких відносять доходи від основної діяльності та інші операційні доходи. До доходів від основної діяльності відносять доходи від реалізації їхньої основної продукції, які випускаються на цих підприємствах, і обліковують, на рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 701» Дохід від реалізації готової продукції».

Існує досить велика кількість способів, за допомогою яких підприємство може заробляти прибуток і надалі перетворювати його в гроші.

На рис. 4.4. відображається трансформація ресурсів підприємства у витрати та їх участь у формуванні прибутку. Завдання будь-якого господарюючого суб'єкта – максимізація прибутку. Результат виробничої діяльності (фінансовий результат) виражається в різниці доходу від реалізації продукції та витрат на її виробництво і реалізацію.

Відповідно до схеми (рис. 4.4), ресурси підприємства, які формують витрати, пов'язані з продуктом, є активами підприємства до тих пір, поки підприємство не продасть готову продукцію.

У той же час, *витрати, що відносяться до періоду (часу), визнаються витратами підприємства саме в той період, коли були понесені*, незалежно від того, була продана готова продукція чи ні. Якщо підприємство не приділяє належної уваги витратам, вони починають вести себе непередбачувано, внаслідок чого величина прибутку закономірно зменшується і діяльність починає приносити збитки.

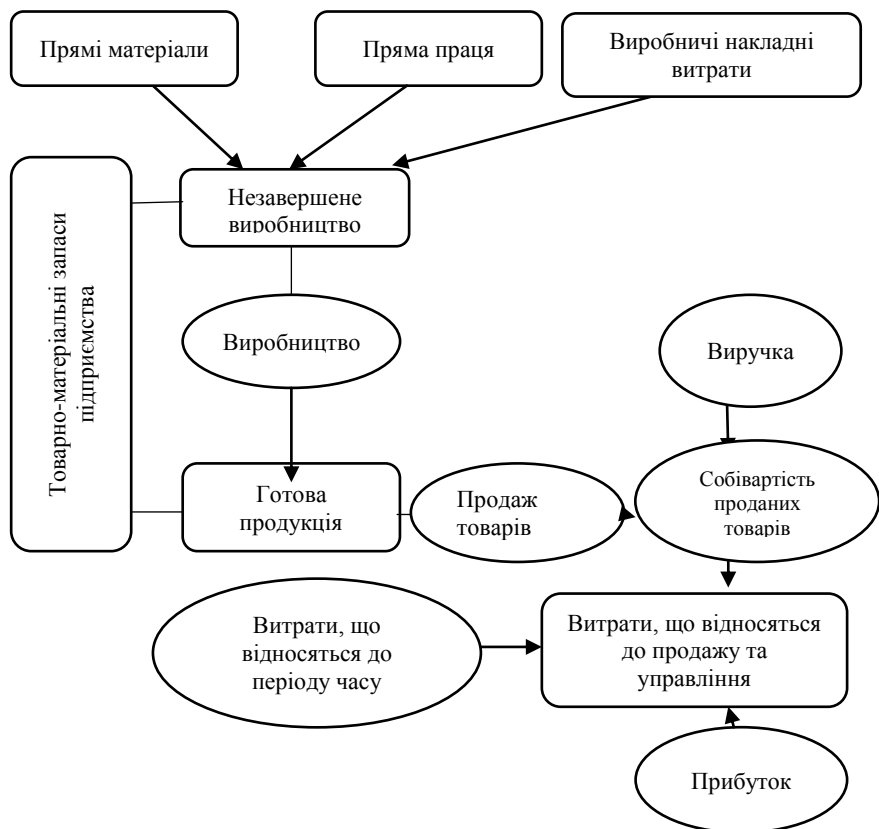


Рис. 4.4. Схема формування прибутку підприємства

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати **класифікацію витрат:**

за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу),

за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

У МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення витрат у звітності, а саме:

МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) – регулюють оцінку витрат за матеріалами, передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат: витрати на продукт; витрати періоду;

МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати з амортизації;

МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці;

МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) – визначає, як обліковувати витрати за позиками.

Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття.

4.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

4.2.1. Сутність класифікації витрат та розробка класифікатора витрат

Основою обліку і контролю господарської діяльності будь-якого підприємства є економічно обґрунтована класифікація витрат, яка необхідна для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі в управлінському процесі.

«Класифікація витрат» – це розподіл і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками; поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Класифікувати – означає віднести витрати до одного виду.

Класифікація витрат повинна виконувати цілі – диференціювати витрати для управління ними з метою їх мінімізації на одиницю продукції, яка випускається. Це забезпечуватиме умови для аналізу за основними ознаками класифікації з урахуванням специфіки діяльності підприємств.

Зазначене потребує деталізації та підвищення аналітичності інформації з метою реалізації функцій управління підприємством.

Класифікація витрат виробництва суттєво впливає на формування собівартості продукції. Зокрема її побудова підпорядкована цілі включення окремих витрат до собівартості продукції в процесі управління ціноутворенням на підприємстві.

Визначена класифікація витрат на підприємстві повинна виконувати роль регулятора понять про канали витрачання засобів суб'єкта господарювання та джерела їх покриття.

На підприємствах для класифікації витрат, переважно задовольняють потреби фінансового обліку, виділяючи наступні ознаки:

- «за економічними елементами (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- за ступенем однорідності (прості (одноелементні), комплексні);
- за статтями витрат;
- за відношенням до технологічного процесу (основні, накладні);
- за способом включення у собівартість продукції (прямі та непрямі);
- за охопленням планування (планові, позапланові)».

Практичним втіленням класифікації вважають **класифікатор витрат** – систематизований перелік різних об'єктів та їх властивостей.

Етапи процесу розробки класифікатора витрат з урахуванням потреб управління та специфіки діяльності підприємства представлено на рис.4.5.

Етап 1: - визначення цілей розробки класифікатора витрат;

- *окреслення кола осіб, на яких будуть покладені обов'язки з розробки класифікатора витрат;*
- *детальне вивчення організаційних і виробничих особливостей діяльності підприємства;*

Етап 2: - вибір класифікаційної схеми;

- *визначення кількості рівнів класифікації;*
- *виділення центрів відповідальності;*
- *встановлення місць виникнення витрат (з деталізацією від підрозділу до робочого місця);*
- *визначення класу витрат на основі їх економічної природи (витрати засобів праці; витрати предметів праці; трудові витрати; соціальні витрати; накладні витрати);*
- *виявлення об'єкта понесення витрат (розподіл за видами продукції; за підрозділами чи технологічними операціями;*
- *розробка системи кодування.*

Етап 3: - оформлення класифікатора;

- *складання інструкції із застосування елементів класифікатора з роз'ясненнями, описами критеріїв віднесення витрат.*

Рис. 4.5. Процес розробки класифікатора витрат

Розробка класифікатора витрат на підприємстві із дотриманням визначених етапів сприятиме розв'язанню проблем уніфікації назв статей витрат і визначенню переліку витрат, що формують собівартість продукції, дозволяє гармонізувати й синхронізувати дані про витрати різних підрозділів підприємства та забезпечує точність процесу калькулювання.

4.2.2. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Для ефективного управління і прийняття рішень важливою є інформація про витрати, доходи, фінансові результати, визнання та класифікація яких має свої особливості, в тому числі і обліковій політиці підприємства з аналітичною деталізацією на рахунках і субрахунках (див. розд. 10).

Вперше класифікувати витрати на фіксовані і змінні було запропоновано у 1887 р. книзі Дж. Фелса та Е. Гарке «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Вважали, що зміна фіксованих витрат не залежить від напряму різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції.

В управлінському обліку метою класифікації витрат є надання допомоги керівнику в прийнятті правильних і обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигод вони призведуть.

Завданням класифікації витрат в управлінському обліку є виявлення тієї частини витрат, на які може вплинути управлінський персонал підприємства.

В. Стоцький був одним із перших хто класифікував витрати з метою управління на витрати: основні, накладні; прямі, непрямі; змінні, постійні. М. Жебрак доповнив витрати: комплексними та одноелементними; виробничими, невиробничими; плановими та позаплановими.

Сучасні вітчизняні вчені пропонують багато різних класифікаційних ознак, зокрема Ф. Бутинець вважає, що класифікація витрат є необхідним науковим елементом пізнання витрат підприємства.

У науковій зарубіжній літературі К. Друрі для цілей управлінського обліку, запропонував класифікувати витрати за напрямами: визначення собівартості продукції, прийняття управлінських рішень, виконання контролю, що відображено на рис. 4.6.



Рис. 4.6. Класифікація витрат в управлінському обліку (за К. Друрі)

У праці «Управлінський облік», зарубіжних вчених Ч. Т. Хорнгерна і Дж. Фостера, витрати класифікують за:

- усередненням (витрати загальні й середні на одиницю виробу);
- складом (фактичні та планові витрати);
- функціями управління (виробничі, комерційні і адміністративні витрати).

Приклад 4.2.- зарубіжний досвід класифікації витрат (у США), наведено в табл.4.4.

Таблиця 4.4

Класифікація витрат у США

Мета обліку витрат	Витрати
I. Виявлення вартості запасів продукції	– На звітний період по собівартості продукції; – На виробництво готової продукції; – Поза казни і попроцесні.
II. Прийняття господарських рішень	1) Майбутнього періоду; 2) Ті, що не повернуться; 3) Альтернативні (ті, що виникають в результаті прийняття альтернативного курсу діяльності); 4) Граничні і прості.
III. Контроль та регулювання витрат	1) Нормативні; 2) Ті, що відклоняються від нормативу.

У вітчизняній практиці класифікації витрат в управлінському обліку за основу формування інформаційного забезпечення управлінського циклу – покладено принцип: різні витрати для різних цілей і відповідність завданням управління, з виділенням трьох напрямів:

1. оцінки запасів та визначення фінансових результатів;
2. прийняття управлінських рішень;
3. контроль та регулювання за витратами (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

**Класифікація витрат в управлінському обліку
(за трьома напрямками)**

Ознака класифікації	Елементи класифікації	Характеристика витрат
1	2	3
Оцінки запасів та визначення фінансових результатів		
Повнотою здійснення витрат	Вичерпані (спожиті) витрати	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.
	Невичерпані (неспожиті) витрати	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Продовження табл. 4.5

Відношення до виробничого процесу	Невиробничі витрати (операційні, витрати періоду)	витрати, що не включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.
	Виробничі витрати (витрати на продукцію, витрати виробництва)	витрати, пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, надання послуг) або з придбанням товарів для реалізації; відносять на виробничу собівартість продукції або собівартість реалізованих товарів.
Способом включення в собівартість продукції або віднесенням до певних об'єктів обліку	Прямі витрати	витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.
	Непрямі витрати	витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.
Економічним змістом (способом віднесення до видів продукції, робіт, послуг)	Основні витрати	сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.
	Накладні витрати	витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва. Накладні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі. До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази. До невиробничих витрат включають: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.
	Конверсійні витрати	витрати на обробку сировини для її перетворення в готовий продукт

Продовження табл. 4.5

Прийняття управлінських рішень		
Зміна витрат залежно від прийняття управлінських рішень (критерію релевантності)	Релевантні витрати	витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.
	Нерелевантні витрати	витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.
	Диференційні витрати	витрати які становлять різницю між значенням релевантних витрат в альтернативних рішеннях.
За різними альтернативними варіантами рішень (відношенням до витрачання активів)	Дійсні (реальні) витрати	витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення.
	Можливі витрати (втрата).	вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.
За типом «поведінки» витрат в залежності від зміни обсягів виробництва (зміни фактора витрат)	Змінні витрати (умовно-змінні)	витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва. Наприклад, прями витрати матеріалів; прями витрати праці; частина виробничих накладних витрат; змінні витрати на продаж товарів та послуг.
	Постійні витрати (умовно-постійні)	витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу виробництва. До них відносяться рентні платежі, амортизаційні відрахування тощо. Класифікація цих витрат має важливе значення для планування і прогнозування та здійснення поточного контролю за витратами підприємства.
	Напівзмінні витрати	витрати, величина яких із зміною фактора витрат змінюється, але не прямо пропорційно
	Змішані витрати	витрати, які містять елементи змінних і постійних витрат

Закінчення табл. 4.5

За відношенням до потужності підприємства	Обов'язкові витрати	витрати, які визначаються потужністю підприємства (амортизація, орендна плата, страхування майна тощо).
	Дискреційні витрати	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).
Методом обчислення	Сукупні витрати	витрати звітного періоду на виробництво загальних обсягів конкретних видів продукції.
	Середні витрати	витратами на виробництво одиниці продукції і розраховуються в розрізі її окремих видів шляхом ділення сукупних витрат на обсяг виробництва в натуральних показниках. Еквівалентом середніх витрат є собівартість одиниці продукції.
	Маржинальні витрати	витратами на виробництво додаткової одиниці продукції.
Контроль та регулювання за витратами		
Рівень контрольованості	Контрольовані витрати	витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може впливати на них значною мірою.
	Неконтрольовані витрати	витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.
За охопленням планування, нормуванням	Планові (бюджетні) витрати	витрати на запланований (бюджетний) або прогнозований обсяг діяльності (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг).
	Нормативні витрати	витрати попередньо встановлені, обґрунтовані спеціальними методами розрахунків норми

Отже, класифікація витрат в управлінському обліку потрібна: для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноутворення, нормування, планування, контролю, аналізу витрат.

Оскільки кожний власник бізнесу чи керівник підприємства, на основі класифікації витрат, бажає знати скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток отримає від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Різні бухгалтерські програми не володіють потужною аналітикою щодо обліку витрат, а бухгалтер не приділяє належної уваги запровадженню інформації в бухгалтерську систему так, щоб можна було формувати звіти за різними напрямками класифікації витрат. Так, витрати в одних випадках можуть бути прямими, а в інших – непрямими, що залежить від об'єкта калькуляції витрат. Якщо фактичні витрати знаходять відображення в бухгалтерському обліку, то майбутніх витрат немає.

Адміністрацією підприємства оцінюється якість облікових даних про витрати на основі їх аналізу, з позиції придатності для прийняття управлінських рішень, що дозволяє:

- ✓ скорочувати витрати (підвищувати прибуток);
- ✓ приймати адекватні рішення під час вибору альтернатив;
- ✓ впроваджувати технологію «управління за відхиленнями»;
- ✓ виключати витрати, які не створюють вартість.

Будь-яку управлінську проблему, зокрема особливості поведінки та обліку витрат, неможливо вирішити, враховуючи брак інформації щодо проблем їх класифікації.

І. Давидович розглядає класифікацію витрат, як зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які містили б однорідні витрати.

Так, В. В. Сопко визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

- за економічними елементами (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);

- за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно- структурний підрозділ, дільниця, бригада та ін.);

- за видами продукції (вироби, роботи, послуги);

- за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);

- за способом включення елементів затрат в об'єкт обліку й об'єкт калькуляції (прямі, непрямі);

- за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);

- за елементами собівартості (статті затрат);

- за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));

- за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);

- за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні – складні).

На думку В.Ф. Палія, класифікувати витрати підприємства варто:

– за фазами кругообігу;

– за відношенням до технології;

– за впливом на обсяг виробництва;

– за способом включення до собівартості;

– за періодичністю виникнення;

– за відношенням до виробництва;

– за способом отримання;

– за ступенем узагальнення;

– за охоплення плануванням і нормуванням;

– за відношенням до продажу;

– за доцільністю.

Давидюк Т.В. пропонує класифікувати в управлінському обліку витрати за ознаками відображеними в табл.4.6.

Таблиця 4.6

Класифікація витрат з позиції управлінського підходу

Ознака класифікації	Елементи класифікації
1	2
За кількістю випущеної продукції	Загальні (сукупні), витрати на одиницю продукції
За єдністю складу (однорідністю)	Одноелементні, комплексні
За способом включення в собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові
За центрами відповідальності та місцями виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За ступенем впливу обсягу виробництва	Постійні, змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самоїпраці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу (за економічним складом)	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
За роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкта управління	У місцях виникнення, у центрах витрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Знання сутності витрат щодо кожної ознаки їх класифікації допомагає оцінити здійснені витрати, знайти можливі способи підвищення їх ефективності та прийняти правильні рішення щодо управління ними. **Приклад 4.3.** (табл. 4.7.). Прийняття управлінських рішень має ґрунтуватись на визначенні й аналізі поведінки доходів, витрат і фінансових результатів, пов'язаних з реалізацією цих рішень.

Таблиця 4.7

Класифікація витрат для прийняття рішень

Ознака класифікації (групування витрат)	Елементи класифікації
Економічний елемент (однорідний вид витрат незалежно від призначення)	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати ; • Витрати на оплату праці; • Відрахування на соціальні потреби; • Амортизація основних фондів; • Інші.
Калькуляційна стаття (мета витрат)	<ul style="list-style-type: none"> • Сировина і матеріали; • Поворотні відходи (віднімаються); • Куплені вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; • Паливо та енергія на виробничі цілі; • Основна заробітна плата виробничих робітників; • Додаткова заробітна плата виробничих робітників; • Відрахування на соціальні потреби виробничих робітників; • Витрати на підготовку та освоєння виробництва; • Загальновиробничі витрати; • Загальногосподарські витрати; • Втрати від браку; • Інші виробничі витрати; • Комерційні витрати.
Залежність від об'єму виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • Змінні (залежать від об'єму виробництва і, у свою чергу, підрозділяються на пропорційні, прогресивні та дигресивні); • Умовно – постійні (мало або не залежать від об'єму виробництва)

Закінчення табл. 4.7

Способи включення до собівартості	<ul style="list-style-type: none"> • Прямі, безпосередньо відносяться до собівартості продукції; • Опосередковані, що відносяться на собівартість продукції пропорційно до бази; • Основній заробітній платні виробничих робітників; • Прямими витратами.
Склад витрат	<ul style="list-style-type: none"> • Прості (одноелементні), що складаються із одного елемента затрат; • Комплексні (складні), що складаються із кількох елементів витрат.
Техніко – економічний зміст	<ul style="list-style-type: none"> • Основні; • Накладні (витрати на обслуговування виробництва і управління).
Відношення до процесу виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати на предмети праці; • Витрати на засоби праці; • Витрати живої праці.
Галузь кругообігу засобів	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати галузі виробництва (виробничі витрати); • Витрати галузі обігу (обігові витрати).
Періодичність виникнення	<ul style="list-style-type: none"> • Одноразові; • Поточні; • Періодичні.
Можливість планування	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати, що можна спланувати; • Витрати, що не можна спланувати.
Лімітування	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати, що можна лімітувати; • Витрати, що не можна лімітувати.
Ступінь готовності продукції	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати на готову продукцію (роботи, послуги); • Витрати у незавершеному виробництві.
Об'єкт управління	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати, на місцях виникнення; • Витрати в центрах витрат; • Витрати в центрах відповідальності
Залежність від діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • Залежні витрати; • Незалежні витрати.

Виробничі підприємства можуть класифікувати витрати в управлінському обліку на основі обсягу виробництва, що відображено на рис. 4.7.



Рис. 4.7. Класифікація витрат виробничого підприємства на основі обсягу виробництва

Приклад 4.4.

Згідно вимог МСФЗ, зокрема на підприємствах харчової галузі (ресторани) витрати можуть класифікувати з метою виконання функцій управлінського обліку, а саме:

- забезпечення користувачів всіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю й прийняття оперативних управлінських рішень;*
- формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними структурними підрозділами підприємства;*
- оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в досягненні мети;*
- перспективне планування й координація розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу фактичних результатів діяльності.*

Розглянемо класифікацію витрат (рис. 4.8.) відповідно до функцій управлінського обліку (інформаційної, контрольної, прогнозної, аналітичної, комунікаційної), що дозволяє розробити організаційні моделі обліку та аудиту витрат, завдяки чому учасники процесу управління діяльністю підприємств будуть отримувати розширену та цільово-орієнтовану інформацію для прийняття управлінських рішень.

Аналітичні ознаки класифікації витрат для цілей управлінського обліку, їх види, відносно окремих видів витрат (у відсотках), що зустрічаються у літературних джерелах подано на рис. 4.9.

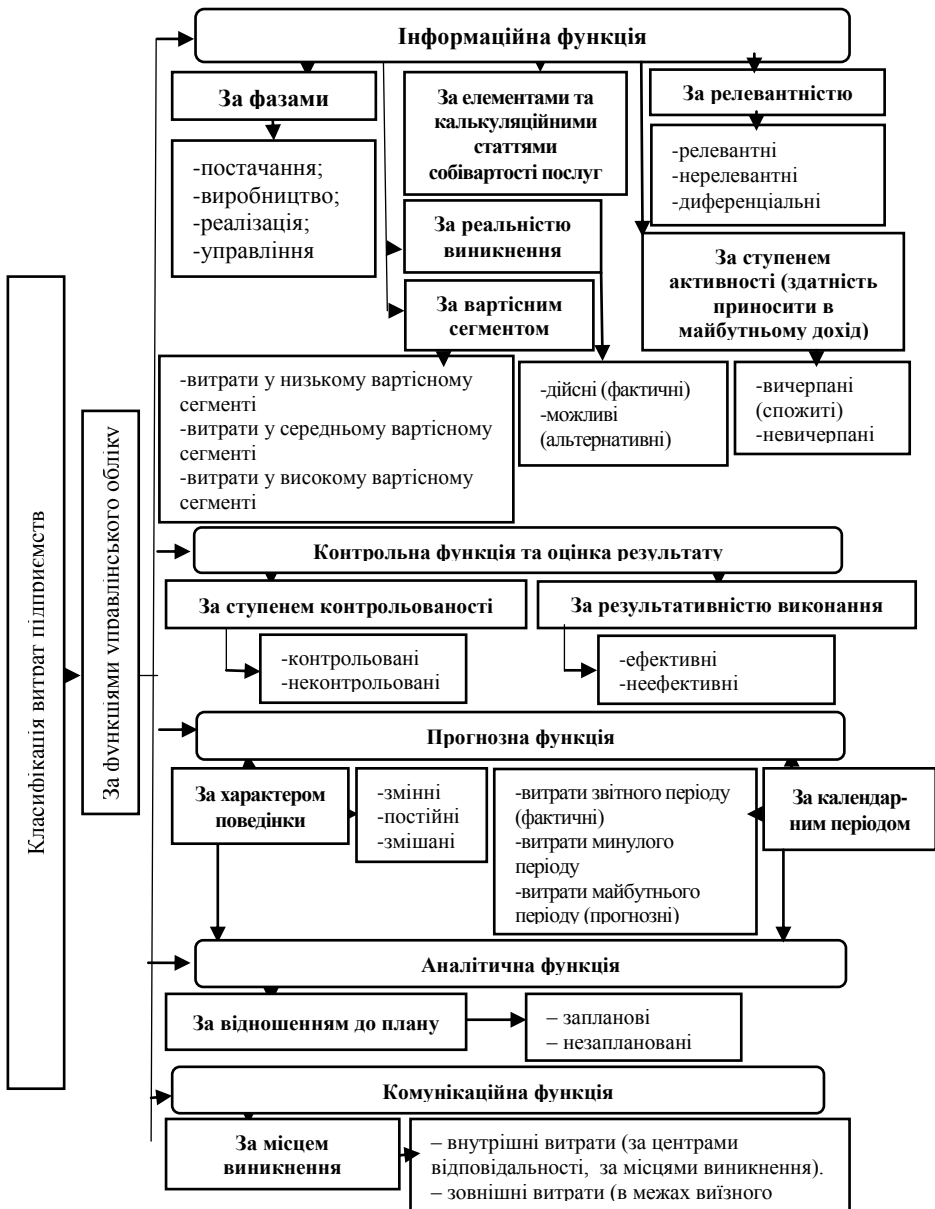


Рис. 4.8. Класифікація витрат підприємств ресторанного господарства для реалізації функцій управлінського

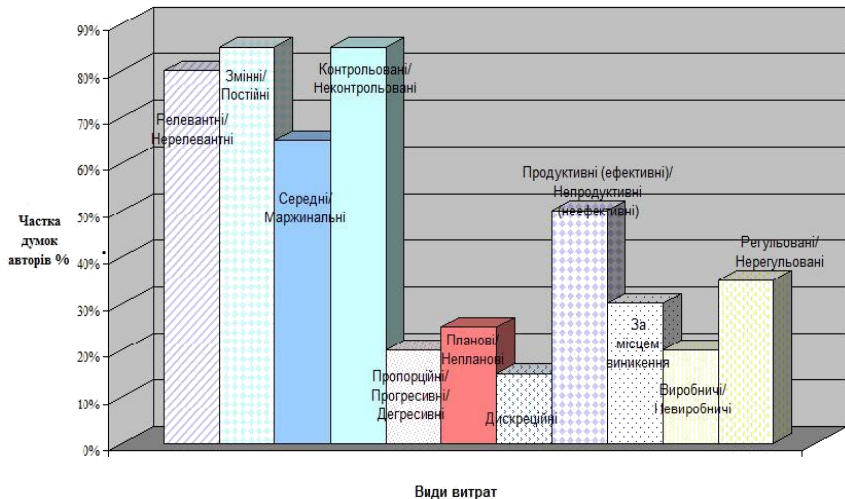


Рис. 4.9. Підходи науковців щодо видів витрат для цілей управління

4.2.3. Класифікація витрат за центрами відповідальності

В табл. 4.8. подано класифікацію витрат за центрами відповідальності для промислових підприємств машинобудівної галузі.

Таблиця 4.8

Характеристика центрів витрат діяльності підприємства

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види витрат	Характеристика центрів витрат
1	За метою управління	Оперативні	Центри, що забезпечують здійснення основної діяльності підприємства
		Тактичні	Центри, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей
		Стратегічні	Центри, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей

Закінчення табл. 4.8

2	За рівнем управління	Центри, що охоплюють окремі структурні підрозділи	
		Центри, що охоплюють окремі напрями або види діяльності	
		Центри, що охоплюють групи продуктів чи послуг	
		Центрами вважаються філії, відділення, підприємства в цілому	
3	За відношенням до внутрішнього механізму	Автономні	
		Аналітичні	
4	За ступенем агрегованості	Первинні	Центри, сфера діяльності яких збігається з межами реального структурного підрозділу
		Похідні	Центри, що ототожнюються з конкретними структурними підрозділами
5	За відношенням до основної діяльності або за ступенем ідентичності з місцями виникнення витрат	Основні	Центри, що організують контроль за місцями виникнення витрат
		Функціональні	Центри, що забезпечують контроль за витратами, що виникли в різних підрозділах, але за відповідальністю одного менеджера
		Ідентичні (співпадаючі з місцями виникнення витрат)	Центри витрат, що формуються за місцями виникнення витрат
		Неідентичні (не прив'язані до місць виникнення витрат)	Центри витрат, діяльність яких не прив'язана до місць виникнення витрат
6	За видами витрат, що є об'єктом контролю	Центри технологічних витрат (технологічні центри)	Центр, в якому результат діяльності може бути вимірний та можна визначити ресурси, необхідні для здійснення діяльності
		Центри дискреційних витрат (дискреційні центри)	Центр, в якому результат не може бути вимірний відповідним фінансовим показником і немає чіткої залежності між використаними ресурсами та результатами діяльності

Класифікація витрат основної діяльності виробничих підприємств із урахуванням їх основних організаційно-технологічних процесів, може виокремити центри відповідальності за технологічними процесами виготовлення готової продукції (пресового, фарбувального, моторного, складального виробництва (процесів) та процесів випробування і логістики. *Поділ витрат за центрами відповідальності виробничого підприємства може включати:*

- витрати за технологічними процесами виробництва (витрати пресового виробництва, витрати гальванічного (фарбувального) виробництва;

- витрати моторного виробництва, витрати складального виробництва,

- витрати на випробування (інноваційні розробки, витрати на логістику).

Необхідність розподілу витрат за різними ознаками пояснюється різними виробничими процесами, в яких вони можуть брати участь, специфікою, цілями та завданнями управління, які застосовуються до тих чи інших видів витрат.

Будь-яке підприємство, має необхідність відобразити діяльність (вести облік), для чого розробляє план рахунків з метою обліку витрат виробництва (в межах робочого плану рахунків управлінського обліку) з урахуванням специфіки діяльності (галузі, інших чинників), що зумовлює аналітику деталізації витрат по рахункам 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати»; та структуру інших аналітичних рахунків доходів, зокрема до субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Отже, класифікація витрат відповідно до наведених напрямів (прикладів діяльності підприємств) збільшує роль облікової інформації в процесах нормування, аналізу, контролю та прогнозування витрат підприємств. В управлінському обліку класифікація витрат дуже різноманітна і залежить від того, яке управлінське завдання необхідно вирішити.

4.3. Розрахунок поведінки витрат залежно від зміни обсягу виробництва. Функція витрат та методи її визначення

Дослідження поведінки витрат є одним із найважливіших аспектів управлінського обліку, оскільки оцінка такої інформації дає змогу сформувати уявлення не тільки про витрати, але – про запаси, організацію їхнього постачання на підприємство, основних засобів, ефективність використання праці, можливість розширення ринку збуту тощо. **Поведінка витрат** (Cost Behavior) – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

На витрати впливають такі фактори, як:

- обсяги господарської діяльності;
- кількість ресурсів, що використовуються при створення одиниці об'єктів;
- структура використаних ресурсів;
- форма зв'язку між обсягами господарської діяльності і витрачанням ресурсів та ціни за одиницю використаних ресурсів.

Важливо розуміти взаємозв'язок між витратами та факторами, які на них впливають, що дає можливість передбачити майбутні витрати та прийняти необхідні управлінські рішення.

Під час організації витрат, зокрема дослідження поведінки витрат керівництво виробничих вітчизняних підприємств найчастіше розподіляє їх на змінну та постійну частини, застосовуючи коефіцієнт реагування витрат. Згаданий коефіцієнт запропонований німецьким вченим К.Меллеровичем, відображає ступінь залежності витрат від зміни обсягів діяльності підприємства і розраховується за формулою 4.1:

$$K_p = \frac{\Delta a}{\Delta x} \quad (4.1),$$

де K_p – коефіцієнт реагування витрат, Δa – абсолютне відхилення витрат, Δx – абсолютне відхилення обсягів діяльності.

Діяльність, яка впливає на витрати, називають фактором витрат (Cost Driver). Класифікація факторів витрат для функцій бізнесу подано в табл. 3.9.

Таблиця 4.9

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

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

Зміни у складі й величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. З метою управління затратами необхідно передбачати їх поведінку залежно від зміни тих чи інших чинників, зокрема від зміни обсягу виробництва та прийняття управлінських рішень (табл.4.10).

Таблиця 4.10

Поведінка затрат залежно від зміни обсягу виробництва

Обсяг виробництва	Змінні затрати		Постійні затрати	
	на одиницю продукції	сукупні затрати підприємств	на одиницю продукції	сукупні затрати підприємств
Зростає	Постійні	Зростають	Зменшуються	Постійні
Зменшується	Постійні	Зменшуються	Зростають	Постійні

Виокремлюють чотири моделі формування витрат та оцінки їх поведінки: змінні, напівзмінні, напівпостійні і постійні. Загалом витрати підприємства та його структурних підрозділів, щодо окремих об'єктів і видів діяльності, характеризуються змішаною структурою певних їх видів.

Змінні – це такі витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Тобто при зростанні обсягу виробництва на 10 % загальна сума таких витрат також зростає на 10%. Графічно ця залежність виражається прямою лінією, а теоретично – рівнянням прямої:

$$y = bx \quad (4.2),$$

де y – загальна сума змінних витрат; x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції); b – витрати на одиницю діяльності.

До таких витрат можемо віднести: витрати на матеріали, витрати на оплату праці основних виробничих робітників, оплата енергії і палива на технологічні потреби, комісійні тощо.

Наведемо приклад відображення взаємозв'язку між обсягом виробництва та змінними витратами. **Приклад 4.5.** Компанія виробляє шкіряне взуття; оскільки кожна пара потребує однакової кількості сировини (шкіри), то ця стаття витрат змінюється прямо пропорційно кількості продукції, що виробляється. Якщо змінні витрати на одиницю становлять 150 гривень, то взаємозв'язок між обсягом виробництва та змінними витратами матиме наступний вигляд, що наведено в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

Поведінка змінних витрат

Діяльність (кількість продукції)	Змінні витрати на одиницю	Загальні змінні витрати
1	150	150
10	150	1500
20	150	3000
30	150	4500

На основі графіків (рис. 4.10 і 4.11), можемо зробити висновок, що загальні змінні витрати змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, тобто кількості продукції, і підставивши їх у функцію, одержуємо рівняння прямої, а змінні витрати на одиницю продукції відповідно будуть незмінними.

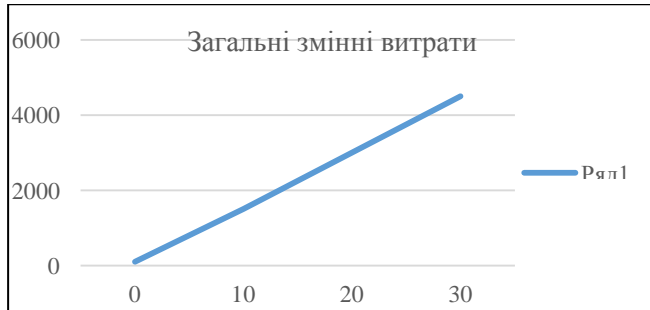


Рис. 4.10. Загальні змінні витрати

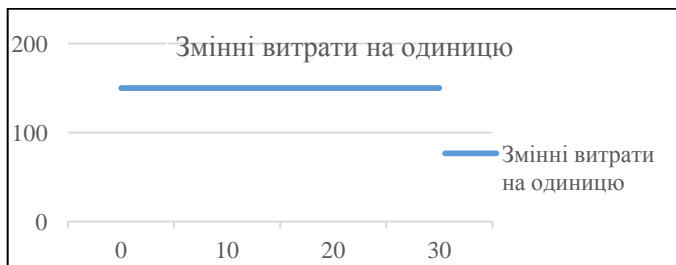


Рис.4.11. Змінні витрати на одиницю продукції: складено на основі табл. 4.11.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі. *Прикладом таких витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, витрати на забезпечення господарських потреб підприємства, заробітна плата адміністративного персоналу, відсотки по кредиту тощо.*

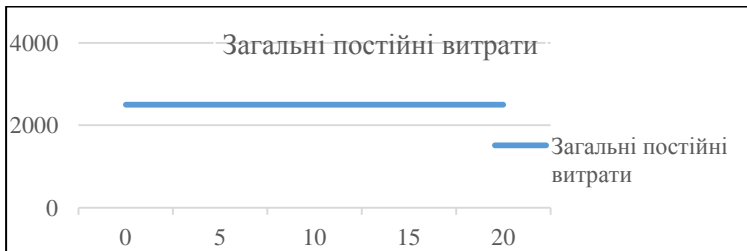
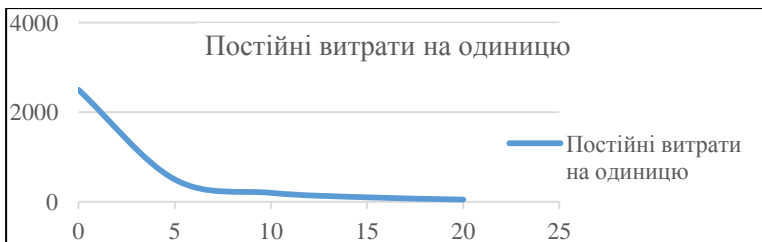
Приклад 4.6. Загальна сума постійних витрат становить 2 500 гривен. Для відображення поведінки постійних витрат наведемо дані в табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Поведінка постійних витрат

Діяльність (кількість продукції), од.	Постійні витрати на одиницю, грн.	Загальні постійні витрати, грн.
1	2500	2500
5	500	2500
10	250	2500
20	125	2500

Відповідно до графіків (рис.4.12 і 4.13), спостерігаємо, що загальні постійні витрати не змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, тобто кількості продукції, до певної межі. На реальних прикладах ми досить рідко можемо знайти витрати, які по своїй суті є виключно постійними або змінними. Всі економічні явища і пов'язані з ними витрати зазвичай є умовно-змінними або умовно-постійними, тобто вони містять одночасно і змінні, і постійні витрати.

*Рис. 4.12. Загальні постійні витрати**Рис. 4.13. Постійні витрати на одиницю продукції: складено на основі табл.4.12.*

Вивчення поведінки витрат дає змогу здійснити оцінку витрат і побудувати їх функцію. **Оцінка витрат** – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності. **Функція витрат** – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника. Вона може бути описана таким рівнянням: $y = a + bx$ (3.3.), де y - загальні витрати; a - постійні витрати; b - змінні витрати на одиницю продукції; x - значення чинника витрат (рис.4.14).

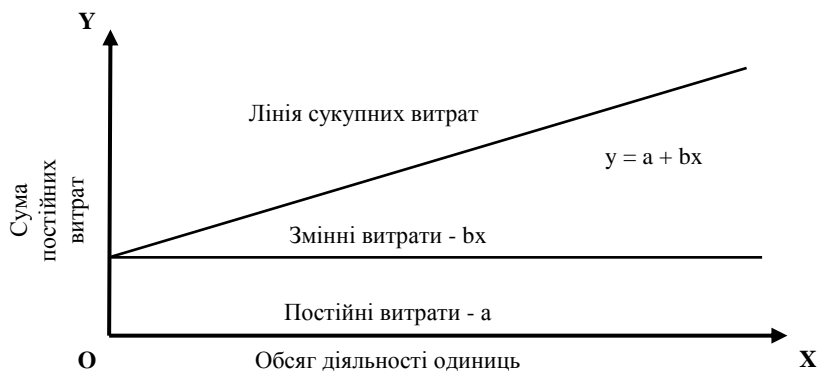


Рис. 4.14. Загальні витрати

Приклад 4.7. Постійні витрати підприємства становлять 90 000 гривень, а середні змінні витрати на одиницю товару 150 гривень, звідси функція витрат підприємства:

$$Y = 90\,000 + 150x.$$

Якщо підприємство планує реалізувати 500 одиниць товару, то загальні витрати становитимуть: $Y = 90\,000 + (150 \times 500) = 165\,000$ грн.

Отже, за допомогою даної функції та побудованого графіка, ми можемо встановити взаємозв'язок між постійними та змінними витратами і визначити значення їх чинника.

Функція витрат та методи її визначення

Модель функції витрат підприємства визначається характером його виробництва (однопродуктове чи багатопродуктове) і може бути зображена наступним чином:

- для однопродуктового виробництва - однофакторна модель функції витрат:

$$Y = a + bx \quad (3.4),$$

де Y – залежна змінна величина (сукупні витрати);
 x – незалежна змінна величина (фактор витрат);
 a – загальні постійні витрати;
 b – змінні витрати на одиницю продукції.

- для багатопродуктового виробництва - багатофакторна модель функції витрат:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n, \quad (3.5),$$

де Y – залежна змінна величина (сукупні витрати);
 x_1, x_2, x_n – незалежна змінна величина (фактор витрат стосовно окремих видів продукції);
 a – загальні постійні витрати;
 b_1, b_2, b_n – змінні витрати на одиницю окремих видів продукції.

Критерії вибору методу, які описують поведінку витрат:

- ✓ економічна правдоподібність (зв'язок між витратами та їх фактором має економічний сенс);
- ✓ значущість незалежних змінних (для оцінювання значущості використовують показник коефіцієнта детермінації та розраховують стандартну похибку обчислення);
- ✓ адекватність функції витрат реальним умовам діяльності підприємства.

Приклад 4.8. Зміна функції витрат Хлібокомбінату Бобринецького районного споживчого товариства подано в табл.4.13. Необхідно дослідити функцію витрат хлібокомбінату.

Таблиця 4.13

Хлібокомбінат Бобринецького районного споживчого товариства за грудень 2021 року

Види готової продукції	Гатунок	Вага	Одиниця виміру	Змінні витрати на одиницю продукції, грн.
Хліб домашній подовий - x_1	в/г	0,500	шт.	1,24
Хліб Інгалець - x_2	в/г	0,670	шт.	1,55
Хліб пшеничний - x_3	в/г	0,700	шт.	1,70
Хліб дарницький - x_4	І г	0,500	шт.	1,00
Хліб житній - x_5	І г	0,670	шт.	1,30
Хліб степовий подовий - x_6	І г	0,680	шт.	1,26
Хліб пшеничний новий формовий - x_7	І г	0,750	шт.	1,40
Хліб житній дієтичний - x_8	ІІ г	0,280	шт.	1,05
Батон нарізний - x_9	в/г	0,500	шт.	1,55
Пампушка українська - x_{10}	в/г	0,500	шт.	1,80
Бублик з маком - x_{11}	в/г	0,100	шт.	0,85
Бублик з цукром - x_{12}	в/г	0,100	шт.	0,80
Вироби дніпровські з сиром - x_{13}	в/г	0,080	шт.	1,15
Вироби дніпровські з маком - x_{14}	в/г	0,080	шт.	1,15
Вироби дніпровські з повидлом - x_{15}	в/г	0,080	шт.	1,15
Булка українська - x_{16}	в/г	0,200	шт.	1,10
Вироби здобні з маком - x_{17}	в/г	0,320	шт.	2,77

Закінчення табл. 4.13

Вироби здобні з сиром - x_{18}	в/г	0,320	шт.	2,59
Любительські вироби - x_{19}	в/г	0,100	шт.	0,85
Рулет з арахісом - x_{20}	в/г	0,100	шт.	1,95
Пряник «Північний» - x_{21}	в/г	0,200	шт.	1,81
Пряник «Шоколадний» - x_{22}	в/г	0,200	шт.	2,02
Кекс «Криворізький» - x_{23}	в/г	0,075	шт.	1,20
Зірочка з повидлом - x_{24}	в/г	0,075	шт.	0,75
Пряник «Бджілка» - x_{25}	в/г	0,100	шт.	1,80
Паляниця - x_{26}	Г	1,000	шт.	1,75
Багет - x_{27}	Г	0,600	шт.	1,61

Якщо Y – загальні витрати підприємства; а $x_1 - x_{27}$ – обсяги виробництва окремих видів продукції.

Функція витрат хлібокомбінату, побудована за даними таблиці 4.13. буде мати вигляд:

$$Y = 17200 + 1,24x_1 + 1,55x_2 + 1,70x_3 + 1,00x_4 + 1,30x_5 + 1,26x_6 + 1,40x_7 + 1,05x_8 + 1,55x_9 + 1,80x_{10} + 0,85x_{11} + 0,80x_{12} + 1,15x_{13} + 1,15x_{14} + 1,15x_{15} + 1,10x_{16} + 2,77x_{17} + 2,59x_{18} + 0,85x_{19} + 1,95x_{20} + 1,81x_{21} + 2,02x_{22} + 1,20x_{23} + 0,75x_{24} + 0,80x_{25} + 1,75x_{26} + 1,61x_{27},$$

Проведений аналіз переконує, що дослідження функції витрат підприємства представляє собою досить складний, багатогранний процес вивчення їх поведінки, який лежить в основі аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку і значною мірою визначає ступінь надійності та достовірності інформації, що використовується в процесі прийняття оперативних управлінських рішень.

Для визначення функції витрат підприємства можуть використовувати методи :

- технологічний аналіз (інжиніринговий) аналіз;
- метод аналізу рахунків;
- метод вищої - нижчої точки;
- метод візуального пристосування;
- регресійний аналіз;
- метод спрощеного аналізу.

Всі методи визначення постійних та змінних витрат можна поділити на 3 групи: аналітичні, економіко-статистичні та графічні методи:

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. Даний метод є зручним та ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост». Перевагою даного аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте недоліком є те, що він потребує значних витрат коштів і часу.

Метод аналізу рахунків – передбачає розподіл витрат на змінні та постійні на підставі даних бухгалтерського обліку.

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. Суть методу полягає в тому, що обирають найбільшу та найменшу величину показника, наприклад за обсягом виробництва, і визначають їх різницю. Далі визначають різницю у витратах за обраними обсягами. Якщо поділити визначену різницю витрат на різницю у обсягах, то отримаємо величину змінних витрат на одиницю продукції. Постійні витрати визначають як

різницю між витратами за максимального обсягу та добуток змінних витрат і максимального обсягу.

Визначити величину постійних витрат, маючи наведені дані можна графічно. Якщо на осі X –відкласти обсяги, а на осі Y – витрати у вищій – нижчій точці, то перетин лінії, що проходить через вищу та нижчу точки з віссю у відобразить величину постійних витрат (рис.4.15.).

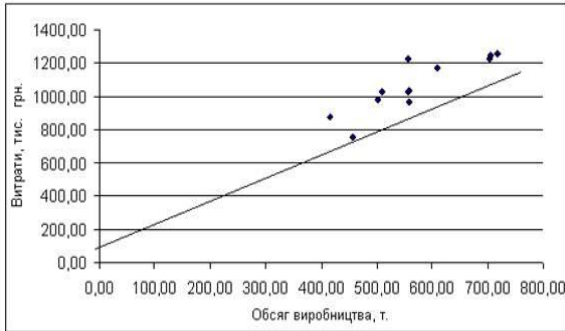


Рис.4.15. Метод вищої та нижчої точки

Приклад 4.7. Необхідно визначити функцію витрат методом вищої-нижчої точки за наступними даними про роботу обладнання підприємства (табл.4.14).

Таблиця 4.14

Дані про роботу обладнання підприємства

Тиждень	Час роботи обладнання, маш/год.	Витрати на обслуговування, грн
1	80	2500
2	200	7600
3	130	4100
4	145	4690
5	110	3795
6	50	2100
7	180	6700
8	160	5200

Як бачимо, найвищий рівень діяльності складає 200 маш/год., а найнижчий - 50 маш/год.

Далі визначасмо суму змінних витрат, формуючи дані в табл. 4.15:

Таблиця 4.15

Визначення суми змінних витрат

Результати	Фактор витрат, маш-год.	Витрати на обслуговування, грн
Найбільше значення функції	200	7600
Найнижче значення функції	50	2100
Різниця (загальна сума змінних витрат)	150	5500

Отже, при зміні обсягу виробництва на 150 од., витрати змінилися - 5500 грн., що і складає загальну суму змінних витрат.

Звідси змінні витрати на одиницю складають 36,7 грн:

$$5500 : 150 = 36,7 \text{ грн.}$$

Далі визначимо величину постійних витрат для вищої та нижчої точок (де а – постійні витрати):

$$a = 7600 - 36,7 \cdot 200 = 260 \text{ грн}$$

$$a = 2100 - 36,7 \times 50 = 260 \text{ грн}$$

Отже, функція витрат матиме наступний вигляд:

$$y = 260 + 36,7x$$

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Він відноситься до нематематичних методів.

Перевагою є наочність характеру поведінки витрат. Недоліком даного методу є суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика.

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 a . Для визначення коефіцієнта b опускаються прями на осі координат і дані значення підставляються в рівняння функції витрат.

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

Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають простим регресійним аналізом.

Вона має вигляд: $y = a + bx$.

Метод передбачає застосування *методу найменших квадратів* – це статистичний метод знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності, дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$y = na + bx; \quad xy = ax + bx,$$

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

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

a – загальні постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

Метод спрощеного аналізу передбачає поділ сукупності витрат на дві групи за зростанням фактора витрат (кількості маш/год), тобто розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення X , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень X та Y .

За цим методом функція витрат має вигляд :

$$\hat{Y} = a + bX \quad (4.6),$$

де: \hat{Y} – прогнозована ((залежна) змінна (яка пояснюється),
 X – незалежна змінна, a, b – структурні параметри моделі.

Структурні параметри оцінюємо за допомогою наступних формул (які виникають з методу найменших квадратів):

$$b = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}, \quad (4.7)$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} \quad (4.8).$$

Побудову причинно-наслідкової моделі з однією незалежною змінною розглянемо на **прикладі 4.8**. помісячного продажу, який спостерігався у 10 магазинах однієї галузі, в залежності від їх магазинної поверхні. Початкові дані представлено в таблиці 4.16.

Таблиця 4.16.

Залежність величини продажу від магазинної поверхні

Магазин	Місячний продаж (в тис. грн) Y	Поверхня (в м ²) X	XY	X^2
1	20	305	6100	93025
2	15	130	1950	16900
3	17	189	3213	35721
4	9	175	1575	30625
5	16	101	1616	10201
6	27	269	7263	72361
7	35	421	14735	177241
8	7	195	1365	38025
9	22	282	6204	79524
10	23	203	4669	41209
Разом	191	2270	48690	594832

$$\text{І так: } b = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} = \frac{10 \cdot 48690 - 2270 \cdot 191}{10 \cdot 594832 - 2270^2} = 0,067$$

$$\bar{X} = \frac{2270}{10} = 227; \bar{Y} = \frac{191}{10} = 19,1;$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} = 19,1 - 0,067 \cdot 227 = 3,9$$

Причинно-наслідкова модель, яка виражає залежність величини продажу від магазинної поверхні, отже, прийняла форму:

$$\hat{Y} = 3,9 + 0,067 \cdot X$$

Ця модель може бути використана для прогнозу величини продажу у новому магазині з даною поверхнею. Якщо, наприклад, це буде магазин з поверхнею 300 м², то можемо очікувати, що цей продаж становитиме 24 тисячі гривень, оскільки:

$$\hat{Y} = 3,9 + 0,067 \cdot X = 3,9 + 0,067 \cdot 300 = 24 \text{ тис. грн.}$$

Припустимо, що – окрім даних про значення продажу та магазинні поверхні – отримали також інформацію про середні денні витрати на рекламу, які несуть окремі магазини. Розробимо причинно-наслідкову модель, яка описує формування величини продажу (Y) в залежності від двох незалежних змінних (двох чинників, які мають вплив на величину продажу): магазинної поверхні (X₁), а також витрат на рекламу (X₂). Дані про формування усіх змінних представлені в табл. 4.17.

Таблиця 4.17

Залежність величини продажу від магазинної поверхні і витрат на рекламу

Магазин	Місячний продаж (в тис.грн.) Y	Поверхня (в м ²) X ₁	Денні витрати на рекламу (в грн.) X ₂
1	2	3	4
1	20	305	35
2	15	130	98
3	17	189	83

Закінчення табл. 4.17

4	9	175	76
5	16	101	93
6	27	269	77
7	35	421	44
8	7	195	57
9	22	282	31
10	23	203	92

У цьому випадку обмиємо формули і розрахунки і наведемо лише остаточну оцінку моделі:

$$\hat{Y} = -23,074 + 0,1148X_1 + 0,2349X_2 \cdot$$

Розглядаючи намір відкриття магазину з поверхнею 250 м², при запланованих витратах на рекламу величиною 75 грн. в день (в середньому), тобто приймаючи $X_1 = 250$ і $X_2 = 75$, можемо на підставі моделі передбачати місячний продаж величиною 23,3 тис.грн. Це виникає з наступних розрахунків:

$$\hat{Y} = -23,074 + 0,1148 \cdot 250 + 0,2349 \cdot 75 = 23,244 \cdot$$

4.4. Витрати підприємства за основними етапами реалізації аутсорсингової угоди

Аутсорсинг – це передача на договірній основі непрофільних функцій іншим організаціям, які спеціалізуються в конкретній галузі та володіють відповідним досвідом, знаннями, технічними засобами. Наприклад, управління інформаційними технологіями та корпоративними інформаційними системами, бухгалтерський облік, управління персоналом, реклама, маркетинг, піар, логістика та ін. Характерною особливістю деяких послуг, як і у випадку використання електроенергії, є різний момент понесення витрат на дану послугу та отримання економічної вигоди для підприємства.

Найбільш затребуваний аутсорсинг в сфері фінансів та обліку: постановка, ведення, бухгалтерського, управлінського, і

податкового обліку, складання звітності, ведення справ з податковими інспекціями аж до судових розглядів із залученням юристів.

Реалізація основної операційної діяльності може потребувати від підприємства використання послуг «аутсорсингу» зовнішніх підприємств. Причини розвитку аутсорсингу – явища глобалізації:

- ✓ низька продуктивність власних комп'ютерних систем;
- ✓ прагнення зменшити витрати виробництва;
- ✓ прагнення до більшої гнучкості компанії;
- ✓ орієнтація на ключові види діяльності в період гострої конкурентної боротьби або великих перетворень;
- ✓ обмеження за різними критеріями (площі).

Приклад 4.9. У табл.4.18. наведено види витрат за основними етапами процесу реалізації аутсорсингової угоди.

Таблиця 4.18.

Витрати підприємства за основними етапами реалізації аутсорсингової угоди

Етапи реалізації аутсорсингової угоди	Витрати
Аналізування внутрішнього середовища підприємства і оцінка доцільності передачі в аутсорсинг бізнес-процесів	Витрати планування (витрати на оцінювання ризиків та визначення можливостей застосування аутсорсингу, витрати на розробки стратегії здійснення аутсорсингу тощо).
Аналізування ринку аутсорсингових послуг і вибір підрядника	Витрати реалізації (витрати на моніторинг ринку аутсорсингових послуг, витрати на організацію тендеру, витрати на підготовку переговорів тощо).
Укладання контракту	Витрати, пов'язані з надання послуг та обміном інформацією (витрати, пов'язані із забезпечення документального оформлення операцій, витрати передавання та отримання інформації, витрати на додаткові консультації і переговори).

Закінчення табл. 4.18

<p>Передача бізнес-процесів сторонній організації (аутсорсеру) і трансформація виробничо-господарської діяльності</p>	<p>Витрати передачі (витрати на трансформацію діяльності, витрати на зміну умов діяльності й складу працівників підприємства тощо)</p>
<p>Поетапний контроль виконання аутсорсером його функцій, аналіз результатів та коригування відхилень</p>	<p>Витрати на моніторинг і контроль (витрати на здійснення аналізу виконання умов договору, витрати на проведення коригувальних заходів).</p>
<p>Підсумковий аналіз аутсорсингової діяльності та припинення взаємовідносин з аутсорсером</p>	<p>Витрати на припинення взаємовідносин (витрати на здійснення підсумкового аналізу, витрати, пов'язані з пошуком нового виконавця послуг чи з повторною реорганізацією свого бізнесу, витрати, пов'язані зі збитками, завданими аутсорсером у разі невиконання ним умов договору тощо).</p>

4.5. Сучасні аспекти управління (контролю) за витратами

Управлінський облік і контроль витрат здійснюються на основі даних бухгалтерського обліку (бухгалтерський баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів організації). Недоліками базування управлінського обліку на даних бухгалтерського обліку (фінансових показниках) є:

1) бухгалтерський облік ведеться згідно із законодавчо встановленими вимогами, що не завжди відображає реальний стан справ підприємства (зокрема: вимоги щодо методів обліку (контролю); методів нарахування амортизації; методів розподілу накладних витрат тощо);

2) дані про прибуток, отримані зі звіту про прибутки та збитки, не є адекватними вимірниками прибутку, оскільки

прибуток у системі бухгалтерського обліку залежить від того, коли були визнані доходи чи витрати. Більшість компаній (як українських, так і іноземних) використовують цю особливість для маніпулювання обсягом прибутку у звітному періоді;

3) бухгалтерський баланс не пристосований для відображення нематеріальних (інтелектуальних) активів, які є основним джерелом конкурентоспроможності бізнесу;

4) фінансові показники характеризують підприємство з точки зору фінансового циклу, коли його діяльність розглядається у розрізі руху грошових коштів, а не створення вартості. При такому підході такі важливі напрямки, як взаємовідносини з клієнтами, маркетинг, удосконалення технологій, навчання та розвиток персоналу, розробка нових продуктів і послуг, представлені як суто витратні, що суперечить їх ролі в сучасних умовах.

Традиційна система управлінського обліку та контролю постачає нерелевантну інформацію для розподілу витрат і контролю інвестицій, оскільки зосереджує увагу менеджерів на обсязі та центрах виникнення витрат, не пояснюючи причин їх виникнення. До того ж традиційні системи та методи економічної діагностики та економічної оцінки ґрунтуються на визначенні економічних показників, які відображають ендогенні господарські процеси на підприємствах, не враховуючи вплив на них ринкових та інших зовнішніх чинників.

Прийняття будь-якого управлінського рішення на підприємстві загалом чи на кожному рівні управління, неможливе без детального обліку, економічного контролю та аналізу як фінансового складу підприємства в цілому, так і окремих його складових частин, у тому числі й капіталу, залученого до діяльності підприємства (табл.4.19). Це покликано забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, організацію, контроль та аналіз господарсько-фінансових операцій і приймає в межах своєї компетенції різноманітні адміністративні рішення.

За окремими оцінками «облік як одна із функцій управління незалежно від форм власності й типу економічних відносин обслуговує управлінський процес, створюючи понад 80 % інформаційної бази управлінських рішень, що приймаються».

Процеси управління витратами пов'язані з інформацією, різною за характером та економічним призначенням. Потоки інформації дозволяють попередньо оцінити альтернативи, далі обрати необхідний аналітичний інструментарій і сформувати процедури ресурсного забезпечення реалізації стратегічних і оперативних планів.

Таблиця 4.19

Процеси формування управлінських рішень у сфері управління витратами за функціональним підходом

Інформаційний потік	Управлінське рішення
Планування	
Інформація про необхідне ресурсне забезпечення життєдіяльності підприємства та його фінансове забезпечення	Вибір стратегічних і оперативних цілей управління витратами
Організація	
Інформація про розподіл відповідальності у сфері управління витратами і розподіл повноважень з використання ресурсів	Вибір виконавців та оптимального інструментарію досягнення стратегічних і оперативних цілей
Облік	
Інформація щодо відображення процесів формування витрат у первинній документації та фінансовій і управлінській звітності	Вибір оптимальної процедури відображення процесів генерування витрат та автоматизація таких процесів
Контроль	
Інформація щодо відповідності процесів управління витратами стратегічним та оперативним планам	Систематичне фокусування на досягненні стратегічних і оперативних цілей з мінімальними витратами ресурсів. Коригування планів відповідно до виявлених відхилень

Закінчення табл. 4.19

Аналіз	
Інформація щодо причин невідповідності планових обсягів витрат і фактичних показників. Пошук «вузьких місць» у сфері управління витратами	Пошук шляхів оптимізації витратного механізму в цілому та за окремими складовими
Мотивація	
Ідентифікація відповідальних за перевитрати або економію ресурсів у межах сфер відповідальності	Рішення щодо стимулювання або дестимулювання відповідальних осіб

«...**Управління витратами** – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства».

Метою управління витратами є отримання прибутку за нормальних умов господарювання та в умовах невизначеності шляхом виконання наступних завдань:

- формування обліково-інформаційної бази;
- проведення аналізу структури витрат та визначення її впливу на результати діяльності підприємства;
- планування суми і рівня витрат;
- бюджетування;
- прогнозування суми витрат;
- організації контролю за процесом виникнення витрат;
- органічне поєднання оптимізації витрат із високою якістю продукції або наданої послуги;
- прийняття рішень у системі управління.

Система управління витратами спрямована на вирішення завдань: здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства; виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції; збір, аналіз інформації про витрати; нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції; пошук резервів економії ресурсів і оптимізації витрат тощо (рис.4.16.).



Рис. 4.16. Аналітичні елементи сучасної системи управління витратами

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспект, а її базовими компонентами є керуюча (суб'єкт) та керована (об'єкт) підсистеми. Ключовими структурними елементами керуючої підсистеми підприємств є працівники різного управлінського рівня (директори, менеджери, бухгалтери, завідувачі виробництвом, відповідальні особи та ін.).

Основними функціями керуючої підсистеми є класичні функції управління (планування, організація, мотивація, контроль), які можуть бути поширені за рахунок конкретних функцій, таких як облік і аудит, аналіз, бюджетування, прогнозування, координація тощо. *Завданнями означеної підсистеми* є «...розробка методів менеджменту, завдяки яким вона впливатиме на працівників (виконавців), забезпечуючи їхню мотивацію праці, керуючи та координуючи діяльність».

Управління витратами підприємства пропонують здійснювати у послідовності, представленій на рис. 4.17. Метою управління виробничими витратами підприємства є довгострокове забезпечення його економічної ефективності за умов впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на рівень та поведінку витрат. На основі такого аналізу можна виявити стратегічні напрями оптимізації витрат.



Рис.4.17. Етапи процесу управління витратами

До основних завдань управління витратами відносять:

- ідентифікація витрат за їх видами, місяцями виникнення та носіями;
- визначення поведінки витрат;
- розрахунок абсолютного розміру витрат, визначення їх структури та динаміки в цілому по підприємству та за окремими його структурними підрозділами;

- формування собівартості послуг/виробництва;
- формування та визначення суми витрат за процесами діяльності (придбання, виробництво продукції (послуги), реалізація, організація споживання);
- оптимізація витрат (зокрема, транспортних витрат підприємств; пошук резервів зниження витрат підприємства за умов збереження якості виготовленої продукції або наданої послуги; бюджетування).

Для реалізації стратегічних цілей практикам необхідно враховувати взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і властивих їм методів калькулювання (рис. 4.18.).



Рис. 4.18. Взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і методів калькулювання

Керуюча система управління витратами може використовувати методи управління (директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, ABC-costing, абзорпшен-костинг, кайзер-костинг, теорія обмежень, CVP-аналіз, метод EVA тощо), технічні засоби управління, поведінкові аспекти (впровадження кодексу етичної поведінки, надання повноважень приймати рішення, стимулювання за отримані результати). **Об'єктом управління** (керована система) є процеси, операції, явища, які виникають під час господарської діяльності підприємства, що розглядаються з огляду витрачання ресурсів, тобто здійснення витрат. **Предметом управління** є самі витрати.

Для ефективного управління витратами підприємства можуть застосовувати різноманітні базові концепції управління витратами: «...витратоутворюючих факторів, доданої вартості, ланцюжка цінностей, альтернативних витрат, трансакційних витрат, концепції ABC, стратегічного позиціонування та стратегічного управління, концепції життєвого циклу продукції, цільової собівартості (target costing), кайзен-костинг, бенчмаркінг витрат, управління конкурентоспроможними витратами, концепцію екологічних витрат (енвайроментал костинг), концепцію витрат, що пов'язана з якістю, а також стандарт-кост та директ-костинг». Характеристику основних із них подано в табл.4.20.

Таблиця 4.20

Характеристика методів управління витратами

Назва методу	Характеристика методу
direct-costing	Метод обліку в системі контролінгу, заснований на визначенні реальної вартості продукції й послуг, незалежно від розрахункових умовно-постійних і накладних витрат. Система directcosting передбачає враховування собівартості продукції тільки в частині змінних витрат. Постійні витрати акумулюються на окремих рахунках та із заданою періодичністю списуються безпосередньо на фінансовий результат. У чому плюс системи direct-costing? Головний плюс — можливість управляти підприємством.
absorption-costing	Систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, згідно з якою всі прямі виробничі витрати та всі непрямі витрати включаються в собівартість продукції, тобто призначена для обчислення повних витрат. Вона передбачає розподіл усіх витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції. При цьому витрати підрозділяються в залежності від їх функціональної ролі на виробничі, збутові і адміністративні.

Закінчення табл. 4.20

standart-costing	Система нормативного обліку, що передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, що є важливою інформацією для управління. Система standart-costing, незважаючи на те, що вона вже більш, ніж півстоліття морально застаріла, досить часто використовується в практиці вітчизняного бізнесу, швидше за все внаслідок звички, аніж через певні плюси, пов'язані з нею. В деяких випадках standart-costing є ідеальною системою – наприклад, при наявності у вас двох або більше однотипних підприємств (однак лише за умови правильного вибору показників для стандартизації). На практиці елементи standart-costing можна зустріти не так вже й рідко. Її плюси насамперед у простоті.
target costing	Основу концепції становить зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку й собівартості. Тобто очікується, що нову продукцію вдасться реалізувати за ціною, що повністю покриє витрати й забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Для традиційної продукції застосування такої формули можливе лише теоретично. Тому творці системи Target Costing змінили порядок дій у цьому вираженні, відповідно змінилися й пріоритети складових: Цільова собівартість = Цільова ціна — Цільовий прибуток.
killing costing	Спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю. Результатом його застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів, повне або практично повне зменшення витрат на соціальну сферу.
ABC–Costing	Activity Based Costing — це «облік за видами діяльності» або «розрахунок витрат на основі бізнес-процесів». Даний метод передбачає зіставлення в планово-аналітичній, обліковій діяльності витрат та видів діяльності підприємства, які призводять до утворення даних витрат (у традиційних системах планування й обліку) витрати калькулюються по джерелах їхнього виникнення). Тим самим забезпечується можливість оцінки ефективності витрат і виявлення: «виправданих» витрат, де позитивний ефект (ріст фінансових результатів) перевищує величину витрат; «невиправданих» витрат (збитків), де величина витрат перевищує позитивний ефект від їхнього здійснення. ABC-costing дає можливість розділити облік (і структурні підрозділи компанії) на більш важливі й менш значимі та виявити найбільш проблемні зони, які можуть стати (або уже стали) джерелами збитків.

Ефективність застосування системи управління витратами виробничої діяльності суб'єктів господарювання залежить від формування її обліково-аналітичного забезпечення, інструментом якого виступає калькулювання собівартості продукції, забезпечення об'єктивності якого дає можливість здійснювати контроль за виникненням витрат, виявити резерви їх зниження, сформувати економічно-обґрунтовану ціну та визначити рентабельність різних видів продукції.

Функціями обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами є:

- інформаційна – визначення інформаційних потреб у частині витрат та забезпечення інформацією керівників різних рівнів управління підприємства, які несуть відповідальність за досягнення ключової цілі;
- облікова – документально-обґрунтоване відображення витрат підприємств у грошовому, трудовому та натуральному вимірниках для реалізації функцій управління.

Етапи формування обліково-інформаційного забезпечення для управління витратами:

- організація процесу формування інформації щодо витрат у підприємствах відповідно потреб системи управління;
- визначення (розробка) елементів обліково-інформаційного забезпечення;
- створення облікової та позаоблікової інформації та її передача особам, що приймають рішення.

Методологія управління витратами підприємства полягає у:

- формуванні методики прийняття управлінських рішень із застосуванням відповідних інструментів;
- поєднанні формальних і неформальних методів прийняття управлінських рішень.

Елементом системи управління витратами є класифікація витрат, принципи організації управлінського обліку, методи обробки і контролю інформації, облік витрат, правильне розуміння їх призначення.

В управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його. Основним принципом управління витратами є відповідність системи обліку цілям управління.

Сутність та зміст процесу прийняття управлінських рішень розкриває його технологію, яка є сукупністю етапів, робіт, операцій, методів розроблення та реалізації.

Класифікація методів управління витратами підприємства запропоновано в табл. 4.21

Таблиця 4.21

Класифікація методів управління витратами підприємства

Класифікаційні ознаки	Групи методів
за способом впливу	- методи прямого впливу; - методи непрямого впливу
за формою впливу	кількісні методи, якісні методи
за термінами управління	методи стратегічного управління, методи тактичного управління
за цільовим призначенням	методи управління з метою диференціації споживчих якостей продукції, методи управління, спрямовані на мінімізацію витрат
за організацією впливу на витрати	методи управління діями (поведінкою), методи управління через взаємний контроль
за функціональною ознакою	методи прогнозування витрат, методи планування витрат, методи регулювання витрат, методи мотивування (стимулювання) економії витрат, методи контролювання витрат
за напрямом впливу	Економічні, технологічні, соціально-психологічні, організаційні (логістичні), адміністративні
за характером впливу	Функціональні, комплексні
за об'єктами витрат	методи управління витратами на господарські операції методи управління собівартістю продукції методи управління витратами за центрами відповідальності
за видами діяльності	методи управління витратами операційної діяльності методи управління витратами інвестиційної діяльності, методи управління витратами фінансової діяльності
за формою обробки інформації	традиційні методи, детермінованого факторного аналізу, стохастичного факторного аналізу, евристичні методи, методи математичної статистики, математичні методи з використанням обчислювальної техніки

Методика прийняття управлінських рішень полягає у визначенні об'єкта дослідження та виділенні елементів у системі та дослідженні взаємозв'язків між ними. Крім того, за конкретних умов діяльності підприємства здійснюється вибір оптимального варіанта управлінського рішення.

Поєднання формальних і неформальних методів прийняття управлінських рішень включає методи системного та комплексного підходів, моделювання, економіко-математичних досліджень тощо.

Приклад 4.10. Система управлінського обліку логістичних витрат може приймати рішення щодо організаційної системи підприємства та формування структури логістичних витрат (рис. 4.19): 1) виокремлення логістичних витрат із повних витрат підприємства, їх облік; 2) відсутність положень щодо методики нормування неявних складових логістичних витрат; 3) неможливість прямого оцінювання ефективності логістичних витрат; 4) неможливість ефективного управління логістичними витратами.

У разі виконання основних управлінських завдань, вчені пропонують впроваджувати систему обліково-аналітичного забезпечення управління витратами схему якої подано на рис. 4.19.

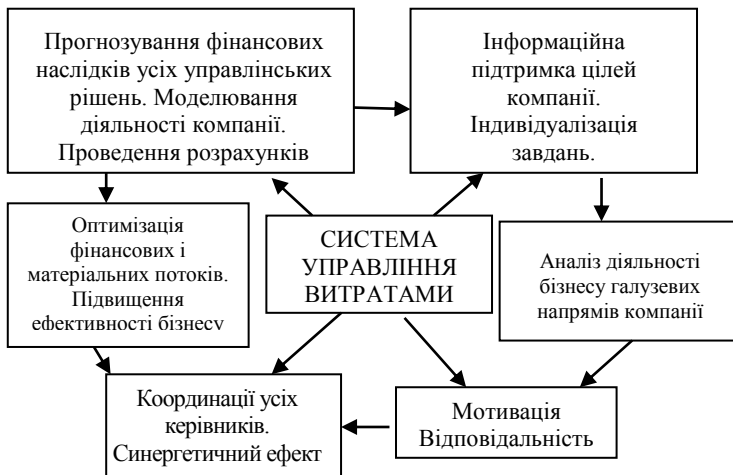


Рис. 4.19. Управлінські завдання обліково-аналітичної системи управління витратами

Логістичні витрати – це від’ємні потоки фінансових або інших ресурсів, які виникають під час постачання підприємства ресурсами, виробництва і збуту готової продукції, зумовлюють формування і використання активів підприємства та характер фінансових результатів його діяльності.

Обліково-аналітична система управління витратами визначає джерела інформації, порядок формування облікової та аналітичної інформації про витрати, які використовуються в подальшому для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Приклад обліку витрат підприємств автомобілебудування за центрами відповідальності та за цільовим призначенням у системі управління витратами відображено в табл. 4.22.

Таблиця 4.22

**Облік витрат підприємства автомобілебудування ТДВ
«Авторемонт» за центрами відповідальності та за цільовим
призначенням у системі управління за листопад 2021 р.**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік витрат пресового виробництва			
1.	Відображено бюджетні витрати на обслуговування процесу пресового виробництва за центрами відповідальності	0111 «Витрати центрів відповідальності пресового виробництва»	-
2.	Відображено витрати пресового виробництва за центрами відповідальності	2311 «Пресове виробництво»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
3.	Відображено списання змінних розподілених загально-виробничих витрат	2311 «Пресове виробництво»	9111 «Загально-виробничі витрати на управління виробництвом»
		2311 «Пресове виробництво»	912 «Витрати на обслуговування процесу виробництва»
		2311 «Пресове виробництво»	913 «Інші загально-виробничі витрати»
4.	Відображено виконання бюджетів витрат на обслуговування процесу пресового виробництва за	-	0111 «Витрати центрів відповідальності пресового виробництва»

Продовження табл. 4.22

Облік витрат фарбувального виробництва			
5.	Відображено бюджетні витрати фарбувального виробництва за центрами відповідальності	0112 «Витрати центрів відповідальності фарбувального виробництва»	-
6.	Відображено витрати фарбувального виробництва за центрами відповідальності	2312 «Фарбувальне виробництво»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
7.	Відображено витрати на обслуговування процесу фарбувального виробництва за центрами відповідальності	2312 «Фарбувальне виробництво»	9112 «Загально-виробничі витрати на управління виробництвом»
		2312 «Фарбувальне виробництво»	912 «Витрати на обслуговування процесу виробництва»
		2312 «Фарбувальне виробництво»	913 «Інші загально-виробничі витрати»
8.	Поетапне визначення виробничої собівартості готової продукції за умов калькулювання за процесами	2312 «Фарбувальне виробництво»	2311 «Пресове виробництво»
9.	Відображено виконання бюджетів витрат на обслуговування процесу фарбувального виробництва за центрами відповідальності	-	0112 «Витрати центрів відповідальності фарбувального виробництва»
Облік витрат моторного виробництва			
10.	Відображено бюджетні витрати моторного виробництва за центрами	0113 «Витрати центрів відповідальності моторного	-

Продовження табл. 4.22

11.	Відображено витрати моторного виробництва за центрами відповідальності	2313 «Моторне виробництво»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
12.	Відображено списання змінних розподілених загально-виробничих витрат	2313 «Моторне виробництво»	9113 «Загально-виробничі витрати на управління виробництвом»
		2313 «Моторне виробництво»	912 «Витрати на обслуговування процесу виробництва»
		2313 «Моторне виробництво»	913 «Інші загально-виробничі витрати»
13.	Поетапне визначення виробничої собівартості готової продукції за умов калькулювання за процесами	2313 «Моторне виробництво»	2312 «Фарбувальне виробництво»
14.	Відображено виконання бюджетів витрат на обслуговування процесу моторного виробництва за центрами відповідальності	-	0113 «Витрати центрів відповідальності моторного виробництва»
Облік витрат складального виробництва			
15.	Відображено бюджетні витрати складального виробництва за центрами відповідальності	0114 «Витрати центрів відповідальності складального виробництва»	-
16.	Відображено витрати складального виробництва за центрами відповідальності	2314 «Складальне виробництво»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки

Продовження табл. 4.22

17.	Відображено списання змінних розподілених загально-виробничих витрат	2314 «Складальне виробництво»	9114 «Загально-виробничі витрати на управління виробництвом»
		2314 «Складальне виробництво»	912 «Витрати на обслуговування процесу виробництва»
		2314 «Складальне виробництво»	913 «Інші загально-виробничі витрати»
18.	Поетапне визначення виробничої собівартості готової продукції за умов калькулювання за процесами	2314 «Складальне виробництво»	2313 «Моторне виробництво»
19.	Відображено виконання бюджетів витрат на обслуговування процесу складального виробництва за центрами відповідальності	-	0114 «Витрати центрів відповідальності складального виробництва»
Облік витрат на випробування			
20.	Відображено бюджетні витрати на випробування за центрами відповідальності	0115 «Витрати центрів відповідальності на випробування»	
21.	Відображено витрати на випробування за центрами відповідальності	2315 «Випробування»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
22.	Відображено списання змінних розподілених загально-виробничих витрат	2315 «Випробування»	9115 «Загально-виробничі витрати на управління виробництвом»
		2315 «Випробування»	912 «Витрати на обслуговування процесу виробництва»
		2315 «Випробування»	913 «Інші загально-виробничі витрати»

Продовження табл. 4.22

23.	Поетапне визначення виробничої собівартості готової продукції за умов калькулювання за процесами	2315 «Випробування»	2314 «Складальне виробництво»
24.	Відображено виконання бюджетів витрат на випробування за центрами відповідальності	-	0115 «Витрати центрів відповідальності на випробування»
Облік витрат енергетичного цеху			
25.	Відображено бюджетні витрати енергетичного цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	0116 «Витрати центрів відповідальності енергетичного цеху допоміжного виробництва»	
26.	Відображено витрати енергетичного цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	2321 «Енергетичний цех»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
27.	Відображено списання витрат допоміжного виробництва	231 «Основне виробництво»	2321 «Енергетичний цех»
28.	Відображено виконання бюджетів енергетичного цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	-	0116 «Витрати центрів відповідальності енергетичного цеху допоміжного виробництва»
Облік витрат інструментального цеху			
29.	Відображено бюджетні витрати інструментального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	0117 «Витрати центрів відповідальності інструментального цеху допоміжного виробництва»	-
30.	Відображено витрати інструментального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	2322 «Інструментальний цех»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки

Продовження табл. 4.22

31.	Відображено списання витрат допоміжного виробництва	231 «Основне виробництво»	2322 «Інструментальний цех»
32.	Відображено виконання бюджетні витрати інструментального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	-	0117 «Витрати центрів відповідальності інструментального цеху допоміжного виробництва»
Облік витрат механіко-складального цеху			
33.	Відображено бюджетні витрати механіко-складального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	0118 «Витрати центрів відповідальності механіко-складального цеху допоміжного виробництва»	-
34.	Відображено витрати механіко-складального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	2323 «Механіко-складальний цех»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
35.	Відображено списання витрат допоміжного виробництва	231 «Основне виробництво»	2323 «Механіко-складальний цех»
36.	Відображено виконання бюджетів механіко-складального цеху допоміжного виробництва за центрами відповідальності	-	0118 «Витрати центрів відповідальності механіко-складального цеху допоміжного виробництва»
Облік інноваційних витрат			
37.	Відображено бюджетні інноваційні витрати за центрами відповідальності	0121 «Інноваційні витрати»	-
38.	Відображено фактичні інноваційні витрати за центрами відповідальності	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки

Закінчення табл. 4.22

39.	Відображено виконання бюджету інноваційних витрат за центрами відповідальності	-	0121 «Інноваційні витрати»
Облік екологічних витрат			
40.	Відображено бюджетні екологічні витрати за центрами відповідальності	0112 «Екологічні витрати»	-
41.	Відображено фактичні екологічні витрати за період за центрами відповідальності	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
42.	Відображено виконання бюджету екологічних витрат за центрами відповідальності	-	0112 «Екологічні витрати»
Облік витрат на охорону праці			
43.	Відображено бюджетні витрати на охорону праці за центрами відповідальності	0123 «Витрати на охорону праці»	-
44.	Відображено фактичні витрати на охорону праці за період за центрами відповідальності	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос необоротних активів», інші рахунки
45.	Відображено виконання бюджету витрат на охорону праці за центрами відповідальності		0123 «Витрати на охорону праці»

Одним із важливих елементів обліково-інформаційного забезпечення управління витратами є План рахунків, що розробляється відповідно вимог фінансового та управлінського обліку. У Плані рахунків синтетичні рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і субрахунки (за аналітичними ознаками) повинні формувати дані не тільки для складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), але служити інформаційною базою для формування статей форм управлінської звітності, необхідних для внутрішніх потреб підприємств.

Корисним із точки зору інформативності користувачів функціональних підрозділів буде розроблений на підприємстві Робочий альбом форм первинних документів (за видами обліку) та управлінський звіт, який дозволить провести процес уніфікації документів на рівні підприємства. Процес розробки та реалізації управлінських рішень щодо оптимізації витрат здійснюється на основі внутрішньої управлінської звітності, інформація якої призначена для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації і повинна мати конфіденційний характер.

Управлінські звіти про витрати складають відповідно до інформаційних потреб, а структура та розкриття інформації в них може змінюватися.

На третьому етапі процесу формування обліково-інформаційного забезпечення на основі вхідної інформації необхідно організувати процес створення бухгалтерської облікової (дані фінансового та управлінського обліку) та позаоблікової (зовнішня інформація, нормативно-законодавча база з обліку) інформації. Всі види інформації, що впливають на прийняття рішень, повинні відображатися в інформаційній системі підприємства та відповідати ступеню достатності. Також під час формування обліково-інформаційного забезпечення слід враховувати як внутрішні можливості підприємства, так і зовнішні умов його функціонування.

Формування управлінського звіту про витрати дозволить:

- 1) дізнатися про причини групування витрат на підприємстві;
- 2) належне вимірювання рентабельності продукції та прибутковості замовника;

3) ефективне управління потенціалом підприємства та його оптимізація з метою мінімізації його наслідків;

4) планування та контроль витрат.

Метою управління витратами є отримання прибутку за нормальних умов господарювання та в умовах невизначеності шляхом виконання наступних завдань:

- формування обліково-інформаційної бази;
- проведення аналізу структури витрат та визначення її впливу на результати діяльності підприємства;
- планування суми і рівня витрат;
- бюджетування;
- прогнозування суми витрат;
- організації контролю за процесом виникнення витрат;
- органічне поєднання оптимізації витрат із високою якістю продукції або наданої послуги;
- прийняття рішень у системі управління.

Висновки до розділу 4

Витрати є основою вибору найкращого з альтернативних варіантів розвитку, орієнтиром встановлення ціни на продукцію та передумовою приросту вартості підприємства. 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. Аналіз ланцюга створення цінності, що включає моніторинг основних та допоміжних процесів від постачання до реалізації продукції та взаємодії зі споживачами, виступає засобом визначення впливу витрат по досліджуваних процесах на створювану цінність для споживача для створення й підтримки конкурентних переваг підприємства. Зважаючи на це, витрати займають важливе місце в управлінні підприємствами та є якісним чинником і показником їх господарювання.

Належна організація витрат на підприємстві забезпечує необхідний зв'язок в системі управління ним. Дослідження витрат підприємств металургійної галузі засвідчили, що на підприємствах частка собівартості у вартості реалізованої продукції, робіт та

послуг є досить значною та протягом останніх п'яти років коливається від 84 до 95% залежно від підгалузі. Класифікують витрати за основними напрямками і ознаками, як основи для формування інформаційного забезпечення управління підприємством. З метою визначення собівартості продукції витрати класифікують: за економічними елементами та статтями калькуляції.

Отже, витрати є одним з вирішальних факторів впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання, тому формування обліково-аналітичної інформації щодо витрат займає важливе місце в системі підвищення ефективності діяльності як в цілому підприємства, так і кожного структурного підрозділу. Розвиток конкуренції на ринку та зниженням норми прибутку значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними в довгостроковому періоді. Вміння плановірно і раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання.

Для управління витратами необхідна нормативно-довідкова інформація, яка включає діючі норми та нормативи щодо споживання сировини (матеріалів), норми часу, норми виробітку, норми витрат комунальних послуг, норми обслуговування тощо. Стан управління витратами залежить від достовірності наданої інформації, тому корисною є результативна інформація процесу контролю, зокрема, про законність здійснених операцій, що призвели до виникнення витрат, достовірність показників фінансової звітності в розрізі елементів витрат тощо. Ефективність управління витратами залежить від комплексності, обсягу, глибини та якості інформаційної системи, а застосування науково-методичного підходу до формування обліково-інформаційного забезпечення на підприємствах дозволить органічно поєднати витрати з високою якістю продукції.

Контрольні запитання до розділу 4

1. Сформулювати економічну сутність витрат та їх інформаційно-правове регулювання.
2. В чому суть витрат з позиції управлінського підходу?
3. Сформулювати чотири етапи еволюції знань про витрати.
4. Яка послідовність створення ланцюга цінності продукції з метою зменшення витрат?
5. Визначити види діяльності підприємства за Портером.
6. На яких положеннях формується інформація про витрати підприємства?
7. Визначити об'єкти обліку витрат.
8. Сформулювати витрати підприємства за основними етапами реалізації аутсорсингової угоди.
9. В чому полягає суть обліково-аналітичного забезпечення витрат?
10. Сформулювати послідовність організації витрат на підприємстві?
11. Що треба розуміти під функцією витрат?
12. Охарактеризувати сутність поведінки витрат, та вплив факторів.
13. Охарактеризувати метод визначення функції витрат: візуального пристосування.
14. Розкрити суть методу аналізу рахунків для побудови функції витрат.
15. Охарактеризувати особливості методу визначення функції витрат технологічного аналізу.
16. Сформулювати особливості побудови функції витрат за умови невизначеності і ризику.
17. У чому полягає сутність методу вищої - нижчої точки?
18. Характеристика методу регресійного аналізу, його значення.
19. Суть та значення методу найменших квадратів.
20. У чому полягає сутність статистичного методу кореляції (візуальний метод) для групування?
21. В чому полягає сутність управління (контролю) за витратами?

Тестові завдання до розділу 4

1. *Витрати це вартісний вираз:*

1. Використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
2. Рівня затрат, який би забезпечив передбачену підприємством величину прибутку.
3. Пов'язаний з виробництвом та реалізацією продукції забезпечує основну частку його доходу.
4. Усі відповіді вірні.

2. *Суть витрат (за стандартами бухгалтерського обліку П(С)БО 16):*

1. Використання у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
2. Зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;
3. Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.
4. Усі відповіді вірні.

3. *Основні підходи класифікації витрат в управлінському обліку:*

1. Оцінювання запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства;
2. Здійснення контролю за витратами
3. Обґрунтоване прийняття управлінських рішень;
4. Усі відповіді вірні.

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

1. Потреб податкових органів;
2. Внутрішніх потреб підприємства;
3. Потреб внутрішніх і зовнішніх акціонерів;
4. Усі відповіді вірні.

5. *За економічною суттю витрати – це:*

1. Натуральне вираження суми ресурсів (технічних, трудових, матеріальних, фінансових, інформаційних), витрачених з певною метою;

2. Натуральне та грошове вираження суми ресурсів(технічних, трудових, матеріальних, фінансових, інформаційних), витрачених з певною метою;
 3. Сума ресурсів (технічних, трудових, матеріальних, фінансових, інформаційних), витрачених з певною метою;
 4. Усі відповіді вірні.
6. *Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку I «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це:*
1. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);
 2. Зменшення економічної вигоди у звітному періоді і формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, які зумовлює зменшення власного капіталу підприємства, враховуючи витрати на розподіл капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
 3. Збільшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства, (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
 4. Усі відповіді вірні.
7. *Стаття витрат – це:*
1. Сукупність економічно однорідних витрат;
 2. Певний вид витрат, що характеризує їхнє цільове призначення;
 3. Сукупність витрат, згрупованих відповідно до вимог П(С)БО;
 4. Усі відповіді вірні.
8. *Основна діяльність підприємства пов'язана:*
1. З виробництвом та реалізацією продукції забезпечує основну частку його доходу.

2. З використанням у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
3. З рівнем затрат, який би забезпечив передбачену підприємством величину прибутку.
4. Усі відповіді вірні.

9. *Суть концепції конкурентних переваг Портера:*

1. Підприємства створюють відповідні цінності для своїх покупців.
2. Калькулювання собівартості продукції та облік затрат.
3. Орієнтація на виробника, калькулювання собівартості продукції та облік затрат.
4. Усі відповіді вірні.

10. *Об'єкт витрат це:*

1. Продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат;
2. Визначення величини витрат та їх цільового спрямування;
3. Одиниця продукції (робіт послуг) тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві.
4. Усі відповіді вірні.

11. *Мета управління витратами полягає у:*

1. Класифікації затрат за різними ознаками;
2. Визначення величини витрат та їх цільового спрямування.
3. Ефективне планування, нормування, аналіз, облік, калькулювання, контроль та підтримка прийняття управлінських рішень.
4. Усі відповіді вірні.

12. *Постійні витрати це:*

1. Витрати які є незмінними для різних обсягів виробництва протягом певного часу.
2. Витрати при досягненні певного рівня діяльності змінюються різко, стрибками.
3. Витрати, які є постійними для певного обсягу виробництва, але в якийсь критичний момент вони починають зростати на певну постійну величину.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 5.

ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Розвиток ринкових взаємовідносин та запровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адаптованих до міжнародних, ставлять нові завдання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Виникла потреба розуміння особливостей формування затрат, розподілу витрат, прийомів і способів калькулювання собівартості продукції, які в деталізованому представленні мають специфічні відмінності, що знаходяться під впливом галузевих факторів.

Важливим якісним показником, який відображає результати господарської діяльності підприємства вважають собівартість, яка також є інструментом оцінки техніко-економічного рівня виробництва і праці, якості управління та ін. Вона виступає вихідною базою для формування ціни, і безпосередньо впливає на величину прибутку та рівень рентабельності продукції.

Систематичне зниження собівартості промислової продукції (робіт, послуг) – одна з основних умов підвищення ефективності промислового виробництва. Тому знання структури собівартості і закономірностей динаміки впливу різних витрат на виробництво продукції, а також факторів, які впливають на структуру собівартості продукції, допомагатиме правильному визначенню головних напрямків роботи по її зниженню, підвищенню прибутковості роботи суб'єктів господарювання.

Мета обліку витрат і калькулювання собівартості продукції полягає в своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних безпосередньо з виробництвом, утриманням адміністративного апарату і збутом продукції, визначенні фактичної собівартості продукції, оперативному контролі за використанням матеріальних та трудових ресурсів. На сучасному етапі наявна велика кількість методів обліку та аналізу витрат, що формують собівартість, але їх застосування можливе, коли є уявлення про фундаментальні основи і принципи таких методів.

Зміст розділу

- 5.1. Взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
- 5.2. Калькуляційний облік собівартості продукції: суть, види та значення
- 5.3. Класифікація калькуляцій
- 5.4. Методи обліку і калькулювання собівартості продукції. Позамовний і попередільний (попроцесний) методи: сутність, застосування

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність вивчення поняття «облік витрат», «собівартість», «калькулювання», «об'єкт калькулювання», «управління витратами»;
- Здатність набуття знань калькулювання собівартості продукції, класифікації калькуляцій;
- Здатність розраховувати собівартість продукції використовуючи різні методи калькулювання;
- Здатність до застосування спеціалізованих інформаційних технологій для формування калькуляційного обліку собівартості продукції;
- Здатність до визначення основних шляхів зниження собівартості продукції;
- Здатність формування та застосування алгоритму розрахунку собівартості;
- Здатність формування обліково-інформаційного забезпечення обліку витрат підприємства і калькулювання собівартості продукції;
- Здатність застосування методичного інструментарію щодо впровадження обраного методу обліку і калькулювання собівартості продукції залежно від специфіки діяльності підприємства (організації).

Ключові терміни та поняття

«облік витрат», «собівартість продукції»; «об'єкт калькулювання»; собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, калькулювання, калькуляція; калькуляційний облік; алгоритм розрахунку собівартості; методи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції; звітна калькуляція; калькулювання за замовленнями; попередільне (попроцесне) калькулювання; зведений облік витрат; виробничий облік.

Глосарій розділу 5

Управлінський облік витрат виробництва складається з двох складових: обліку витрат на виробництво; калькуляційний облік собівартості продукції.

Облік витрат це процес документування, вимірювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак.

Калькулювання собівартості продукції – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання.

Мета системи калькуляційного обліку – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Калькуляційний облік собівартості продукції включає облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства.

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).

Елементи процесу калькулювання собівартості: облік витрат на виробництво; облік виходу продукції (результату

виробництва); обчислення питомої собівартості (одиниці продукції).

Об'єкт калькулювання – це одиниця продукції (робіт послуг) тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві (процеси, замовлення, виробу, види діяльності, тощо).

Калькулювання це сукупність прийомів вирахування собівартості одиниці продукції, що виготовляється підприємством (робіт, послуг) і процес визначення собівартості одиниці продукції загалом та в розрізі окремих статей витрат.

Планове калькулювання – визначається шляхом розрахунку витрат на плановий період; передбачає допустимий розмір витрат на виготовлення продукції; даний вид калькуляції спирається на усереднені норми, в яких передбачається зниження витрат на протязі всього планового періоду

Кошторисне калькулювання – розробляється для визначення витрат на виріб (роботу, послугу) за разовими замовленнями зі сторони; методика її розрахунку аналогічна плановій калькуляції; при розрахунку із замовником даний вид є основою договірної ціни.

Нормативне калькулювання – на відміну від планового, відображає рівень собівартості на певну дату і складається за діючими нормами витрат ресурсів; призначено для контролю за виконанням плану по собівартості.

Проектне калькулювання – застосовується при капітальних роботах; служить для обґрунтування економічної ефективності виробництв і технологічних процесів, що проектуються; її розробляють за укрупненими розхідними нормативами.

Фактичне (звітне) калькулювання – складається за тими ж статтями, що і планове калькулювання; відображає втрати і витрати, що не передбачені плановою калькуляцією; складається щомісячно на всі види продукції, що виготовляється, окрім сезонного та індивідуального виробництва; використовується для аналізу динаміки рівня і структури собівартості продукції.

Калькуляційна одиниця – економічно однорідна і стійка у часі одиниця виміру самого об'єкту калькулювання, що відображає кількісну сторону виробу.

Натуральні калькуляційні одиниці (штуки, тони, метри, кВт-год) – характеризують випуск продукції у фізичних вимірювачах і відображають специфіку виробу; їх можна вимірювати і оцінювати; у багатьох галузях промисловості випускається досить широка номенклатура виробів, у таких умовах збіг калькуляційних одиниць з натуральними вимірювачами привели би до занадто ускладненої системи калькулювання собівартості; тому доводиться застосовувати укрупнені калькуляційні одиниці, що об'єднують ряд виробів або їхніх видів.

Умовно-натуральні калькуляційні одиниці відображають кількість однорідної продукції в умовних одиницях (умовна пара взуття, умовна банка консервів).

Умовні калькуляційні одиниці передбачають певний вміст корисної речовини у продукті (наприклад, протеїну у кормовій одиниці).

Калькуляційні одиниці у трудовому виразі (нормо-годинах) характеризують обсяг роботи, що необхідна для випуску виробів або здійснення послуг.

Собівартість – сукупність, що включає вартість спожитих засобів виробництва і велику частину вартості необхідного продукту, рівну витратам на оплату праці.

Під собівартістю розуміють таку частину сукупної вартості, яка є витратами організації на виробництво і реалізацію продукту, виражена в грошовій формі і втілює в собі витрати минулої і живої (необхідної) праці на його виробництво і реалізацію.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих впродовж звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Собівартість реалізованої продукції являє собою повну собівартість товарної продукції мінус приріст плюс зменшення собівартості залишків нереалізованої продукції у плановому періоді.

Собівартість одиниці готової продукції (Свод) розраховують діленням загальних виробничих витрат на виробництво продукції (В) за період на кількість одиниць готової продукції (Q) за вироблений період (Свод = В: Q).

Собівартість виготовленої продукції визначають за формулою: $С_{вп} = В_{нп} + В - В_{нк}$ (де $С_{вп}$ - собівартість виготовленої продукції, В - виробничі витрати підприємства за місяць, грн., $В_{нп}$, $В_{нк}$ - залишки незавершеного виробництва відповідно на початок та кінець звітного періоду, грн.).

Собівартість реалізованої продукції визначають за формулою: $С_{рп} = П_{гп} + С_{вп} - П_{гк}$ (де $С_{рп}$ - собівартість реалізованої продукції, $П_{гп}$, $П_{гк}$ - залишки готової продукції на початок та кінець звітного періоду, грн.).

Прибуток операційної діяльності визначають за формулою: $По = Д - С_{рп} - Во$ (де $По$ - прибуток операційної діяльності, грн.; Д - дохід від реалізації продукції, грн.; $Во$ - сума операційних витрат, грн.).

Групування за економічними елементами є важливим у разі виконання: порівняльного аналізу собівартості продукції окремої галузі й особливо на міжгалузевому рівні; вдосконалення ціноутворення, визначення трудомісткості й матеріалоемності виробництва; аналізування співвідношення використання трудових і матеріальних ресурсів у різних виробках, ефективності заміни одних продуктів іншими.

Стаття затрат - це сукупність затрат, для якої характерна однорідність цільового використання.

Калькуляція – форма подання результатів калькулювання за статтями витрат.

Директивні калькуляції поділяються на нормативні (стандартні), кошторисні та планові.

Нормативні (стандартні) калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм.

Планові калькуляції складаються на підставі виробничих норм і дозволяють визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації

праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо.

Кошторисні калькуляції складаються при отриманні замовлення на новий вид продукції, при виготовленні в нових чи змінених технічних умовах продукції попередніх випусків і при освоєнні нового виробництва (найчастіше застосовуються в будівельних організаціях, де представляють собою визначення ціни будівельної продукції).

Кошторис витрат на виробництво всієї продукції підприємства можна розробити використовуючи класифікацію витрат за економічними елементами, і на її основі визначити основні види собівартості продукції (валову, товарну, реалізовану), на відміну від групування витрат за калькуляційними статтями витрат, що визначають собівартість кожного окремого виду продукції.

Кошторис витрат центру відповідальності – зведений план усіх витрат підприємства (виробничо - фінансової діяльності) на майбутній період.

Складання кошторисів – сумування усіх витрат виробництва продукції, цеху (відділу, дільниці), рівень використання яких визначається технічними або організаційними можливостями, управління ними, їх агрегування в кошториси, розраховані на заплановий чи фактичний рівень використання виробничих ресурсів, тобто формування кошторисів за прямими витратами, які безпосередньо можуть бути віднесені до даного центру відповідальності.

Продуктивні витрати визначають як витрати передбачені кошторисом, адже в кошторис звичайно включають і витрати, що враховують недоліки організації виробництва (наприклад «базові стандарти»).

Непродуктивні витрати це витрати, що непередбачені кошторисом (витрати що виникають через незаплановані організаційні причини, незаплановані порушення технології виробництва, через порушення договірних відносин, внаслідок чого виникає брак понад технологічні норми, знецінення запасів, псування і нестачі цінностей, відхилення витрат від норм, штрафи,

пені тощо за винятком втрат, відшкодованих винними особами, та браку і втрат від псування за ціною їх можливого використання).

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.

Виробничі накладні витрати (Manufacturing Overheads) – пов'язані з організацією та управлінням виробництвом, не можна віднести до собівартості конкретних виробів економічно доцільним шляхом.

Калькулювання за замовленнями (Job-Order Costing) - система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення.

Попередільний метод обліку витрат передбачає, 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.

Попроцесний метод передбачає групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва.

Метод прямого розподілу – витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів.

Метод послідовного розподілу непрямих витрат (покроковий метод) – враховує послуги, що надаються невиробничими підрозділами один одному в односторонньому порядку.

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

Зведений облік витрат (зведений кошторис) – включає комплекс робіт, пов'язаний із групуванням в обліку витрат за

видами продукції, цехами, переділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, із розмежуванням 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.

5.1. Взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Управлінський облік витрат виробництва складається з двох складових: *обліку витрат на виробництво; калькуляційний облік собівартості продукції*. Витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, формують собівартість продукції, схему якої подано на рис. 5.1.

Часто менеджери підприємств не можуть розібратися в структурі витрат, їх залежності від ключових чинників бізнесу.

На рис. 5.1. наведено принцип формування витрат і собівартості продукції, який діє відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (НП(С)БО 16 «Витрати»).

Облік витрат на виробництво включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення та об'єктами обліку.

Облік витрат це процес документування, вимірювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак.

Зв'язок між обліком і калькулюванням собівартості продукції унаочнює схема, наведена на рис.5.2.

Обліково-аналітичне забезпечення витрат в інформаційній системі підприємства полягає в тому, що облікова інформація про витрати повинна відповідати якісним характеристикам: 1) оперативність; 2) достовірність; 3) точність; 4) зрозумілість; 5) регулярність; 6) актуальність.

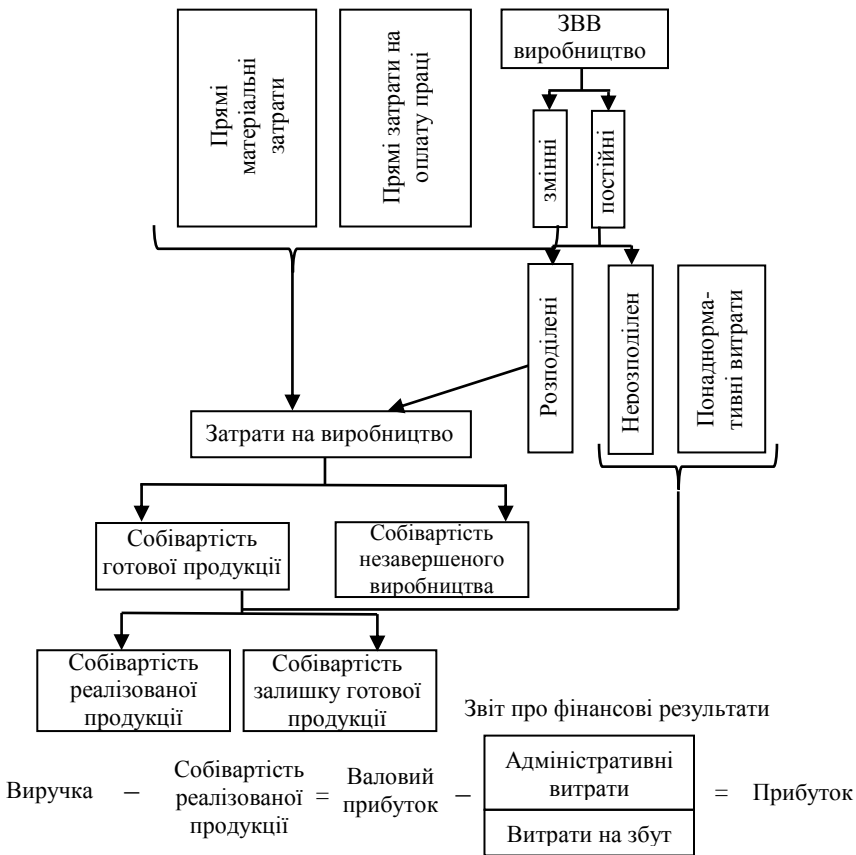


Рис. 5.1. Облік витрат та формування собівартості відповідно до НП(С)БО16 «Витрати»

Прийняття управлінських рішень стосовно витрат базується на інформації, що міститься в первинних та зведених бухгалтерських документах, облікових регістрах, а також у фінансовій (МСФЗ) і внутрішній (управлінській) звітності.

У межах системи обліку витрат спочатку здійснюється накопичення та групування витрат за однорідними ознаками у розрізі відповідних підрозділів відображення виходу продукції, з подальшим безпосереднім розподілом витрат між даними видами одержаної продукції.

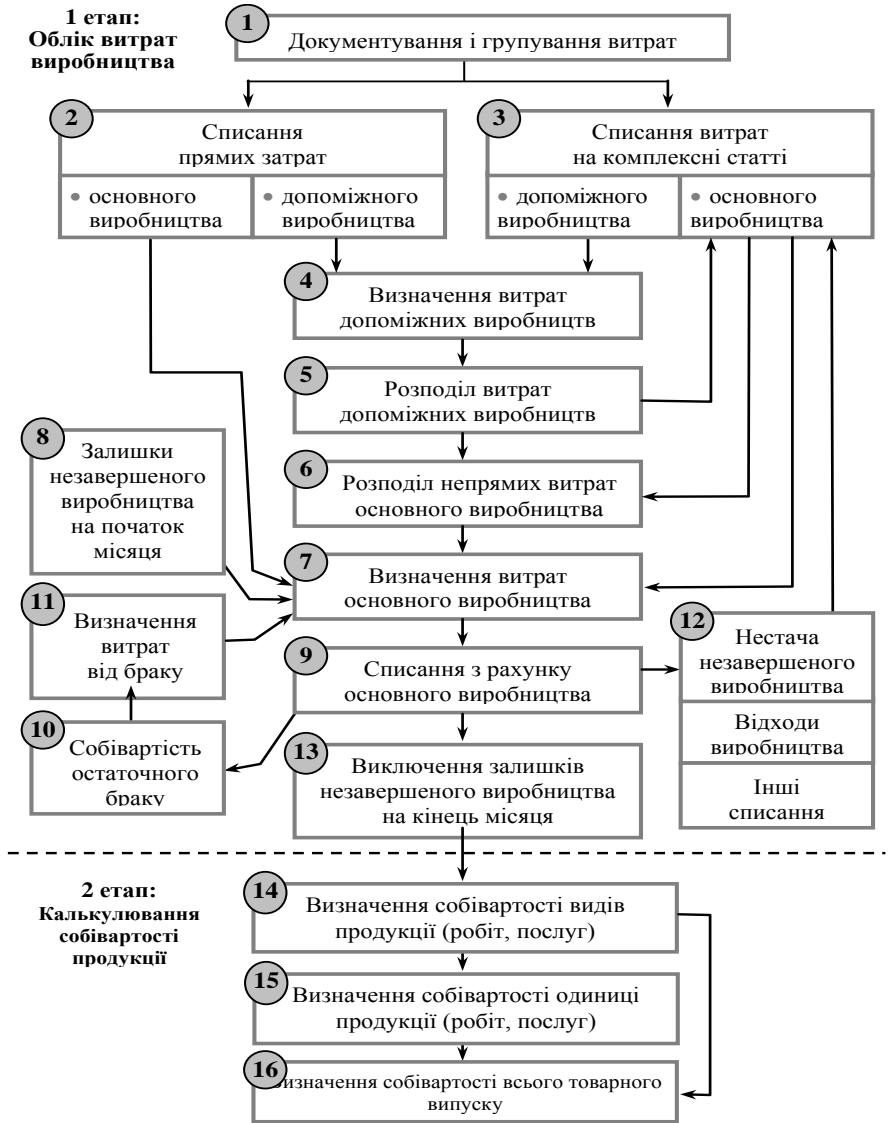


Рис. 5.2. Схема взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Облік витрат також розглядають як сукупність дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного терміну, пов'язаних з процесами постачання ресурсів, виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг на основі їх документування, вимірювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак. *Завдання обліку витрат є:* скорочення витрат шляхом порівняння фактичних витрат із витратами, передбаченими в кошторисі; збалансування обсягів виробництва в підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку матеріалів; забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства; розподіл накладних витрат тощо.

Об'єктом обліку виробничих витрат є вироби, їх окремі частини, групи виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, стадії технологічних процесів, окремі операції (рис.5.3.).

Важливе значення має виокремлення *об'єктів обліку витрат* виробництва, під якими необхідно розуміти здійснені витрати на виробництво, які згруповані за різними ознаками з метою формування показників повної і неповної собівартості та кошторису в умовах бюджетування – тобто структурний підрозділ, технологічний переділ, замовлення для контролю.

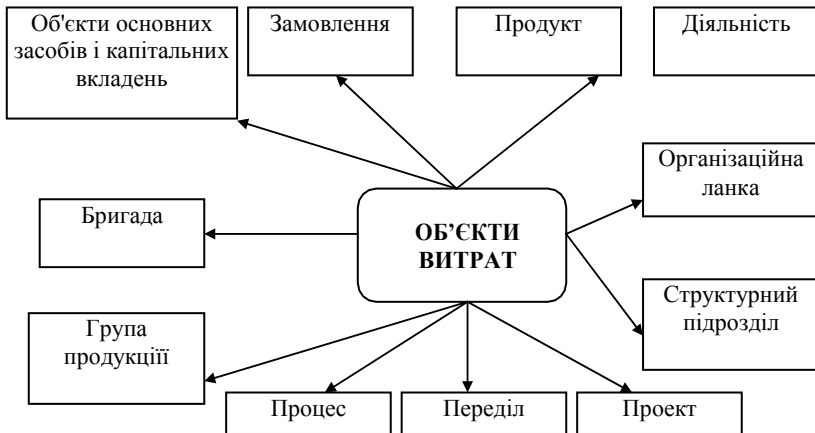


Рис. 5.3. Об'єкти обліку витрат

Основні етапи обліку витрат на виготовлення продукції:

- первинне відображення витрачених у процесі виробництва ресурсів;
- групування витрат за їх видами, місцями виникнення, структурними підрозділами, видами продукції, видами діяльності, центрами відповідальності тощо;
- групування витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості продукції (минулі витрати, витрати майбутніх періодів тощо);
- розподіл витрат допоміжних виробництв і господарств між продукцією, що виробляється ними, та незавершеним виробництвом, а також перерозподіл цих витрат за виробничими підрозділами – споживачами продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв і господарств;
- розподіл загальних (непрямих) витрат між об'єктами обліку;
- розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією та визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) тощо.

Наслідком використання облікового запису про витрати є:

- взаємне субсидування продукції та створення одиничних витрат, що полягають у систематичному зниженні витрат на деякі продукти, одночасно збільшуючи витрати інших;
- відсутність інформації про причини витрат або про те, які ресурси, в яких кількостях і за якою ціною використовуються у виробництві продукції або обслуговуванні клієнтів;
- відсутність достовірної інформації про рентабельність клієнтів із збільшенням витрат реалізації (збут), викликаних необхідністю задовольняти зростаючі вимоги клієнтів;
- брак адекватної інформації про невикористаний потенціал підприємства.

Обліково-інформаційне забезпечення витрат це процес задоволення інформаційних запитів, який складається з безперервної підготовки і надання інформації (облікової,

нормативної, планової, контрольно-аналітичної, командно-розпорядчої, інформації зовнішнього середовища) особам, що приймають рішення.

До облікової інформації в частині витрат емітента корпоративних прав належать:

- первинні документи з обліку витрат підприємства (накладна; акт виконаних робіт (наданих послуг); лімітно-забірна картка; накладна вимога; акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; видатковий касовий ордер; платіжне доручення; звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт; розрахунково-платіжна відомість; акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, рішення судових органів, інвентаризаційні описи товарно-матеріальних цінностей, довідки бухгалтерії тощо). Зазначені первинні документи відображають інформацію щодо формування та списання виробничих витрат та витрат діяльності підприємства. Інформація, наведена в зазначених первинних документах, спершу відображається в системі рахунків бухгалтерського обліку (див. розд. 10), а потім – в облікових регістрах та звітності.

- облікові регістри. За журнальної форми обліку інформація щодо сум визнаних загальновиробничих, адміністративних витрат (витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на службові відрядження, амортизація необоротних активів, інші витрати загальногосподарського призначення), збутових витрат (витрати пакувальних матеріалів, витрати на транспортування продукції, витрати на оплату праці та комісійні продавцям, а також витрати на рекламу), а також інших витрат операційної діяльності (витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, списання сумнівних і безнадійних боргів, втрати від операційної курсової різниці, втрат від знецінення виробничих запасів, нестач та втрат від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки

та інші витрати) (відображається у журналі5 «Облік витрат» згідно інструкції №356 до загального плану рахунків);

▪ інформація про витрати наводиться у фінансовій звітності підприємства (згідно форм власності, інших встановлених критеріїв на визначений період), зокрема: НП(С)БО1 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», або «Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та в інших додатках до НП(С)БО; або НП(С)БО 25 (встановлені форми); МСФЗ (згідно законодавчих вимог та визначених критеріїв).

Склад витрат підприємства, щодо формування фінансової звітності, визначення собівартості продукції регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку НП(С)БО16 «Витрати», а у податковому обліку – Податковий кодекс України. Види витрат визначаються виходячи з економічного змісту, що міститься в кожному елементі витрат, є базою для формування калькуляційних статей витрат.

Горкавий В.К. у монографії «Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах» зазначає, що *методологічною основою формування та обчислення собівартості продукції* є класифікація витрат за певними однорідними ознаками. *Ним узагальнено* класифікаційні групи витрат, серед яких:

- групування витрат за економічним змістом (витрати уречевленої праці; витрати безпосередньої праці; витрати як виплата грошей);
- класифікація витрат за економічними елементами (матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні засоби; амортизація; інші операційні витрати).
- групування витрат на продуктивні та непродуктивні;
- за способом віднесення на собівартість продукції (прямі та непрямі);
- відносно технологічного процесу (основні та накладні).

Так групування витрат за економічними елементами обумовлена технологією й організацією виробництва, і включає (табл. 5.1.): матеріальні витрати; витрати на оплату

праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Таблиця 5.1

Групування витрат за економічними елементами

Елемент витрат	Складові витрат
Матеріальні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – сировину й основні матеріали; – купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; – паливо і енергію; – будівельні матеріали; – запасні частини; – тару і тарні матеріали; – допоміжні та інші матеріали.
Витрати на оплату праці	<ul style="list-style-type: none"> – заробітна плата за окладами й тарифами; – премії та заохочення; – компенсаційні виплати; – оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші – витрати на оплату праці.
Відрахування на соціальні заходи	<ul style="list-style-type: none"> – відрахування на інші соціальні заходи.
Амортизація	<ul style="list-style-type: none"> – амортизацію основних засобів; – амортизацію нематеріальних активів; – амортизацію інших необоротних активів.
Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на відрядження; – послуги зв'язку; – матеріальну допомогу; – плату за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування за економічними елементами є важливим у разі виконання:

- порівняльного аналізу собівартості продукції окремої галузі й особливо на міжгалузевому рівні;
- вдосконалення ціноутворення, визначення

- трудомісткості й матеріалоемності виробництва;
- аналізування співвідношення використання трудових і матеріальних ресурсів у різних виробках, ефективності заміни одних продуктів іншими.

Групування за економічними елементами не повністю розкриває зміст витрат виробництва й обґрунтованість витрат, що знижує її аналітичність.

Недоліками групування за економічними елементами є:

- 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;
- більша трудомісткість розкладання комплексних витрат на елементи витрат.

Облік витрат за економічними елементами дає змогу уникати подвійного підрахунку одних і тих самих витрат. Поділ витрат за економічно однорідними елементами дозволяє:

- оцінити характер виробництва (матеріалоемне, трудомістке, фондомістке);
- визначити величину витрат живої і минулої праці та співвідношення між ними;
- обчислити чисту продукцію підприємства (галузі);
- пов'язати план собівартості з іншими розділами плану підприємства (праця, матеріально-технічне забезпечення, технічний розвиток тощо);
- визначити структуру витрат на виробництво за рік і в динаміці, що дозволить оцінити структурні зміни витрат;
- виявити резерви подальшого зниження витрат на виробництво продукції.

Стаття затрат - це сукупність затрат, для якої характерна однорідність цільового використання. Вітчизняна практика групування витрат за статтями використовує для контролю за

складом витрат за місяцями їх виникнення і для визначення собівартості за видами продукції.

Основні законодавчі та нормативно-правові документи в Україні, що регламентують склад витрат та визначають собівартість продукції:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» від 01.01.2012 р. № 921-021.

3. НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили і затвердили методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькування собівартості продукції для відповідних галузей, зокрема окремі з них:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р. № 373;

2. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 р. № 65;

3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені Наказом Міністерства економіки України 02.03.10 №226;

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 №132.

Подібні рекомендації з обліку витрат і калькулюванню собівартості затверджені у житлово-комунальному господарстві, будівельно-монтажних робіт, проектно-пошукових робіт, послуг зв'язку, тощо.

Облік затрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №73 від 7.02.2013 р., включає етапи:

- 1) віднесення прямих матеріальних і трудових затрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) затрат на собівартість виробництва продукції;
- 2) розподіл виробничих затрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією;
- 3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних затрат на собівартість реалізованої продукції;
- 4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;
- 5) віднесення адміністративних затрат і затрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

5.2. Калькуляційний облік собівартості продукції: суть, види та значення

Калькулювання як більш широке поняття включає такі частини: калькуляційний облік та калькуляцію (рис.5.4.). Калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання.

Мета системи калькуляційного обліку – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Калькуляційний облік собівартості продукції включає облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства.

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

- 1) величину витрат на всіх стадіях виготовлення цієї продукції;
- 2) економічні показники (контроль витрат, прийняття управлінських рішень).

Виділяють три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості:

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

Процес калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг поділяють на три етапи:

1-й етап – розраховують собівартість виробленої продукції загалом,

2-й етап – розраховують фактичну собівартість кожного виду продукції,

3-й етап – розраховують собівартість одиниці продукції.

Об'єкт калькулювання – це одиниця продукції (робіт послуг) тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Об'єктами калькулювання є різні носії витрат: процеси, замовлення, виробни, види діяльності тощо.

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.

Для оцінки незавершеного продукту (напівфабрикатів) необхідно калькулювати собівартість за окремими технологічними станами (переділами), тобто незакінчених обробкою продуктів за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Між обліком витрат та калькулюванням існує тісний взаємозв'язок, оскільки розроблення калькуляцій здійснюють на підставі обліку витрат.

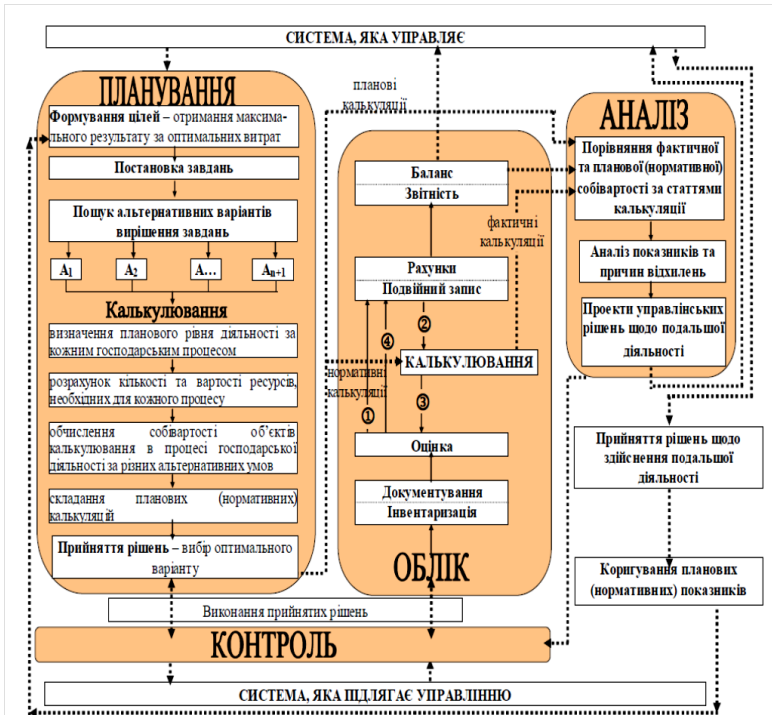


Рис. 5.4. Місце калькулювання в системі економічної інформації

- рух інформації в підсистемах економічної інформації;
 ●●●● рух інформації між підсистемами управління;
 ① – відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з використання ресурсів у вартісному вираженні;
 ② – формування собівартості об'єктів калькулювання на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку;
 ③ – використання результатів калькулювання для оцінки об'єктів калькулювання;
 ④ – відображення на рахунках бухгалтерського обліку об'єктів калькулювання у вартісній оцінці.

Калькулювання як процес включає етапи групування витрат:

- розмежування витрат за об'єктами калькулювання;
- визначення собівартості продукції, робіт, послуг;
- відображення собівартості виробів у калькуляції;
- контроль плану із собівартості щодо нормативу;
- аналіз собівартості та визначення результату.

Калькулювання це сукупність прийомів вирахування собівартості одиниці продукції, що виготовляється підприємством (робіт, послуг) і процес визначення собівартості одиниці продукції

загалом та в розрізі окремих статей витрат. **Для калькулювання собівартості готової продукції** потрібно:

1. визначити об'єкт калькулювання і метод калькулювання;
2. визначити склад витрат, які слід вважати прямими, тобто безпосередньо пов'язаними з випуском цього виду продукції;
3. визначити метод оцінки вибуття виробничих запасів при передачі їх у виробництво, інакше неможливо визначити ціну сировини, матеріалів, палива тощо, витрачених на виготовлення продукції;
4. визначити порядок розподілу прямих витрат при спільному випуску продукції або при випуску одночасно з основною продукцією ще й попутної (побічної) продукції;
5. визначити склад загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу по видам продукції.

Завдання калькулювання:

- Обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт послуг).
- Контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції.
- Визначення рентабельності продукції та чинників, які впливають на її рівень.
- Оцінка ефективності роботи (центрів відповідальності).
- Формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень (використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності, скорочення собівартості).

Калькулювання собівартості – це необхідна передумова для обґрунтування ціни та вияву рентабельності окремих видів продукції, виступає в якості методу розрахунку планової собівартості продукції і розробки кошторису витрат на виробництво.

Види калькулювання:

- **планове** – визначається шляхом розрахунку витрат на плановий період; передбачає допустимий розмір витрат на виготовлення продукції; даний вид калькуляції спирається на усереднені норми, в яких передбачається зниження витрат на протязі всього планового періоду;

- **кошторисне** – розробляється для визначення витрат на виріб (роботу, послугу) за разовими замовленнями зі сторони; методика її розрахунку аналогічна плановій калькуляції; при розрахунку із замовником даний вид є основою договірної ціни;

- **нормативне** – на відміну від планового, відображає рівень собівартості на певну дату і складається за діючими нормами витрат ресурсів; призначено для контролю за виконанням плану по собівартості;

- **проектне** – застосовується при капітальних роботах; служить для обґрунтування економічної ефективності виробництв і технологічних процесів, що проектуються; її розробляють за укрупненими розхідними нормативами;

- **фактичне (звітне)** – складається за тими ж статтями, що і планове калькулювання; відображає втрати і витрати, що не передбачені плановою калькуляцією; складається щомісячно на всі види продукції, що виготовляються, окрім сезонного та індивідуального виробництва; використовується для аналізу динаміки рівня і структури собівартості продукції.

У процесі калькулювання застосовують калькуляційні одиниці.

Калькуляційна одиниця – економічно однорідна і стійка у часі одиниця виміру самого об'єкту калькулювання, що відображає кількісну сторону виробу.

Калькуляційні одиниці поділяються на окремі види у залежності від одиниць вимірювання, а саме:

- **натуральні** калькуляційні одиниці (штуки, тонни, метри, кВт-год); характеризують випуск продукції у фізичних вимірах і відображають специфіку виробу; їх можна вимірювати і оцінювати; у багатьох галузях промисловості випускається досить широка номенклатура виробів, у таких умовах, збіг калькуляційних одиниць з натуральними вимірювачами привели б до занадто ускладненої системи калькулювання собівартості, тому доводиться застосовувати укрупнені калькуляційні одиниці, що об'єднують ряд виробів або їх видів;

- **умовно-натуральні** калькуляційні одиниці відображають кількість однорідної продукції в умовних одиницях (умовна пара взуття, умовна банка консервів);

- **умовні** калькуляційні одиниці передбачають певний вміст корисної речовини у продукті (наприклад, протеїну у кормовій одиниці);

- калькуляційні одиниці у *трудовому* виразі (нормо-годинах) характеризують обсяг роботи, що необхідна для випуску виробів або здійснення послуг (калькуляційні одиниці роботи на спеціалізованих підприємствах (т/км; машино/год; машино/змінa); вартісні калькуляційні одиниці: витрати на 1 грн. продукції, на 1 тис. грн. випуску певних виробів або робіт).

На основі інформації про витрати виробництва в традиційних системах обліку витрат, визначають собівартість одиниці продукції для окремих елементів асортименту, тобто розрахунків.

Вибір методу та методики розрахунку залежить від форми та типу організації виробництва (надання послуг), наявності інформації на підприємстві та інформаційних потреб керівництва. Вибравши метод розрахунку, важливим питанням, як правило, є витрати, понесені при розрахунку стосовно потреб компанії.

Собівартість продукції у багатьох випадках розглядається як показник, який використовується в практиці прогнозування, обліку, калькулювання і аналізу.

В економічній літературі зустрічаються різні визначення терміна «собівартість». Одні вчені зазначають, що *собівартість* – частина вартості, яка включає витрати виробництва на виготовлення і реалізацію продукції у грошовій формі.

Інші вважають, що *собівартість* – це витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, яка є індивідуальною на окремому підприємстві.

У роботах зі статистики собівартість, характеризується як сума (сукупність) виражених в грошовій формі витрат, пов'язаних з випуском певного обсягу і складу продукції.

У літературі з бухгалтерського обліку і економічного аналізу собівартість продукції, визначають як важливий якісний показник діяльності підприємства, що виражає витрати останнього, пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції.

Одні розглядають собівартість як сукупність, що включає вартість спожитих засобів виробництва і велику частину вартості необхідного продукту, рівну витратам на оплату праці.

Інші під собівартістю розуміють таку частину сукупної вартості, яка є витратами організації на виробництво і реалізацію

продукту, виражена в грошовій формі і втілює в собі витрати минулої і живої (необхідної) праці на його виробництво і реалізацію.

Треті розглядають собівартість як частину вартості, яка в процесі обігу повинна повертатися підприємству для відшкодування його витрат.

В англомовній економічній літературі з управлінського обліку під терміном «cost», розуміють затрати, витрати, ціну, вартість, собівартість в залежності від конкретної виробничо-господарської ситуації. Проте самого терміну «собівартість» в американській обліковій літературі немає. Він замінюється поняттям «cost» (витрати) чи «unit cost» (витрати в розрахунку на одиницю виробу). У західноєвропейській літературі є спеціальний термін (німецьке «Selbstkosten» чи французьке «prix de revient»), що буквально перекладається українською мовою як «собівартість». Відсутність регламентованих варіантів вирішення управлінських задач пояснює відсутність в корпоративній термінології СІМА концептуального поняття собівартості. Разом з тим Р. Ентоні та Дж. Рис. ототожнювали поняття «затрати» та «собівартість», визначаючи їх як «представлену в грошовому вигляді величину ресурсів, які використовуються у визначених цілях», тобто в їх розумінні домінують в концепції собівартості і затрат є ціленаправленість використання ресурсів підприємством.

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ), собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих впродовж звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 138.8 ст. 138 розд. III *Податкового кодексу України* собівартість виготовлених та реалізованих товарів, у тому числі і продукції, складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;

- амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до НП(С)БО;

- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Собівартість, що складається з таких статей витрат, прийнято називати виробничою собівартістю.

Пункти 138.6 і 138.8 ст. 138 розд. III (ПКУ) містять тільки склад витрат, що підлягають включенню в собівартість товарів, придбаних для продажу (п. 138.6) або продукції (робіт, послуг) (п. 138.8), але не містять правил розподілу непрямих (загальновиробничих, окремих прямих витрат) витрат, що входять до складу цих витрат. Із змісту норм ПКУ необхідно виходити з правил бухгалтерського обліку, в яких з цього приводу також немає прямих вказівок. У зв'язку з цим у наказі про облікову політику підприємства, калькулюванню собівартості продукції має бути приділено багато уваги, тобто має бути визначена конкретна методика розрахунку.

Отже поняття «Собівартість продукції (робіт, послуг)» є актуальним для цілей оподаткування, зокрема важливо знати принципи обчислення виробничої собівартості, тобто її калькулювання.

Собівартість товарів (робіт, послуг) визначається розрахунковим шляхом, який в економіці прийнято називати калькулюванням. Калькулюванням може визначатися тільки собівартість готової продукції, яка в синтетичному обліку відображається на рахунку 26 «Готова продукція». Витрати на виготовлення готової продукції накопичуються (узагальнюються) на рахунку 23 «Виробництво» і після виготовлення продукції з кредиту рахунку 23 переносяться в дебет рахунку 26 «Готова продукція». Собівартість продукції, визнаної браком, враховується на рахунку 24 «Брак у виробництві».

Ринкові умови господарювання передбачають зіставлення витрат на виробництво продукції з доходами від її реалізації. Рівень витрат на виробництво характеризується показниками собівартості (всієї продукції і її одиниці), рівень доходів – виручкою від реалізації (вартістю продукції за продажною ціною). Різниця між виручкою від реалізації і собівартістю реалізованої продукції є фінансовим результатом від реалізації продукції. Тому, зниження собівартості продукції, робіт і послуг – найважливіший резерв збільшення прибутку (позитивний фінансовий результат), що є основним джерелом власних засобів організації, які направляються на подальший розвиток і вдосконалення виробництва.

Чим менше застосовується у виробничому процесі матеріальних, трудових і грошових ресурсів (основних складових собівартості), тим нижча собівартість і вищий ефект від виробничої діяльності. Від зниження собівартості продукції залежать темпи зростання суспільного відтворення і позитивні зміни в соціально-економічному житті населення. Формування ціни на товари споживання, рівень оподаткування, визначення купівельної спроможності населення і багато інших макроекономічних показників розвитку країни розраховуються на основі собівартості продукції, яка обчислюється кожним суб'єктом господарювання самостійно з використанням загальних принципів і правил.

Показники розрахунку собівартості:

Собівартість валової продукції (ВП) розраховується на основі кошторису витрат на виробництво (за економічними елементами).

Витрати на виробництво продукції обчислюють за формулою:

$$\text{ВП} = K_v - B_{nv}, \quad (5.1),$$

де K_v – витрати на виробництво за кошторисом,

B_{nv} – витрати, що не включаються у склад валової продукції.

Собівартість товарної продукції (ТП) визначається за формулою:

$$\text{ТП} = \text{ВП} (п + н), \quad (5.2)$$

де $п$ – зміна залишків власного виготовлення, $н$ – зміна незавершеного виробництва, приріст складових вираховується, скорочення додається.

Собівартість реалізованої продукції (Сп) – являє собою повну собівартість товарної продукції мінус приріст плюс

зменшення собівартості залишків нереалізованої продукції у плановому періоді;

Витрати на 1 грн товарної продукції (В) – показник визначається за формулою:

$$B = C_{\text{п}} / \text{ТП}, \quad (5.3),$$

де *ТП* - собівартість товарної продукції у діючих цінах, грн; *C_п* - повна собівартість ТП, грн.

Чим нижче цей показник, тим нижче собівартість, вище прибуток від реалізації ТП, вище рентабельність.

Зниження витрат на 1 гривню товарної продукції (З_в) розраховують за формулою:

$$Z_{\text{в}} = (B_3 - B_{\text{пл}}) / B_3 \times 100\%, \quad (5.4),$$

де *B₃* - витрати на 1 грн. ТП звітного періоду;

B_{пл} - витрати на 1 грн. ТП планового періоду.

Собівартість одиниці готової продукції (Свод) розраховують діленням загальних виробничих витрат на виробництво продукції (**В**) за період на кількість одиниць готової продукції (**Q**) за вироблений період:

$$C_{\text{вод}} = B : Q. \quad (5.5).$$

Собівартість виробленої продукції визначається за формулою:

$$C = H_{\text{п}} + B - H_{\text{к}} \quad (5.6),$$

де *C* – собівартість (витрати) виробленої продукції, грн; *H_п* – незавершене виробництво на початок року, грн; *B* – витрати за період, грн; *H_к* – незавершене виробництво на кінець періоду.

Витрати періоду являють собою суму витрат у звітному періоді на виробництво продукції поточного року і майбутніх років. Калькуляційний період – календарний рік, є обов'язковим розмежування витрат за роками.

Собівартість реалізованої продукції визначають за формулою:

$$C_{\text{рп}} = \text{Пгп} + C_{\text{вп}} - \text{Пгк} \quad (5.7),$$

де *C_{рп}* - собівартість реалізованої продукції, Пгп, Пгк – залишки готової продукції на початок та кінець звітного періоду, грн.

Прибуток операційної діяльності визначають за формулою:

$$P_{\text{о}} = D - C_{\text{рп}} - B_{\text{о}}, \quad (5.8),$$

де *P_о* – прибуток операційної діяльності, грн.; *D* – дохід від реалізації продукції, грн.; *B_о* – сума операційних витрат, грн.

Шляхи зниження собівартості продукції:

- зменшення витрат на сировину, матеріали, паливо на одиницю виробу;
- дбайливе відношення до машин і механізмів, їхнє своєчасне оновлення і модернізація;
- підвищення продуктивності праці, що особливо відображається на загальноцехових та загальновиробничих витратах на одиницю продукції;
- скорочення загальноцехових та загальновиробничих витрат шляхом вдосконалення структури управління, механізації управлінської праці.

Основні фактори, що впливають на рівень і динаміку собівартості:

- ступінь використання засобів праці (основних засобів);
- ступінь застосування предметів праці (оборотних засобів);
- ступінь наукової організації виробництва, праці і управління.

Методи економічної оцінки заходів із зниження собівартості продукції:

1. Факторний метод полягає у вияві факторів, що знижують її за формулою:

$$З_в = (Д \times З_м) / 100\% \quad (5.9),$$

де $З_в$ – зниження витрат на 1 гривню товарної продукції;

$Д$ – питома вага даного елемента у повній собівартості, %;

$З_м$ – зміна за даною статтею калькуляції.

2. Метод послідовного підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які враховують на окремих аналітичних рахунках. Використовується для розрахунку собівартості продукції тих виробництв і галузей, де витрати враховують за окремими технологічними процесами і переділами.

3. Метод прямого накопичення витрат визначається усіма витратами, які обліковують на одному аналітичному рахунку, економія собівартості як сукупність економії матеріальних, трудових і накладних витрат:

$$Е_з = Е_м + Е_{зп} + Е_{пв} \quad (5.10),$$

де E_z – загальна економія по зниженню собівартості;

E_m – економія на матеріальних витратах;

E_{zn} – економія на заробітній платі;

E_{nv} – економія на накладних витратах.

Для формування *внутрішнього управлінського звіту* потрібен розрахунок собівартості, який визначає ефективність господарювання як в розрізі її структурних підрозділів так і організації в цілому: а саме зіставляються фактична собівартість одиниці продукції з плановою (розрахунковою), визначається економія засобів і розміри матеріального стимулювання працівників, що забезпечили зниження витрат.

Значення показника «собівартості» полягає у його застосуванні на всіх рівнях управління економікою, а саме: є базою ціноутворення на продукцію, що випускається; використовується при визначенні нижньої межі ціни (розд.10); обґрунтуванні рішень про обсяг і структуру випуску продукції.

На рівні організації собівартість є критерієм, за яким судять про доцільність виробництва того або іншого виду продукції, що передбачає зіставлення витрат організації з її доходами, прибутком, отриманим від реалізації продукції, робіт і послуг.

На цьому рівні управління собівартістю є одним з найважливіших показників, за яким визначають ефективність господарювання в різних формуваннях: зіставляються фактична собівартість одиниці продукції з плановою (розрахунковою), визначається економія засобів і розміри матеріального стимулювання працівників, що забезпечили зниження витрат.

Таким чином, собівартість продукції з економічної точки зору характеризує використання ресурсів підприємства, виражених в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції, як показник господарської діяльності, є якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства.

Підприємство самостійно визначає види собівартості в залежності від специфіки діяльності підприємства, особливостей виробничого процесу та потреб виду потрібної собівартості, а також періоду складання калькуляцій. Характеристика видів собівартості наведена в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Характеристика видів собівартості

Вид	Характеристика
<i>За повнотою охоплення витрат</i>	
Повна	Сукупність всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції; Обчислюється тільки по товарній продукції
Виробнича	Формується з усіх витрат організації на виробництво продукції, а також витрат з обслуговування виробництва і управління (загальновиробничих і загальногосподарських витрат) – може обчислюватися не тільки в цілому по організації, але і по окремих виробничих підрозділах
Технологічна	До її складу входять статті калькуляції наведені в П(С)БО16
<i>Для потреб планування, обліку і аналізу</i>	
Індивідуальна	Витрати окремої організації на виробництво і реалізацію продукції
Галузева	Характеризує сукупність всіх витрат організації галузі для здійснення тієї ж мети – виробництва і реалізації продукції. Показники галузевої собівартості є зведеними, тобто вони обчислені в результаті співвідношення суми витрат на виробництво і реалізацію продукції всіх суб'єктів господарювання, що входять в галузь, на кількість виготовленої ними продукції. Аналогічним чином обчислюються показники собівартості за адміністративно-територіальним принципом (по районах, областях) або ж по відомствах (міністерствам, концернам і іншим об'єднанням)
Фірмова	Собівартість продукції, виготовлена організаціями, що входять у відповідне об'єднання (фірму)
<i>Залежно від часу і мети обчислення</i>	
Планова	обчислюється на початку звітного періоду (року, кварталу, місяця) виходячи з планових норм витрат і планових показників з випуску продукції на запланований період
Фактична	обчислюється в кінці звітного періоду на підставі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку, про фактичні витрати на виробництво і фактичну кількість отриманої продукції
Провізорна (очікувана)	обчислюється, як правило, в сільськогосподарських підприємствах на основі інформації про фактичні витрати і фактичному виході продукції за три квартали поточного року, а також на основі розрахунків за витратами і очікуваним виходом продукції за четвертий квартал. Показники провізornoї собівартості дають можливість зіставити очікувані результати виробничої діяльності за поточний рік з плановими і розробити заходи на час, що залишився до кінця року, зі зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності сільськогосподарського виробництва
Нормативна	обчислюється за поточними нормами витрат, що діють на певну дату. Вона використовується для контролю за відхиленнями фактичних витрат від встановлених норм
<i>Залежно від часу обчислення</i>	
Річна	Складається раз на рік
Квартальна	Складається раз на квартал
Місячна	Складається кожного місяця

На рис. 5.5. детально розглянуто види собівартості за класифікаційною ознакою – повнота включення витрат до собівартості.

<i>Вид собівартості</i>			<i>Стаття калькуляції</i>
Повна собівартість реалізованої продукції	Повна собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Сировина і матеріали
			Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби
			Роботи і послуги виробничого характеру
			Паливо і енергія на технологічні цілі
			Зворотні відходи (віднімаються)
			Основна заробітна плата
			Додаткова заробітна плата
			Відрахування на соціальні заходи
			Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
			Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів
			Витрати на підготовку і освоєння виробництва
			Витрати внаслідок браку
			Інші прямі витрати
			Загальновиробничі витрати (ЗВВ)
			Інші виробничі витрати
			Побічна продукція (вираховується з виробничої собівартості)
			Адміністративні витрати
Витрати на дослідження і розробку			
Інші операційні витрати			
Постійні витрати на збут			
Змінні витрати на збут			

Рис. 5.5. Види собівартості за повнотою включення витрат

Метою формування калькуляції є отримання інформації про собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) для організації і управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат.

Виробничу собівартість реалізованої продукції пропонують формувати з економічних елементів виробничих витрат (рис. 5.6), а виробничу собівартість одиниці продукції – за статтями калькуляції виробничих витрат (рис. 5.7).



Рис. 5.6. Групування витрат реалізованої продукції за елементами



Рис.5.7. Групування виробничих витрат одиниці продукції за статтями калькуляції

Стосовно видів собівартості підприємство самостійно визначає в залежності від специфіки діяльності підприємства, особливостей виробничого процесу та потреб, вид потрібної собівартості, а також період складання калькуляцій і зазначає в наказі про облікову політику підприємства.

Приклад 5.1. Розрахунок повної собівартості молокопродуктів за напівфабрикатним варіантом відображено на рис. 5.8, який використовується на молокопереробних підприємствах.

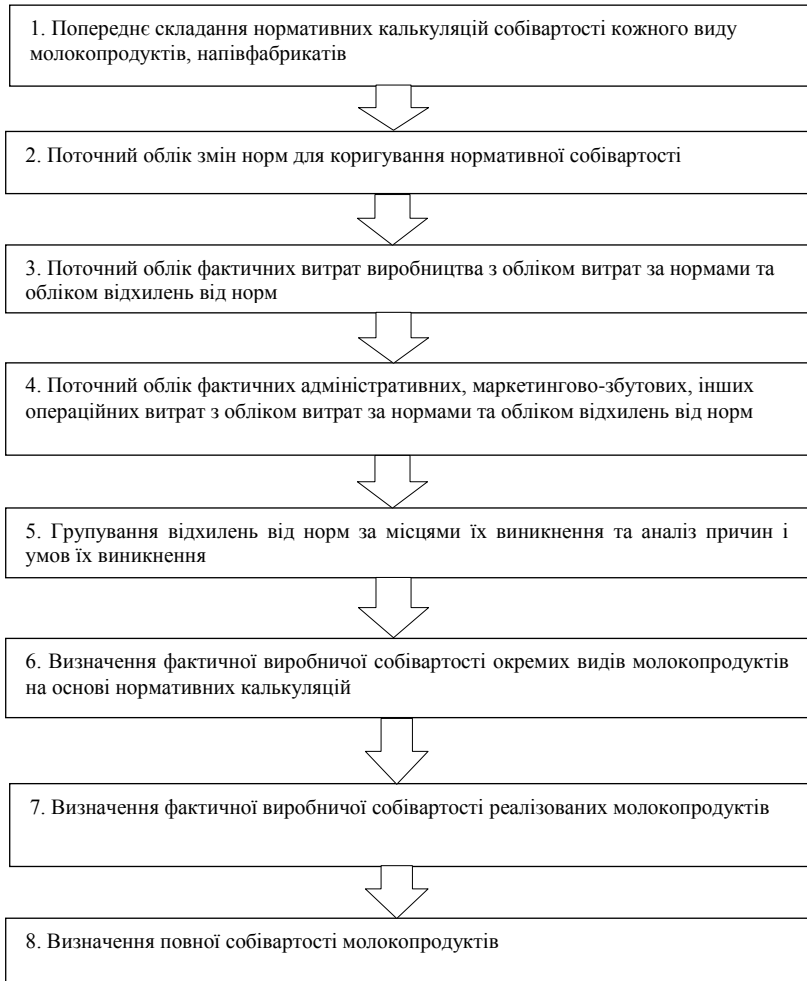


Рис. 5.8. Алгоритм розрахунку повної собівартості молокопродуктів

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості,

затвердженими наказом Міністерства Промислової політики України від 9.07.2007 р. № 373, повна собівартість молокопродуктів обчислюється як сума всіх витрат на її виробництво і реалізацію. У Методрекомедаціях №373, визначено що *собівартість формується на підставі «калькуляції представленій у табличній формі як бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг».* Методику розрахунку підприємство визначає самостійно, а також формує статті калькуляції, які включено до цього розрахунку.

Приклад 5.2. розрахунку собівартості продукції подано в табл.5.3.

Таблиця 5.3

Розрахунок собівартості продукції (грн.)

№ п/п	Показники	Квартальні залишки, грн:		Сума, грн
		На початок	На кінець	
А		1	2	3
А	Матеріали	8840,0	9620,0	- 780,0
2.	Купівля матеріалів	-	-	24440,0
3.	Прямі трудові витрати	-	-	300,0
4.	Загальновиробничі витрати	-	-	5460,0
А	Всього виробничих витрат	-	-	29420,0
5.	Незавершене виробництво	8710,0	9100,0	- 390,0
Б	Собівартість виробленої продукції	9880,0	9230,0	(А+5) 29030,0
6.	Готова продукція			+ 650,0
В	Собівартість реалізованої продукції	-	-	(Б+6) 29680,0
7.	Виручка від реалізації продукції	-	-	88400,0
8.	Валовий прибуток	-	-	58720,0
9.	Операційні (комерційні та інші) витрати			- 52848,0
10.	Прибуток до оподаткування			5872,0

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємство самостійно формує облікову політику підприємства, яка повинна відповідати стандартам бухгалтерського обліку і тому калькуляцію формуємо також на підставі облікової політики підприємства.

Калькулювання собівартості продукції - одна із важливих функцій обліку, яка є інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення, включає групування витрат, віднесення їх на об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості окремих видів виробів; передбачає обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат та взаємозв'язок між обліком і калькулюванням собівартості продукції.

5.3. Класифікація калькуляцій

Форма подання результатів калькулювання за статтями витрат називається **калькуляцією**.

На практиці можуть застосовувати різні види калькуляцій (табл. 5.4.).

Таблиця 5.4

Характеристика калькуляцій

Критерій класифікації	Види калькуляції	Характеристика
За часом складання	Директивні (попередні)	Складаються для обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва, цін; встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції відповідно до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт і послуг.
	Звітні	Складаються на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво.
За рівнем охоплення витрат	Технологічної собівартості	Складаються на окремі деталі, вузли, і характеризують рівень технології на підприємстві.
	Виробнича собівартість	Складаються за всіма статтями витрат на виробництво.
	Повна собівартість	Відображають витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Закінчення табл. 5.4

За характером виробництва	Масові	Застосовують у масовому виробництві з метою розрахунку середньої собівартості одного виробу за певний період.
	Індивідуальні	Застосовують у індивідуальних виробництвах після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.
	Проміжні	Складаються на окремі етапи робіт по об'єктах з тривалим циклом виробництва.
За об'єктами калькулювання	Загальні	Відображають собівартість певного виду продукції в цілому по підприємству.
	Параметричні	Дають уявлення про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметру.
	За центрами витрат	Відображають собівартість продукції певного підрозділу підприємства. Ця калькуляція доповнює і деталізує загальну, відображає, яка частина собівартості формується у конкретному підрозділі.

Директивні калькуляції в свою чергу поділяються на нормативні (стандартні), кошторисні та планові. *Нормативні (стандартні) калькуляції* застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково-обґрунтованих норм. *Планові калькуляції* складаються на підставі виробничих норм і дозволяють визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо. *Кошторисні калькуляції*, зазвичай, складаються при отриманні замовлення на новий вид продукції, при виготовленні в нових чи змінених технічних умовах продукції попередніх випусків і при освоєнні нового виробництва (найчастіше застосовуються в будівельних організаціях, де представляють собою визначення ціни будівельної продукції). Сутність та відмінності між видами калькуляцій наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Порівняльна характеристика калькуляцій

Вид калькуляцій	Що калькулюється	Мета розрахунку	Період складання	На основі яких даних складається
Планова	Величина допустимих витрат на виробництво одиниці продукції	Зниження собівартості	На початку звітного періоду (рік, квартал, місяць)	Середні норми витрат
Нормативна	Нормативна собівартість окремих виробів	Контроль витрат	На початку місяця	Діючі на початку місяця норми і розцінки
Кошторисна	Знову проєктовані вироби, продукція, не передбачена планом	Визначення економічної ефективності виробництва даного виробу	До початку виробництва	На основі передових технологічних норм витрат сировини, робочого часу тощо

Для побудови системи обліку та калькулювання витрат на підприємстві використовується інформація щодо побудови організаційної структури підприємства, шляхи проєктування документообліку та напрями (способи) визначення характеру виробництва продукції на основі облікової політики підприємства.

Враховують *недоліки калькулювання*, а саме:

- неспівставність собівартості внаслідок відмінностей між підприємствами (різною специфікою діяльності, та інші);
- вартість організації калькулювання вища за її ефективність;
- зростання накладних витрат на вітчизняних підприємствах зумовлює залежність калькулювання від методу їх розподілу;
- найточніша собівартість відображає середні витрати, тому не може точно визначити величину витрат;
- коливання попиту і пропозиції на ринку впливає на коливання споживчих цін на товари і послуги;
- неможливість розподілу витрат на випуск основної і додаткової продукції.

5.4. Методи обліку і калькулювання собівартості продукції. Позамовний і попередільний (попроцесний) методи: сутність, застосування

Вчені групують методи обліку і калькулювання собівартості продукції за трьома ознаками, за:

- 1) об'єктами обліку витрат (попроцесний, попередільний, позамовний; АВС-метод);
- 2) повнотою врахованих витрат (калькулювання повної та неповної собівартості);
- 3) оперативністю обліку і контролю витрат (облік і калькулювання за нормативними витратами).

Далі вибирають метод обліку і калькулювання витрат (позамовний чи попередільний), із якого шляхом порівняння способів відображення, обліку постійних витрат приймають рішення про використання одного із способів: калькулювання повних витрат чи калькулювання неповних (змінних) витрат.

Принципова відмінність між підходами полягає в тому, що із загального обсягу виробленої продукції тільки частина реалізується, тобто приносить дохід, а інша частина залишається на складі і чекає своєї черги. Зокрема, при оцінці запасів на складі необхідно враховувати постійні виробничі витрати, так як вони необхідні для виробництва продукції. Прихильники методу змінних витрат наполягають, що постійні виробничі витрати пов'язані зі здатністю виробляти (сприяти виробництву), а не з випуском конкретних одиниць продукції. Тому їх слід враховувати як витрати конкретного періоду і відразу ж списувати на продукцію, реалізовану в даний час.

З метою управління (контролю) витрат на підприємстві здійснюють порівняння між стандартними (нормативними) витратами (згідно розроблених норм на підприємстві чи розроблених Методичних рекомендацій конкретним міністерством) і фактично використаними витратами.

Особливості ринкових відносин, розширення та ускладнення завдань, які належить вирішувати підприємствам, вимагають деталізації методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Це необхідно як для визначення фінансового результату діяльності,

так і для планування, контролю та прийняття управлінських рішень у процесі постачання, виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг).

У таблиці 5.6. відображено класифікацію витрат і калькулювання собівартості продукції за ознаками.

Таблиця 5.6

Класифікація методів обліку і калькулювання собівартості продукції

№ п/п	Ознака класифікації	Методи обліку і калькулювання собівартості продукції
1	За типами	- напівфабрикатний - безнапівфабрикатний
2	За кількістю продуктів	- однопродуктовий - багатопродуктовий
3	За способом розподілу непрямих затрат	- однокоефіцієнтний - багатокоефіцієнтний
4	За терміном складання	- плановий - звітний
5	За охопленням затрат	- повна - виробнича - центру відповідальності - окремих видів робіт (процесів) - технологічна
6	За видом вихідних даних для обчислення собівартості	- планові - нормативні - звітні

З метою встановлення всієї суми витрат на виробництво у плановому році складають «*Кошторис витрат*» на виробництво продукції.

Кошторис витрат на виробництво всієї продукції підприємства можна розробити використовуючи класифікацію витрат за економічними елементами, і на її основі визначити основні види собівартості продукції (валову, товарну, реалізовану), на відміну від групування витрат за калькуляційними статтями витрат, що визначають собівартість кожного окремого виду продукції.

Кошторис витрат складається без внутрішньозаводського обороту на основі розрахунку по кожному елементу і є основним

документом для розробки фінансового плану. Він складається на рік з розподілом всієї суми витрат по кварталах.

Витрати на сировину, основні і допоміжні матеріали, паливо і енергію у кошторисі визначаються, перш за все, на виробничу програму, виходячи з планового обсягу, норм і цін.

Приклад 5.3. На основі економічних елементів витрат у табл. 5.7 наведений приклад кошторису витрат на виробництво.

Таблиця 5.7.

Кошторис витрат на виробництво на 20_ рік

Елементи витрат	План витрат на 20... р.
1. Матеріальні витрати	5400
2. Заробітна плата	2300
3. Відрахування на соціальні потреби	1000
4. Амортизація основних фондів і нематеріальних активів	800
5. Інші витрати	500
6. Витрати на виробництво — усього	10000
7. Витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції	450
8. Зміна залишків витрат майбутніх періодів (приріст віднімається, зменшення додається)	+300
9. Зміна залишків резерву майбутніх платежів (приріст додається, зменшення віднімається)	-
10. Собівартість валової продукції	9250
11. Зміна залишків незавершеного виробництва (приріст віднімається, зменшення додається)	-200
12. Виробнича собівартість товарної продукції	9450
13. Позавиробничі (комерційні) витрати	350
14. Повна собівартість товарної продукції	9800

Кошторис витрат на виробництво розробляється на основі кошторису по окремих цехах. Складання кошторису витрат на виробництво розпочинається з допоміжних цехів, потім переходять до основних цехів, і нарешті, розробляють кошторис для всього підприємства у цілому. Далі на основі кошторису визначається собівартість товарної і реалізованої продукції.

Перевірка правильності розрахунку собівартості і взаємозв'язку витрат на виробництво по економічних елементах з кошторисом витрат і статтями калькуляції: визначаємо внутрішній оборот витрат і складається зведений кошторис (управлінський звіт), що носить назву «зведення витрат на виробництво». Ця робота і завершує процес планування собівартості продукції.

Кошторисом витрат на виробництво та планом витрат передбачені продуктивні витрати, які залежать від характеру господарської діяльності підприємства, так і непродуктивні витрати, які утворюються через недоліки в технології та організації виробництва (втрати від браку, простоїв тощо).

Кошторис витрат центру відповідальності (зведений кошторис) – зведений план усіх витрат підприємства (виробничо-фінансової діяльності) на майбутній період.

Складання кошторисів – сумування усіх витрат виробництва продукції, цеху (відділу, дільниці), рівень використання яких визначається технічними або організаційними можливостями, управління ними, їх агрегування в кошториси, розраховані на запланований чи фактичний рівнянь використання виробничих ресурсів, тобто формування кошторисів за прямими витратами, які безпосередньо можуть бути віднесені до даного центру відповідальності.

До продуктивних витрат належать виправдані чи доцільні для даного виробництва витрати. До непродуктивних відносить витрати, які виникають з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У випадку ідеальної організаційної технології виробництва і праці всі витрати повинні бути продуктивними.

Продуктивні витрати визначають як витрати передбачені кошторисом, адже в кошторис звичайно включають і витрати, що враховують недоліки організації виробництва (наприклад «базові стандарти»).

Непродуктивні витрати це витрати, що непередбачені кошторисом. Зокрема, витрати що виникають через незаплановані організаційні причини, незаплановані порушення технології

виробництва, через порушення договірних відносин, внаслідок чого виникає брак понад технологічні норми, знецінення запасів, псування і нестачі цінностей, відхилення витрат від норм, штрафи, пені тощо за винятком втрат, відшкодованих винними особами, та браку і втрат від псування за ціною їх можливого використання.

У Примітках до річної фінансової звітності непродуктивні витрати відображаються в розділі V «Доходи і витрати» в рядку 492 «Непродуктивні витрати і втрати», але згідно з цією формою, окремо наводяться в рядку 470 штрафи, пені, неустойки, а в рядку 492 наводяться непродуктивні витрати і втрати.

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.

Особливу увагу керівництво підприємств звертає на частку накладних витрат, які виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством, а саме:

- прямі матеріальні витрати (Direct Materials);
- прямі витрати на оплату праці (Direct Labor);
- інші прямі витрати (Other Direct Costs).

Виробничі накладні витрати (Manufacturing Overheads) пов'язані з організацією та управлінням виробництвом, не можна віднести до собівартості конкретних виробів економічно доцільним шляхом. Прикладами таких витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо. Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази. Вибір бази розподілу впливає на фінансовий результат, а також на правильність прийняття рішень (доцільність виробництва, чи навпаки, зняття з виробництва тих чи інших видів продукції).

Найпоширеніші бази розподілу і їх характеристика подано в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

**Характеристика баз розподілу
загальновиробничих витрат**

№ з/п	База розподілу витрат	Характеристика бази витрат
1.	Основна заробітна плата виробничих робітників	Вибір цієї бази розподілу зумовлений значною питомою вагою заробітної плати порівняно з іншими витратами і використовується на виробництвах із низьким рівнем механізації та автоматизації робіт.
2.	Людино-години, відпрацьовані виробничими робітниками	Використання цієї бази зумовлено простотою її використання та наявністю інформації в нарядах на виконання робіт.
3.	Машино-години	Використання цієї бази поширено на виробництвах з високою питомою вагою механізованих і автоматизованих робіт.
4.	Прямі витрати	Згідно з цією базою вважається, що непрямі втрати мають бути розподілені прямо пропорційно прямим витратам, тобто чим більше прямих витрат, тим більше непрямих витрат відносять на об'єкт.
5.	Прямі матеріальні витрати	Ця база поширена на виробництвах, де значну питому вагу займають матеріальні витрати, що характерно для матеріаломістких виробництв.
6.	Кошторисні (нормативні ставки)	Ця ставка визначається на основі попередньо розробленого кошторису для загальновиробничих витрат (для підприємства в цілому або для окремого структурного підрозділу).
7.	Ринкові ціни	Вибір цієї бази зумовлений попитом на продукцію. Вважається, що чим вищі ціни, тим більшу частку загальновиробничих витрат слід відносити на цей продукт.
8.	Обсяг виробництва продукції	Ця база, на відміну від попередньої, орієтована не на ринок, а на виробництво. Крім того, вона може бути використана лише для видів продукції з приблизно однаковою трудомісткістю, що зменшує можливості її використання.

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

Відображення накладних витрат на рахунках бухгалтерського 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.

Некоректний розподіл накладних витрат передбачає:

- неправильну оцінку діяльності окремих підрозділів підприємства;
- невідповідності цін ринковому попиту на окремі продукти;
- необгрунтоване зняття з виробництва вигідних або, навпаки, розширення виробництва збиткових для підприємства видів продукції.

Про умовність розподілу накладних затрат та важливе значення вибору коректніших баз розподілу свідчать такі висновки:

1) вибираючи ту чи ту базу та ступінь деталізації розподілу накладних затрат слід керуватися принципом «затрати – вигоди», тобто потенційні вигоди від такого розподілу мають перевищувати пов'язані з ними затрати;

2) зміна бази розподілу накладних затрат, дає змогу одержати різну оцінку рентабельності окремих підрозділів або окремих видів продукції;

3) чим більша питома вага накладних затрат, віднесених на собівартість продукції, тим більших змін в оцінці рентабельності окремих видів продукції можна очікувати в результаті розподілу та перерозподілу накладних затрат;

4) не існує ідеальних баз розподілу, але існують різні за коректністю бази розподілу для кожного окремого підприємства.

Приклад 5.4. Розрахувати показник списання (Π_c) загальновиробничих витрат на два роки використовуючи дані підприємства, які подані в табл.5.9.

Таблиця 5.9

Господарська діяльність підприємства, тис.грн

№ п/п	Показники	Інформація двох років		
		1-й рік	% зростання	2-й рік
1	Допоміжні матеріали	9620,0	10,0	10582,0
2.	Ремонт обладнання	2490,0	10,0	2739,0
3.	Послуги сторонніх організацій	730,0	10,0	803,0
4.	Непрямі трудові витрати	8910,0	10,0	9801,0
5.	Технічний контроль продукції	4290,0	10,0	4719,0
6.	Амортизація обладнання	8500,0	12,0	9520,0
7.	Страхування обладнання	1820,0	10,0	2002,0
8.	Податок на нерухомість	650,0	20,0	780,0
9.	Електроенергія	1170,0	10,0	1287,0
10.	Інші загальновиробничі витрати	604,5	20,0	725,4
	Всього	38784,5		42908,0
	Відпрацьовано машино/годин	5500,0	+585,0	6085,0

Розрахунок показників списання (P_c) загальновиробничих витрат на два роки:

$$1. \text{ На 1 рік } P_{c1} = 604,5 : 38784,5 \times 5500,0 : 100 = 0,857$$

$$2. \text{ На 2 рік } P_{c2} = 725,4 : 42908 \times 6085 : 100 = 1,029.$$

Приклад 5.5. Розподіл загальновиробничих витрат з метою включення їх суми до собівартості одиниці готових виробів поданий в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

Розподіл загальновиробничих витрат між виготовленими виробами

Найменування виробу	Всього прямих витрат (з урахуванням браку), грн.	Питома вага		Змінні витрати		Постійні розподілені витрати	
		Розрахунок	. %	Розрахунок	сума	Розрахунок	Сума
ТД-300	15468,14	$15468,14 / 25500 \times 100$	60,66	$60,66 \times 7100 / 100$	4306,86	$60,66 \times 3825 / 100$	2320,25

Закінчення табл. 5.10

ТД-500	10031,86	10031,86/25 500×100	39,34	39,34× 7100/100	2793,14	39,34× 3825/ 100	1504, 75
Разом:	25500,00		100,0		7100,00		3825, 00

Списання витрат на освоєння та підготовку виробництва на собівартість готової продукції здійснюється згідно з кошторисною документацією, договорами (орендна плата, підписка) або іншим способом, який забезпечує рівномірність списання. Списання таких витрат може здійснюватись двома способами: рівномірним та за кошторисними ставками.

Віднесення витрат до прямих чи непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими по відношенню до різних об'єктів. Так, наприклад, амортизація верстатів є прямими витратами виробничого підрозділу (цеху) і непрямими витратами окремих видів продукції, що виробляються у цьому цеху.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 №30 наведено визначення непродуктивних витрат як витрат, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології, тощо.

Позамовний метод: суть, застосування.

На вітчизняних підприємствах позамовний метод використовується коли виготовляється складна, дорога продукція з тривалим циклом виробництва (підводні човни, прокатні верстати, унікальне верстатне обладнання). Основною вимогою позамовного методу є облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

Калькулювання за замовленнями (Job-Order Costing) - система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Основні кроки складання фактичної

калькуляції собівартості продукції наступні: на підставі підписаного договору на відкриття замовлення відділ планування та підготовки виробництва направляє у відповідні структурні підрозділи повідомлення про відкриття замовлення (рис. 5.9).

За цим методом витрати на виробничі матеріали, оплату праці робітників, зайнятих у виробництві та загальновиробничі накладні витрати відносяться на кожне індивідуальне замовлення або на виготовлену партію продукції. Одночасно в бухгалтерії відкривається картка на замовлення, записи в якій здійснюються по мірі виконання замовлення.

Отже, *позамовний метод* передбачає розгляд кожного замовлення як окремої облікової одиниці, для якої розраховуються прями матеріальні та трудові витрати, і накладні витрати.

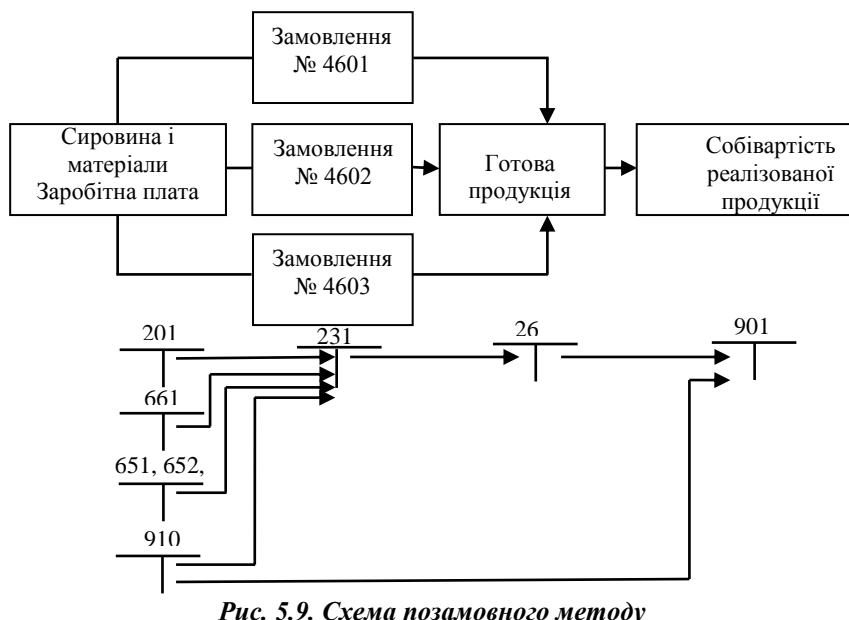


Рис. 5.9. Схема позамовного методу калькулювання собівартості продукції

Нині на вітчизняних машинобудівних підприємствах застосовують позамовний метод з напівфабрикатним зведенням

витрат ливарного виробництва. Позамовним методом балансовим узагальненням визначають собівартість продукції. У разі якщо витрати незавершеного виробництва не задокументовані, тоді вони автоматично включаються до собівартості продукції підприємства, що призводить до одночасної недостовірності результатів і калькулювання собівартості продукції, та контролю витрат. На достовірність калькулювання собівартості видів продукції машинобудування може впливати застосування напівфабрикатного варіанта зведення витрат виробництва. Оскільки розподіл собівартості литва між видами продукції здійснюється пропорційно до його ваги без урахування трудо- та енергомісткості ливарних заготовок. Більш доцільним є віднесення витрат литва на конкретні види продукції лише за сумою матеріальних витрат на його виробництво з вилученням зворотних відходів з тим, щоб інші витрати були безпосередньо віднесені на відповідні статті собівартості продукції. Сутність позамовного методу (щодо промисловості) розглянута в табл. 5.11.

Таблиця 5.11

Сутність позамовного методу

Ознака	Сутність
1	2
Сфера застосування	Індивідуальні та дрібносерійні типи виробництва, допоміжні виробництва.
Об'єкт обліку витрат	Окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виготовлення.
Узагальнення витрат	Прямі матеріали та прямі витрати праці відносяться безпосередньо на конкретний вид робіт, витрати, прямо не простежуються, такі як заводські накладні витрати, відносять на окремі роботи з використанням заданої ставки (розподілу) накладних витрат
Розрахунок собівартості	Після закінчення виготовлення виробу або виконання робіт, замовлення закривається. Підраховуються витрати на його виконання, які за вирахуванням зворотних відходів, повернення невикористаних матеріалів на складі стають індивідуальною фактичною собівартістю замовлення. У дрібносерійному виробництві фактична собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми витрат виробництва на кількість виготовленої з цього замовлення продукції.

Порядок і послідовність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції *позамовним методом* наведено на рис. 5.10.

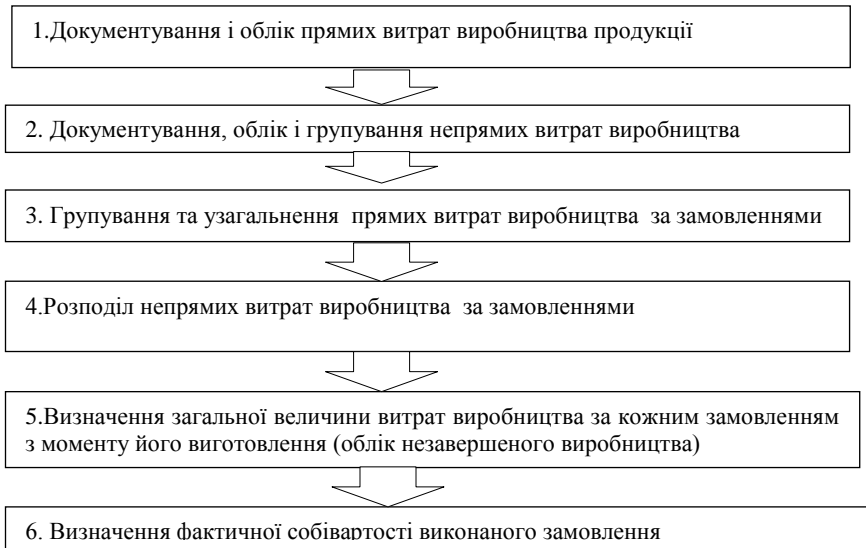


Рис. 5.10. Етапи позамовного методу обліку та калькулювання витрат

Приклад 5.6. – формування калькуляційної відомості замовлення подано в табл. 5.12.

Таблиця 5.12

Калькуляційна відомість замовлення

№ з/п	Витрати на замовлення	Номер заявки	Вартість, в доларах
1.	Прямі витрати:		
	відтиск картинок	3607	180,0
	картонна основа	3608	74,0
	коробки	3612	35,0
	етикетки на коробках	3612	48,0
	Всього:		337,00
2.	Прямі трудові витрати:		
	участок, порізки картинок 25 год, вартість 1 год – 3,60 долара		90,00

Закінчення табл. 5.12

	участок, виготовлення коробки – 40 год, вартість 1 год – 2,75 долара		110,00
	Всього:		200,00
3.	Змінні виробничі накладні витрати:		
	участок, порізки картинок 25 год, вартість 1 год – 0,60 долара		15,0
	участок, виготовлення коробки – 40 год, вартість 1 год складає 0,75 долара		30,0
	Всього:		45,00
4.	Постійні виробничі накладні витрати:		
	участок, порізки картинок 25 год, вартість 1 год – 1,60 долара		40,00
	участок, виготовлення коробки – 40 год, вартість 1 год складає 1,25 долара.		50,00
	Всього:		90,00
	Загальна сума витрат на формування замовлення, грн		672,00
	Кількість продукції (коробки) (шт., од)		1200
	Вартість одиниці замовлення (672,00 : 1200), грн		0,56

Отже, за позамовним методом здійснюється аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень, що дозволяє виявити рентабельні замовлення, визначити ціну продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час. Недолік методу полягає в тому, що собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати, проте його можна подолати таким чином: розраховувати калькуляцію за методом «директ-костинг», кожного разу після одержання відносно закінченого проміжного результату виготовлення виробу. Такий удосконалений позамовний метод

може бути використаний на підприємстві, оскільки переваги, які він надає, найбільше відповідають виробничому процесу.

Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат: сутність, застосування.

Попередільний метод обліку витрат передбачає, 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. У зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення усіх витрат виробництва за період (як правило, за місяць) у цілому і по кожній статті витрат окремо на кількість готової продукції за даний період.

Попроцесний метод передбачає групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва. При цьому може бути використано два методи обліку виробничих витрат:

- напівфабрикатний: передбачає визначення фактичної собівартості напівфабрикатів кожного процесу і їх передачу у наступний процес відображають у системі рахунків бухгалтерського обліку;

- безнапівфабрикатний: здійснюється за процесами, але без визначення собівартості напівфабрикатів. Визначається лише собівартість повністю готової продукції.

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).

Етапи калькулювання за процесами відображено на рис. 5.11., на основі якого можемо прослідкувати його застосування у галузях з масовим серійним характером виробництва, які випускають однорідну продукцію (хімічній, нафтопереробній, текстильній, вугільній, металургійній промисловості тощо), тобто там, де на протязі тривалого періоду часу продукція проходить обробку за декількома стадіями. Цей метод

використовується також підприємствами непромислової сфери, наприклад, при сортуванні поштової кореспонденції, в кафе самообслуговування та ін.

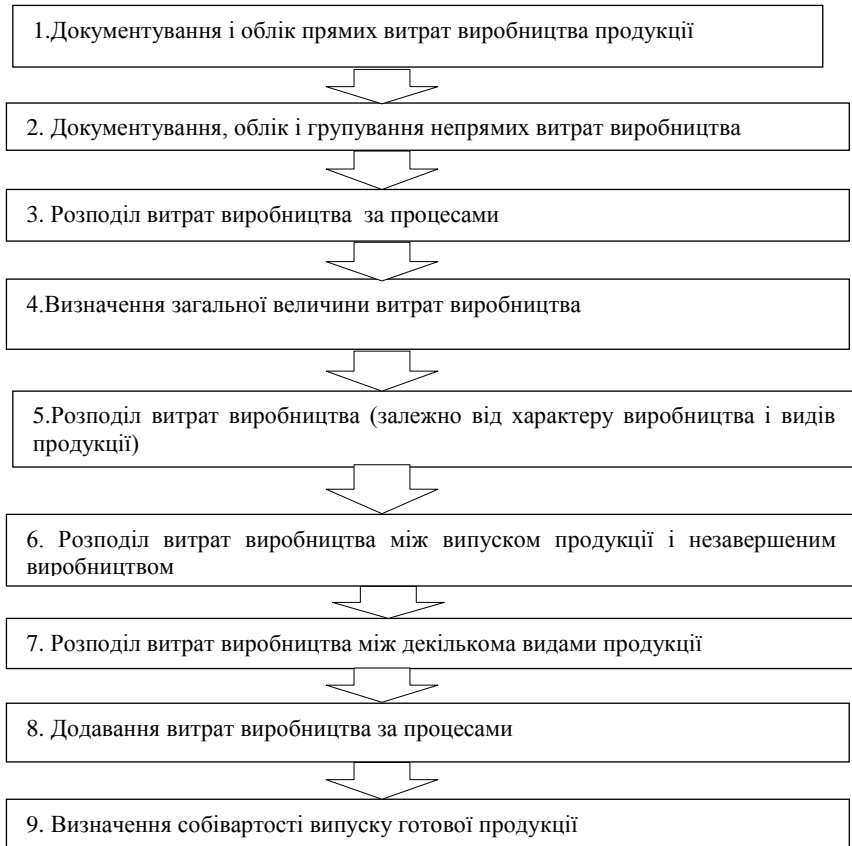


Рис. 5.11. Етапи попроцесного методу калькулювання собівартості продукції

Залежно від кількості процесів та технології обробки продукції, наявності і величини незавершеного виробництва, калькулювання за процесами може бути простим та ускладненим.

Приклад 5.7. Під час попроцесного калькулювання усі понесені виробничі витрати і кількість виготовлених одиниць продукції акумулюють у виробничому звіті (див. табл.5.13).

Таблиця 5.13

Схема попроцесного калькулювання витрат

<i>Віднесено на підрозділ (кількість (одиниці, шт.):</i>	
Знаходиться у процесі на початок періоду	5 000
Введено в процес	20 000
<i>Всього одиниць</i>	<i>25 000</i>
Передано на інший процес	15 000
Знаходиться у процесі на кінець періоду	10 000
<i>Всього одиниць</i>	<i>25 000</i>
<i>Віднесено на підрозділ витрати, грн:</i>	
Вартість напівфабрикатів на початок періоду, грн	12 000
Понесено протягом періоду, грн	85 000
<i>Всього витрат, грн:</i>	<i>97 000</i>
<i>Всього враховано витрат:</i>	
Вартість напівфабрикатів, переданих в інший процес, грн	60 000
Вартість напівфабрикатів, що знаходяться у процесі на кінець періоду, грн	37 000
<i>Всього витрат, грн</i>	<i>97 000</i>

У табл. 5.14, узагальнено особливості позамовного та попроцесного методів калькулювання та обліку витрат.

Таблиця 5.14

Особливості позамовного та попроцесного методів калькулювання витрат

Позамовний метод калькулювання	Попроцесний метод калькулювання
1. Концентрація даних про здійснені витрати й віднесення їх на окремі види робіт чи серії готової продукції	1. Групування виробничих витрат за окремими підрозділами чи виробничими ділянками безвідносно до окремих замовлень
2. Визначення витрат по кожній завершній партії, а не за проміжок часу	2. Списання витрат за календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення
3. Ведення тільки одного рахунка «Незавершене виробництво» щодо всіх замовлень	3. Відкриття кількох рахунків до рахунка «Незавершене виробництво» для кожного підрозділу чи виробничої ланки
4. Застосовується в індивідуальному виробництві (зокрема, з метою визначення вартості медичних послуг)	4. Застосовується в масовому виробництві (наприклад, під час визначення собівартості освітніх послуг)

Важливим питанням калькулювання собівартості продукції за *позамовним і попроцесним методами є віднесення непрямих витрат до відповідних замовлень або видів продукції*. Проблема полягає в тому, що ці витрати не можуть бути прямо віднесені до відповідних об'єктів витрат, а повинні бути розподілені між виробами і замовленнями пропорційно до певної бази (обсягу виробництва, годин праці робітників, машино-годин роботи обладнання, прямої заробітної плати, матеріальних витрат тощо). При цьому розраховується ставка розподілу непрямих витрат як відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Така ставка може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів підприємства (у випадку виробництва однорідної продукції однакової складності) або встановлюватися для кожного виробничого підрозділу окремо (за умови різної складності праці у них). У випадку наявності загальних витрат обслуговуючих підрозділів розподіл виробничих накладних витрат включає такі етапи:

- розподіл загальних витрат між підрозділами підприємства;
- перерозподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами;
- розрахунок ставки розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу;
- розподіл накладних витрат між виробами.

Позитивні риси і недоліки попроцесного методу узагальнено в табл. 5.15.

Таблиця 5.15

Позитивні риси і недоліки попроцесного методу обліку

Особливості попроцесного методу	Недоліки попроцесного методу	Позитивні риси попроцесного методу
1. Організація синтетичного обліку з виділенням декількох рахунків основного виробництва (в розрізі окремих виробничих підрозділів). 2. Локалізація виробничих витрат по кожному виду готової продукції за календарний період.	1. Необхідність інвентаризації незавершеного виробництва на кінець періоду в усіх цехах одночасно.	1. Відносна простота у порівнянні з позамовним методом (немає необхідності вести картки обліку собівартості).

Закінчення табл. 5.15

<p>3. Визначення обсягів незавершеного виробництва на підставі собівартості еквівалентної одиниці готової продукції.</p> <p>4. Накопичення собівартості готової продукції при переході від процесу до процесу (від підрозділу до підрозділу).</p>	<p>2. Неможливість точно визначити ступінь обробки напівфабрикатів або продукції у незавершеному виробництві, що негативно впливає на достовірність показника собівартості.</p>	<p>2. Витрати списуються за календарний період, а не за час виготовлення замовлення.</p>
---	---	--

Порівняльну характеристику методів обліку і калькулювання собівартості за замовленнями і за процесами за окремими ознаками подано в табл. 5.16.

Таблиця 5.16

Порівняльна характеристика калькулювання собівартості за замовленнями і процесами

Ознака порівняння	Калькулювання за замовленнями	Калькулювання за процесами (переділами)
<p>1. Співвідношення виробництва і реалізації</p>	<p>реалізація передує виробництву: покупець відомий до початку виробництва, відомі його вимоги до якості продукції та її комплектації</p>	<p>виробництво передує реалізації: вироблена продукція стає товарними запасами, її майбутній покупець невідомий, вимоги до якості продукції стандартизовані</p>
<p>2. Витрати матеріалів</p>	<p>Обсяг необхідних матеріалів попередньо відомий, їх закупаються під замовлення і відносять на поточні витрати</p>	<p>Обсяг необхідних матеріалів часто невідомий, на складі зберігається мінімальний запас матеріалів для забезпечення безперервності виробництва</p>
<p>3. Кваліфікація робітників та характер їх праці</p>	<p>Загальний рівень кваліфікації робітників більш високий, робітники повинні вміти виконувати широкий спектр робіт</p>	<p>Менш високий рівень загальної кваліфікації робітників, роботи однотипні і чітко визначені</p>
<p>4. Рівень накладних витрат</p>	<p>Накладні витрати відносно невисокі, більшість витрат прямо відносяться на конкретне замовлення</p>	<p>Широке застосування автоматизації виробництва зумовлює більш високі накладні витрати</p>

Закінчення табл. 5.16

5.Тривалість виробничого періоду	Виробничий період відносно короткий, заздалегідь визначений	Виробничий період часто не визначений, тривалий, безперервний, не обмежений у часі
6.Періодичність калькуляції	Собівартість замовлення визначається після закінчення робіт за конкретним замовленням	Собівартість продукції визначається періодично (при складанні звітності: помісячно, поквартально, в кінці року)

Для обліку незавершеного виробництва при попроцесному калькулюванні в міжнародній практиці використовують еквівалентні одиниці, які є кількісним вимірником продукції, що знаходиться у виробництві, виходячи із ступеня їх завершеності.

Для визначення витрат на одиницю продукту необхідно всі понесені виробничі витрати розділити на кількість вироблених одиниць. Витрати на одиницю продукту є базою для віднесення витрат на продукцію, передану на інший процес, і на продукцію, що знаходиться в запасах у процесі на кінець періоду. Оскільки витрати повинні бути віднесені як на завершені одиниці, так і на незавершені одиниці продукції, необхідно здійснювати розрахунки з використанням еквівалентних одиниць.

Розрахунок кількості еквівалентних одиниць готової продукції та обчислення їх собівартості залежить від методу оцінки запасів, що використовується на підприємстві – ФІФО чи середньозваженої собівартості (табл. 5.17.).

Таблиця 5.17

Особливості калькулювання за процесами залежно від методу ФІФО чи середньозваженої собівартості

Етап калькулювання	Метод середньозваженої собівартості	Метод ФІФО
узагальнення даних про рух фізичних одиниць продукції	залишок на поч. періоду + Запуск = Випуск + Залишок на кін. Періоду	такий самий підхід, але необхідно відокремити дані про початкові запаси та кількість виробів, обробку яких почато у звітному періоді

Закінчення табл. 5.17

обчислення еквівалентних одиниць готової продукції	сума готової продукції, виготовленої у звітному періоді, та еквівалентних одиниць готової продукції на кінець звітного періоду	такий самий підхід, але необхідно ще відняти еквівалентні одиниці готової продукції у незавершеному виробництві на початок періоду
визначення загальної суми витрат на виробництво	сума витрат незавершеного виробництва на початок періоду та витрат звітного періоду	
розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції	ділення загальної суми виробничих витрат на загальну кількість еквівалентних одиниць	ділення витрат звітного періоду на кількість еквівалентних одиниць звітного періоду
розподіл виробничих витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом	добуток кількості еквівалентних одиниць за кожною статтею витрат у складі готової продукції і незавершеного виробництва на собівартість еквівалентної одиниці для кожної статті витрат	собівартість готової продукції включає витрати незавершеного виробництва на початок періоду, витрати на завершення обробки виробів у незавершеному виробництві та витрати поточного періоду. Незавершене виробництво на кінець періоду включає витрати звітного періоду

Якщо обслуговуючі підрозділи надають послуги не тільки виробничим підрозділам, але і один одному, то розподіл витрат обслуговуючих підрозділів стає дещо складнішим і може бути проведений з використанням *таких методів: прямого розподілу; послідовного розподілу; взаємних послуг; одночасного розподілу.*

При методі *прямого розподілу витрати обслуговуючих підрозділів* списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів. Тобто, взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги. При використанні методу не враховуються послуги допоміжних підрозділів, що надаються один одному. Витрати цих підрозділів відносяться безпосередньо на основні підрозділи щодо вибраної бази розподілу. Найбільшого поширення

цей метод отримав на підприємствах, де невиробничі центри витрат послуги один одному не надають. Переваги методу прямого розподілу витрат – простота і нетрудомістка, однак істотним недоліком є серйозні спотворення при визначенні реальної собівартості різних видів продукції.

Метод послідовного розподілу непрямих витрат (покроковий метод) є більш точним, ніж прямий, так як враховує послуги, що надаються невиробничими підрозділами один одному в односторонньому порядку. Орієнтовна схема такої взаємодії центрів витрат наведена на рис. 5.12.

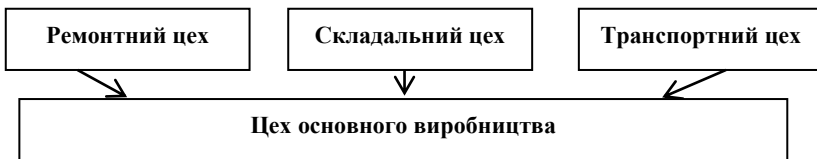


Рис.5.12. Взаємодія допоміжних цехів при методі послідовного розподілу

Віднесення витрат в цьому випадку передбачає великий обсяг роботи і здійснюється послідовно: крок 1 – витрати розподіляються по підрозділах, при цьому визначаються всі витрати кожного підрозділу; крок 2 – визначається базова одиниця обсягу послуг, що дозволяє без труднощів встановити споживання цих послуг іншими підрозділами; крок 3 – розподіл витрат на основі обраної базової одиниці.

При застосуванні *методу послідовного розподілу* витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно відносно до виробничих підрозділів та до інших обслуговуючих підрозділів. Перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, не повинен включати витрати іншого підрозділу, навіть якщо йому це вигідно, а повинен якнайменше обслуговуватись іншими підрозділами. За таким самим принципом визначають послідовність розподілу інших обслуговуючих підрозділів.

У разі якщо витрати одного допоміжного підрозділу розподілені, витрати інших невиробничих підрозділів на витрати

допоміжного підрозділу (цеху) не розподіляють. Даний метод дає більш вірну картину собівартості окремих видів продукції у порівнянні з прямим методом.

Метод взаємних послуг передбачає повний розподіл взаємних послуг між обслуговуваними підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, який отримав послуги, та віднімання з витрат кожного підрозділу, що надає послуги, певної суми витрат. Даний метод розподілу на відміну від попередніх враховує надання допоміжними підрозділами взаємних послуг. Використання цього методу дає точніші результати, але він настільки трудомісткий, що вручну його можна застосувати лише при наявності двох допоміжних підрозділів (інакше потрібна допомога програмного продукту). При застосуванні методу спочатку встановлюють внутрішні послуги, що надаються допоміжними підрозділами один одному. Потім ці витрати відносяться на основні виробничі підрозділи пропорційно обраної бази. Процес розподілу витрат буде складатися з наступних етапів: 1) в таблиці розраховуються частки, за якими витрати допоміжних підрозділів відносяться на інші підрозділи, допоміжні і основні, виходячи з бази розподілу; 2) на основі даних отриманої таблиці складається система рівнянь, що враховує надання взаємних послуг допоміжними підрозділами.

Приклад 5.8. Підприємство випускає два види продукції: виріб А - велика частка ручної праці, виріб Б - виробництво механізоване. Якщо за базу розподілу непрямих витрат прийняти прямі витрати праці, то собівартість вироби А буде завищена, а виробу Б - занижена. Протилежна ситуація складеться, якщо застосувати за базу розподілу години роботи обладнання. Вважатимемо, що на підприємстві послуги складу готової продукції використовуються ремонтним цехом, і навпаки. Сукупні витрати складу будуть формуватися з суми власних витрат і віднесених після розподілу витрат ремонтного цеху. Розподілимо їх на підрозділи відповідно до обраної бази. За базу розподілу приймемо прямі витрати. Далі розрахуємо співвідношення між підрозділами (табл. 5.18). За допомогою системи рівнянь розрахуємо витрати невиробничих підрозділів, враховуючи взаємне споживання послуг.

Таблиця 5.18

Розподіл послуг і витрат між підрозділами

Підрозділи (цехи) надання послуг		Підрозділи (цехи) надання послуг				Всього
		Склад	Ремонт ний цех	Виробничий підрозділ №1	Виробничий підрозділ №2	
Склад	Прямі витрати, тис.грн	-	1300	2600	1900	5800
	Частка прямих витрат,%	-	22,4	44,8	32,8	100
Ремонтний цех	Прямі витрати, тис.грн	1100	-	2600	1900	5600
	Частка прямих витрат,%	19,6	-	46,4	34,0	100

$$C = 1300 + 0,224P ; P = 1100 + 0,196C,$$

де, С – відкореговані витрати складу; Р – відкореговані витрати ремонтного цеху.

Застосовуючи метод підстановки розв'яжемо систему

рівнянь: $C = 1300 + 0,224 \times (1100 + 0,196C)$

$$C = 1300 + 246 + 0,044C$$

$$0,956C = 1546$$

$$C = 1617 \text{ (тис.грн.)}$$

$$\text{Тоді, } P = 1100 + 0,196 \times 1617 = 1417 \text{ (тис.грн)}$$

Далі розраховані витрати розподілемо між цехами, що і відображено в табл. 5.19.

Таблиця 5.19

Розподіл витрат між підрозділами (цехами)

Невиробничий підрозділ (цех)	Розрахунок	Виробничі підрозділи (цехи)		Всього
		Виробничий підрозділ №1	Виробничий підрозділ №2	
Склад	$1617 \times 0,464$	750	-	1300
	$1617 \times 0,34$	-	550	
Ремонтний цех	$1417 \times 0,448$	635	-	1100
	$1417 \times 0,328$	-	465	
Всього розподілено	-	1385	1015	2400
Прямі витрати	-	2600	1900	4500
Всього витрат	-	3985	2915	6900

Вибір методу розподілу непрямих витрат впливає на точне визначення собівартості за окремими видами продукції щодо рентабельності випуску будь-якого виду продукції. Це дозволяє підприємству встановити економічно виправданий рівень ціни виробленої продукції. Без впровадження оптимального методу розподілу непрямих витрат, підприємство може отримати значну непропорційність виробничої програми і цінової політики, що може привести до погіршення його фінансового стану. Однак при виборі конкретного методу розподілу непрямих витрат і затвердження його в обліковій політиці підприємства, необхідно домагатися задоволення пріоритетних цілей і завдань, стратегії підприємства.

Віднесення окремих видів витрат на готову продукцію і на витрати, щодо реалізації продукції в даному періоді, за умови, що розподіл непрямих витрат між видами продукції вже вироблено, всі виробничі витрати розподіляють на змінну і постійну компоненти. Усі виробничі витрати поділяються на витрати прямих матеріалів, прямої праці та виробничі накладні витрати. Якщо перші дві групи, як правило, є прямими змінними витратами і безпосередньо відносяться на вироблений продукт, то виробничі накладні витрати є змішаними, тобто включають як змінну, так і постійну компоненти.

Змінні виробничі накладні витрати слід віднести на собівартість готового продукту, так як вони включають силову енергію, непрямі матеріали, упаковку, контроль якості і тощо. У той же час розподіл постійних накладних витрат здійснюють:

- включають їх до складу виробничої собівартості, тобто рівномірно розподіляють по усій виробленій продукції;
- маркетингові та адміністративні витрати відносять до витрат періоду, тобто на сукупність витрат, пов'язаних з реалізацією продукції в конкретний період (найчастіше місяць).

Для оцінки собівартості продукції обирають період для віднесення постійних виробничих витрат:

- період, в якому витрати фактично з'являються;
- період, в якому продукція реалізується.

Тому важливим є формування системи виробничого обліку підприємства, яка займатиметься підготовкою інформації про витрати виробництва, визначення собівартості виготовленої продукції та собівартості незавершеного виробництва для визначення прибутку.

Бухгалтери підприємств ведуть **зведений облік витрат, який включає** комплекс робіт, пов'язаний із групуванням в обліку витрат за видами продукції, цехами, переділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, із розмежуванням витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

Організація зведеного обліку витрат (рис. 5.13) 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.

Побудова регістрів зведеного обліку (ведення аналітичного обліку) залежить від вибору методу обліку і калькулювання для відображення і обліку інформації у звітності. Однак у будь-якому разі в зведених відомостях наводять такі дані: залишки незавершеного виробництва на початок місяця; витрати за звітний місяць; собівартість остаточного (невиправного) браку; собівартість нестач (залишків) незавершеного виробництва; витрати на випуск товарної продукції; залишки незавершеного виробництва на кінець місяця.

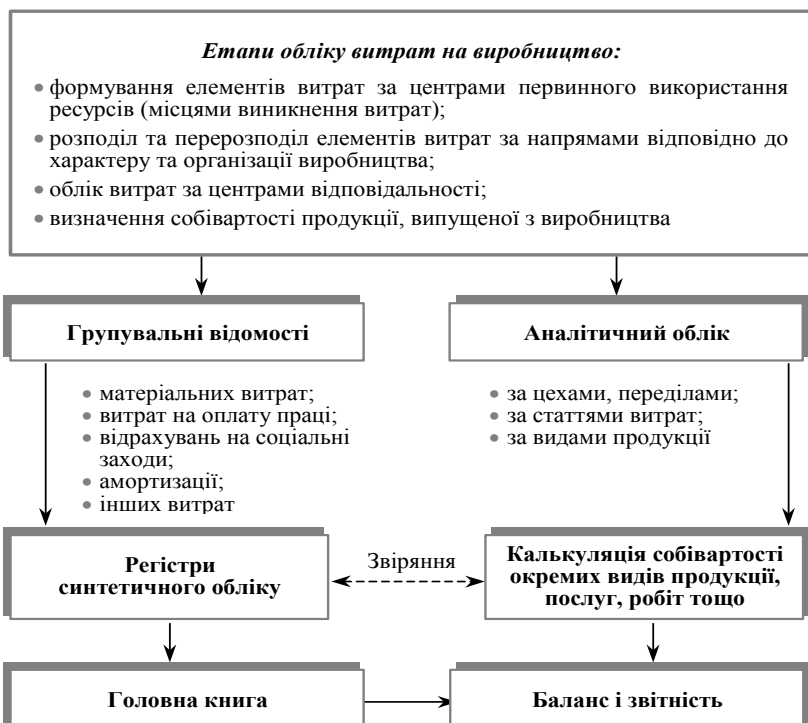


Рис. 5.13. Організація зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Отже, для цілей управлінського обліку існує багато методів калькулювання собівартості продукції. Проте управлінському персоналу потрібно чітко розуміти відмінності між ними, переваги та недоліки, вплив на фінансовий результат підприємства окремого із методів. Для досягнення максимальних результатів діяльності необхідним є оптимізація витрат, яка передбачає не їх мінімізацію, а повний контроль витрат, управління і контроль виробничою собівартістю продукції, що визначатиме вартість виробництва кожної окремої продукції та вартість функціонування всього підприємства.

Висновки до розділу 5

Ринкові відносини визначають важливу роль обліку і калькулювання собівартості продукції. Це один із найважливіших інструментів ведення господарської діяльності. Як, правило фінансові результати виробничо-комерційної діяльності підприємства поліпшуються внаслідок вжитих заходів щодо економного та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і зниження собівартості продукції, робіт, послуг.

Важлива роль в економічних заходах підприємств із зниження витрат виробництва належить обліку і калькування собівартості продукції. Вони покликані забезпечити своєчасне, повне і достовірне визначення всіх видатків виробництва за елементами витрат і статтями калькуляції, контроль за правильним використанням матеріальних ресурсів, фонду оплати праці, грошових засобів у процесі виготовлення продукції, за дотриманням кошторисів накладних витрат, розрахунок собівартості продукції в цілому по підприємству і по окремих виробках або видах робіт, виявлення внутрішніх резервів підприємства.

Вибір методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, щодо обслуговуючих виробництв і господарств, особливо на підприємствах із складною організаційною і виробничою структурою, має важливе значення для забезпечення ефективності фінансового планування результатів діяльності. Тому, фахівці служб підприємства мають обрати такий метод обліку і калькулювання собівартості продукції, який найповніше враховує організаційні і технологічні особливості підприємства та дає змогу отримати найоптимальніші показники витрат, контроль за ходом виробництва і результатами діяльності.

Необхідно зрозуміти, який вплив на фінансовий результат підприємства може здійснити кожен з методів. Можна застосовувати на практиці синтез методів для більш глибокого та деталізованого аналізу витрат та усунення недоліків, що має кожен з методів. Оптимізація витрат передбачає не їх мінімізацію, а їх

повний контроль та управління ними з метою досягнення максимальних результатів діяльності підприємства. Підприємство повинне бути націлене на контроль витрат і контроль над виробничою собівартістю продукції, що дозволить мати уявлення про вартість виробництва кожної окремої продукції та вартості функціонування всього підприємства. Оскільки контроль витрат – це, по суті, контроль прибутку, а прибуток – це ціль задля якої створюється і функціонує підприємство.

Тому для того, щоб обрати один з розглянутих вище методів для регулювання та оптимізації витратами на підприємстві, потрібно вивчити їх характерні особливості та співвідносити з тими вимогами та результатами, які очікує отримати підприємство внаслідок використання методів для визначення собівартості продукції.

Контрольні запитання до розділу 5

1. В чому полягає сутність об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання?
2. Які завдання калькулювання собівартості?
3. Який порядок побудови системи обліку і калькулювання витрат.
4. Як класифікують калькуляції?
5. Які основні елементи калькулювання собівартості продукції?
6. У чому сутність і склад виробничої собівартості ?
7. Що є об'єктом обліку затрат?
8. Що є об'єктами калькулювання?
9. Чому калькуляційна одиниця є кількісним вимірником об'єкта калькулювання?
10. Що становить собівартість реалізованої продукції, їх склад та значення?
11. У чому полягає сутність позамовного методу обліку витрат і яка сфера його застосування?
12. У чому полягає сутність попередільного методу обліку витрат і яка сфера його застосування?

13. У чому полягає сутність простого (однопередільного) методу обліку витрат. Які особливості застосування?
14. Яким чином розподіляються витрати звітного періоду між товарним випуском і залишками незавершеного виробництва?
15. Як здійснюється оцінка залишків незавершеного виробництва на кінець місяця?
16. Чим відрізняється виробнича собівартість випущеної (товарної) продукції від виробничої собівартості реалізованої продукції?
17. За якою ознакою відрізняються розподілені постійні загальновиробничі витрати від нерозподілених?
18. Як класифікують накладні витрати?
19. Які принципи розподілу непрямих витрат?
20. Яка мета та завдання розподілу непрямих витрат?
21. Як класифікують методи обліку і калькулювання собівартості?

Тестові завдання до розділу 5

1. Собівартість реалізованої продукції складається з:

1. Собівартості продукції, що була реалізована у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.
2. Виробничої собівартості продукції, що була реалізована у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.
3. Собівартості виготовленої продукції та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.
4. Усі відповіді вірні.

2. Об'єкт обліку

1. Сукупність витрат на виробництво, реалізацію та доведення продукту до споживання, згрупованих для забезпечення прийняттого їх рівня та постійного скорочення.
2. Поділ сукупності витрат на дві групи.

3. Обчислення питомої собівартості.
4. Усі відповіді вірні.
3. *Калькулювання собівартості продукції – це:*
 1. Інформаційна база для вибору виробничої стратегії та ціноутворення.
 2. Кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві.
 3. Формування інформації про витрати.
 4. Усі відповіді вірні.
4. *Собівартість продукції це:*
 1. Якісний показник і об'єкт управлінського обліку, який характеризує ефективність діяльності підприємства.
 2. Групування витрат, віднесення їх на об'єкти обліку.
 3. Кінцевий продукт виготовлений на підприємстві.
 4. Усі відповіді вірні.
5. *Елементи процесу калькулювання собівартості:*
 1. Облік витрат на виробництво; облік виходу продукції; обчислення питомої собівартості.
 2. Контроль витрат, прийняття управлінських рішень.
 3. Групування витрат, віднесення їх на об'єкти обліку.
 4. Усі відповіді вірні.
6. *Калькуляція – це:*
 1. Процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.
 2. Розрахунок у грошовому виразі витрат на виготовлення певного об'єкта калькулювання.
 3. Вимір витрат на виробництво продукції за звітний період.
 4. Усі відповіді вірні.
7. *Планова калькуляція – це:*
 1. Калькуляція, у якій визначають витрати на виробництво продукції.
 2. Калькуляція, у якій обчислюють середній рівень собівартості певного виду продукції на підприємстві.
 3. Калькуляція, яку складають за нормами витрат і враховують технічні, технологічні та організаційні

особливості діяльності підприємства, пов'язані з конкретними умовами виробництва.

4. Усі відповіді вірні.

8. *Звітна калькуляція – це:*

1. Калькуляція, яку складають за нормами витрат і враховують технічні, технологічні та організаційні особливості діяльності підприємства, пов'язані з конкретними умовами виробництва у звітному періоді.

2. Калькуляція, яку складають за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції.

3. Калькуляція, у якій визначають витрати на виробництво продукції.

4. Усі відповіді вірні.

9. *Кошторисна калькуляція – це:*

1. Калькуляція, у якій визначають витрати на виробництво продукції, тобто виробничу собівартість продукції підприємства.

2. Калькуляція, у якій визначають витрати на виконання певних технологічних процесів.

3. Калькуляція, яку складають для визначення витрат на виконання будівельно-монтажних робіт.

4. Усі відповіді вірні.

10. *Виробнича калькуляція – це:*

1. Калькуляція, у якій визначають витрати на виробництво продукції на конкретному підприємстві, тобто виробничу собівартість продукції підприємства.

2. Калькуляція, яку складають за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції.

3. Калькуляція, яку складають за нормами виробничих витрат для визначення граничного рівня витрат на виробництво певної одиниці продукції у плановому періоді.

4. Усі відповіді вірні.

11. *Сутність способу прямого розрахунку витрат у процесі калькулювання полягає у тому, що:*

1. Собівартість об'єкта калькулювання визначають прямим додаванням витрат за видами продукції, процесами, переділами.
 2. Сукупні витрати виробництва загалом чи за окремими статтями ділять на кількість одиниць виготовленої продукції.
 3. Витрати розподіляють пропорційно до певного показника.
 4. Усі відповіді вірні.
12. *Спосіб вилучення витрат – це:*
1. Спосіб калькулювання, який використовують на підприємствах, що виробляють декілька видів продукції.
 2. Спосіб калькулювання, який застосовують для розмежування витрат і визначення собівартості основної продукції за наявності супутньої продукції, отримуваної в одному виробничому процесі, за зворотних відходів.
 3. Спосіб, який використовують для визначення собівартості реалізованої продукції.
 4. Усі відповіді вірні.
13. *Ставку розподілу виробничих накладних витрат визначають як відношення:*
1. Бази розподілу до виробничих накладних витрат.
 2. Бази розподілу до собівартості виробленої продукції.
 3. Суми виробничих накладних витрат до бази розподілу.
 4. Усі відповіді вірні.
14. *Основні завдання калькулювання:*
1. Обчислення фактичної собівартості одиниці продукції, контроль за виконанням завдань, визначення рентабельності продукції, оцінка ефективності роботи, формування інформаційної бази.
 2. Оцінка ефективності роботи, формування інформаційної бази для планування аналізу витрат та прийняття рішень.
 3. Обчислення питомої собівартості продукції.
 4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 6.

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ І ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Важливою умовою ефективного управління промисловим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації щодо витрат виробництва, оскільки вони формують собівартість виробленої продукції. Саме тому вивчення методології обліку та калькулювання собівартості продукції має важливе значення для застосування в бізнесі.

Усі методи обліку і калькулювання собівартості продукції з позиції порядку включення витрат у собівартість продукції можна розділити на два види: калькуляція собівартості продукції з повним розподілом витрат – «абзорпшен-костинг»; калькуляція собівартості продукції за змінними витратами – «директ-костинг».

Абзорпшен-костинг – це метод калькулювання собівартості продукції з розподілом всіх витрат між реалізованою продукцією і залишками товарів. Калькулювання за змінними (неповними) витратами є одним із альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції. Облік виробничої діяльності за методом неповних витрат передбачає відображення абсолютно всіх витрат підприємства за певний час на етапі формування елементів витрат і покладена в основу фінансової звітності. Переваги двох методів калькулювання собівартості полягають у їх відношенні до звітів для внутрішнього користування, які потребують менеджери – звітів про прибуток для кожної основної групи продукції чи сегменту власного бізнесу, місячних або кварталних.

Зміст розділу

- 6.1. Суть обліку і калькулювання за повними витратами
- 6.2. Метод директ-костинг (облік змінної вартості)
- 6.3. Відмінності між обліком повної та неповної собівартості
- 6.4. Калькулювання на основі діяльності (ABC)

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен **набути компетентності:**

- Здатність розуміння сутності методів «абзорпшен-костинг», «директ-костинг» для їх застосування в діяльності підприємств;
- Здатність набуття знань сутності змінних і постійних, релевантних і нерелевантних витрат для класифікації витрат на підприємствах;
- Здатність застосування концепції обліку змінної вартості як інструменту, що використовується для прийняття короткострокових рішень;
- Здатність знань відмінностей між обліком повної та неповної собівартості;
- Здатність здійснення калькулювання на основі діяльності (ABC-метод).

Ключові терміни та поняття

«постійні витрати» «змінні витрати»; релевантні та нерелевантні витрати, фактор витрат, релевантний діапазон, «собівартість»; база розподілу; маржинальний дохід (сума покриття); операційний дохід (прибуток); об'єкти обліку витрат; абзорпшен-костинг; директ-костинг; відмінності між обліком повної та неповної собівартості; ABC.

Глосарій розділу 6

Облік і калькулювання за повними витратами (абзорпшен-костинг) (англ. Absorption Costing) – метод калькулювання собівартості продукції з розподілом усіх витрат між реалізованою продукцією і її залишками на складі; класифікації витрат на прямі та непрямі, отриманню інформації про всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

Постійні витрати (Fixed Costs) – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Постійні обов'язкові витрати – визначаються нормальною виробничою потужністю підприємства.

Постійні необов'язкові витрати – розмір яких визначається внутрішнім керівництвом підприємства самостійно і не має прямого відношення до поточної діяльності.

Змінні витрати (Variable Costs) – це витрати, що змінюються прямопропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівзмінні витрати – витрати, що змінюються не прямо пропорційно змінам обсягу діяльності.

Змішані витрати – витрати, які мають у своєму складі елементи змінних і постійних витрат.

Релевантність (від англ. relevant - суттєвий) - змістовна відповідність між інформаційним запитом і отриманим повідомленням.

Релевантні витрати (Relevant Costs) – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення.

Нерелевантні витрати (Irrelevant Costs) – це витрати, що не залежать від прийняття управлінського рішення.

Сукупні витрати – це витрати звітного періоду на виробництво загальних обсягів конкретних видів продукції.

Середні витрати є витратами на виробництво одиниці продукції і розраховуються в розрізі її окремих видів шляхом ділення сукупних витрат на обсяг виробництва в натуральних показниках.

Маржинальні витрати (Marginal Costs) є витратами на виробництво додаткової одиниці продукції.

Дійсні витрати (Outlay Costs) – це фактичні витрати, які існували в процесі виробництва та реалізації продукції.

Альтернативні витрати (Opportunity Costs) – характеризують втрачену вигоду, яку підприємство могло б мати, обравши альтернативний варіант.

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

Директ-костинг (Direct Costing System) – метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати поділяються на постійні та змінні, і тільки змінні витрати відносяться на собівартість продукції.

Маржинальний дохід (сума покриття) Мд (СП) – це різниця між доходом від реалізації продукції (Д) та змінними витратами (Зв).

Простий директ-костинг – у собівартість продукції включаються лише прямі змінні затрати.

Розвинений директ-костинг – у собівартість продукції, крім прямих змінних, включаються прямі постійні затрати на виробництво та реалізацію продукції.

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

База розподілу (драйвер витрат) – це вартісний або натуральний показник, який безпосередньо впливає на величину непрямих витрат і при цьому безпосередньо може бути розрахований за певним видом продукції.

Ставка розподілу витрат (СР): $СР = \text{величина непрямих витрат} / \text{величина показника, прийнятого за базу розподілу}$ (може бути або нормативною або фактичною).

Адміністративні витрати – витрати не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом, які часто називають *управлінськими* витратами (витрати чітко регламентовані державою та підлягають контролю на основі встановлених спеціальних норм, нормативів та лімітів).

Витрати на збут: прямі витрати на збут; витрати, пов'язані з обслуговуванням процесу збуту; витрати, пов'язані з управлінням діяльністю відділу збуту.

АВС – передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім їх розподіл між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції

6.1. Суть обліку і калькулювання за повними витратами

Облік і калькулювання за повними витратами (*абзорпшен-костинг* – англ. *Absorption Costing*) – метод калькулювання собівартості продукції з розподілом усіх витрат між реалізованою продукцією і її залишками на складі; класифікація витрат на прямі та непрямі, отриманню інформації про всі витрати підприємства, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Розрахунок повної собівартості необхідний для розрахунку фінансового результату, а також для прийняття рішень відносно ціни продукції.

У розрахунку собівартості беруть участь прямі матеріальні витрати, пряма праця, загальновиробничі витрати, а до витрат періоду відносяться загальногосподарські витрати, схему формування подано на рис. 6.1. Відповідно, усі загальновиробничі витрати враховуються при визначенні залишків незавершеного виробництва та оцінці нереалізованих запасів готової продукції. Зокрема ці витрати повністю включають в собівартість реалізованої продукції загальною сумою без поділу на види продукції, а невиробничі витрати не розподіляють на продукти, а безпосередньо відносять на прибутки і збитки. Тому, метод обліку повних витрат здебільшого зорієнтований на виробництво, а його принципи покликані задовольняти потреби стратегічного управління, що лежать в основі прийняття довгострокових рішень.

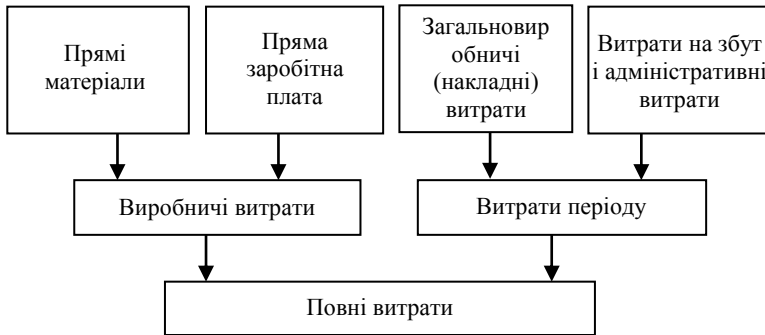


Рис. 6.1. Формування витрат за методом абзорпшен-костинг

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

1) віднесення адміністративних та загальновиробничих витрат на продукт, витрати на збут є витратами періоду;

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

Метод обліку повних витрат («абзорпшен-костинг») доцільно використовувати, якщо:

- на підприємстві виробляється тільки один продукт або декілька продуктів (але в невеликому обсязі щодо основного), або існує сформований стабільний асортимент;
- сума загальновиробничих витрат істотно змінюється між періодами;
- основу роботи компанії становлять довгострокові контракти на виконання певного обсягу робіт.

Особливості методу повних витрат:

- найбільш часто застосовується на українських підприємствах;
- використовується для зовнішньої звітності;
- ґрунтується на розподілі всіх витрат, що включаються в собівартість за видами продукції, тобто передбачає розрахунок повної собівартості продукції;
- передбачає групування витрат на прямі і непрямі;
- запаси готової продукції на складі оцінюються за повною собівартістю;
- непрямі витрати розподіляються за видами продукції, відповідно неможливий їх коректний розподіл, оскільки існує спотворення реальної собівартості окремих видів продукції.

Метод має свої переваги, але не позбавлений і недоліків, що наведено в табл.6.1.

Таблиця 6.1

Переваги та недоліки методу повних витрат

Метод калькулювання «абзорпшен-костинг»	
Переваги	Недоліки
- дозволяє уникати внесення у звітність фіктивних збитків;	- умовний характер розподілу накладних витрат;
- відсутність класифікації витрат на постійні і змінні;	- включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом;
- використання у цілях фінансового обліку і складання зовнішньої звітності;	- визначення фактичної собівартості продукції можливе тільки наприкінці періоду;
- підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмови від нього;	- ускладнення облікових і розрахункових процедур.
- відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат.	

При виборі методу калькулювання необхідно врахувати, що «абзорпшен-костинг» актуальний у випадку, коли підприємство бере участь у ціновій конкуренції, або коли ціна продукції прив'язана до повних витрат.

6.2. Метод директ-костинг (облік змінної вартості)

Управління неможливе без постійного доступу до правильної інформації про вартість витрат, що пов'язано із систематичним їх використанням, та адаптацією до потреб управління підприємства. Існуючий на підприємствах метод обліку витрат забезпечує керівництво досить розгалуженою та докладною інформацією.

Одним з перших що здійснив розподіл витрат для потреб управління був Дж. Харіссон (1936р.). Він пропонував відокремити

непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, який покаже залежність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції, на основі чого і побудований метод «директ-костинг».

Облік змінної вартості передбачає орієнтацію на підтримку процесу управління, тобто класифікацію витрат на змінні і постійні. Зміни у величині та складі витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, які мають місце в процесі господарської діяльності. Для опису витрат використовують терміни: «постійні витрати», «змінні витрати», «напівзмінні витрати», «напівпостійні витрати».

Постійні витрати (Fixed Costs) – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом постійних витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, зарплата персоналу офісу, страхування майна, адміністративні витрати, витрати на збут тощо (рис. 6.2). У свою чергу, постійні витрати поділяють на **обов'язкові** (ті, що визначаються нормальною виробничою потужністю підприємства) та **необов'язкові** – витрати, розмір яких визначається керівництвом і не має прямого відношення до поточної діяльності підприємства. При цьому підході до постійних відносяться витрати, абсолютна величина яких істотно не змінюється із збільшенням або зниженням обсягів діяльності підприємства, а коефіцієнт реагування дорівнює 0.

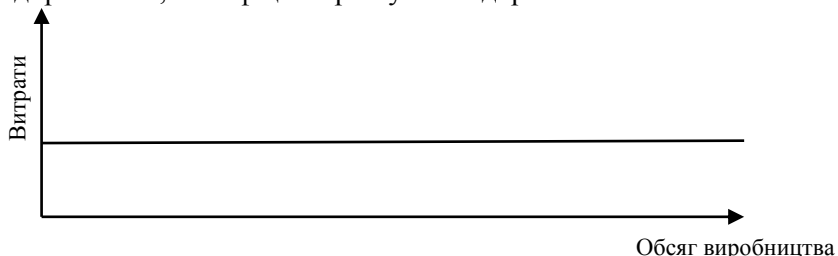


Рис. 6.2. Графік загальних постійних витрат

Така класифікація постійних витрат має важливе значення для планування і прогнозування, здійснення поточного контролю за витратами підприємства.

Змінні витрати (Variable Costs) – це витрати, що змінюються прямопропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат) (збільшення кількості виробленої продукції у десять разів призведе до збільшення загальних змінних виробничих витрат також у десятеро). Типовим прикладом змінних витрат є прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата, енергія для роботи обладнання, паливе для автомобілів, комісійні виплати торговим агентам. Однак більша частина витрат не має лінійної залежності від фактора витрат (*напівзмінні* витрати). **Напівзмінні** витрати (рис.6.3.) – змінюються не прямо пропорційно змінам обсягу діяльності. Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки при закупівлі великої партії.

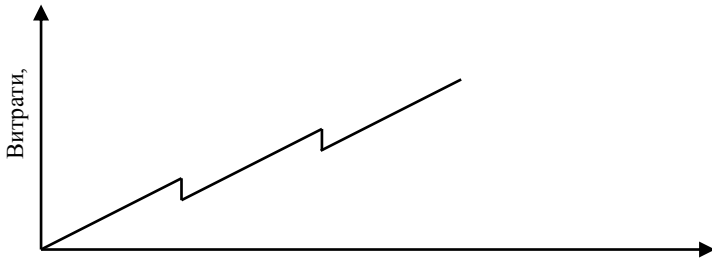


Рис. 6.3. Напівзмінні витрати

Витрати часу на одиницю продукції, які поступово скорочуються по мірі підвищення кваліфікації робітників визначають як *криву досвіду* (рис.6.4.).



Рис. 6.4. Крива досвіду

Змішані витрати – 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) (рис.6.5).

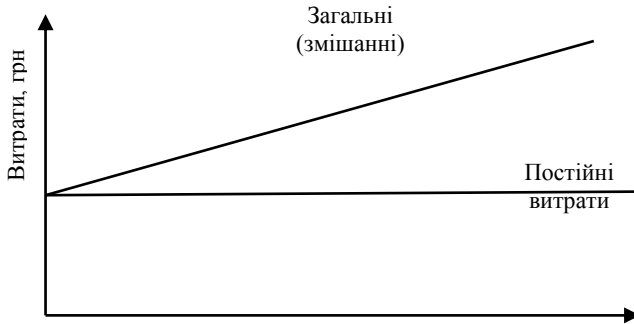


Рис. 6.5. Загальні змішані витрати

Класифікацію змінних витрат щодо виду їх функціональної залежності від обсягів діяльності справедливо поділяють на (рис.6.6.) : А - регресуючі витрати; Б - прогресивні витрати, В - пропорційні витрати, Г - дегресивні витрати:

- *пропорційні змінні витрати* знаходяться у прямій функціональній залежності від обсягів діяльності підприємства, тобто коефіцієнт реагування цих витрат дорівнює 1. Це означає, що збільшення обсягів діяльності в 10 разів призводить до збільшення сукупних змінних витрат удесятеро і, навпаки (рис. 6.6 В). Типовими прикладами пропорційних змінних витрат у хлібопеченні є основні матеріали, заробітна плата робітників при відрядній формі оплати праці, відрахування на соціальні заходи від їх заробітної плати, витрати на технологічне паливо та енергію, воду;
- *прогресивні змінні витрати* характеризуються тим, що їх абсолютна величина зростає швидше, ніж обсяги діяльності підприємства, а коефіцієнт реагування більше 1 (рис. 6.6. Б);
- характерною особливістю *дегресивних змінних витрат* є те, що їх абсолютна величина зростає повільніше ніж обсяги діяльності, а коефіцієнт реагування менший за 1 (рис. 6.6. Г);

- *регресивні змінні витрати* мають здатність знижуватися зі зростанням обсягів діяльності (рис. 6.6. А);
- *скачкоподібні змінні витрати* є характерними в тих випадках, коли спостерігається підвищення або зниження ціни на сировину та матеріали, тарифів за послуги виробничого характеру, зростанням заробітної плати. Ці зміни викликають скачкоподібне підвищення або зниження витрат;
- *реманентні змінні витрати* мають здатність швидко зростати під впливом збільшення обсягів виробництва, але повільніше знижуватися при їх скороченні.

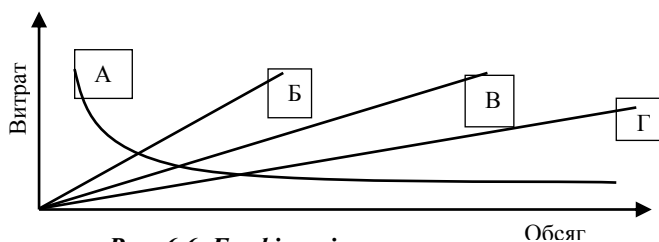


Рис. 6.6. Графік змінних витрат

В основу розподілу витрат на постійні та змінні покладено припущення релевантного діапазону. **Релевантний діапазон (Relevant Range)** — це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. **Релевантність** (від англ. relevant - суттєвий) — змістовна відповідність між інформаційним запитом і отриманим повідомленням.

Для прийняттям короткострокових рішень крім змінних і постійних витрат, враховують релевантні і нерелевантні витрати, дійсні і можливі, обов'язкові і дискреційні, середні і маржинальні, сукупні витрати. **Релевантні витрати (Relevant Costs)** (рис. 6.7.) — це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення. **Нерелевантні витрати (Inrelevant Costs)** — це витрати, що не залежать від прийняття управлінського рішення. Наприклад, при виборі між придбанням складського приміщення і його орендою, вартість складського приміщення і сума оренди будуть релевантними

витратами, а вартість складського приміщення і заробітна плата працівників – нерелевантними.

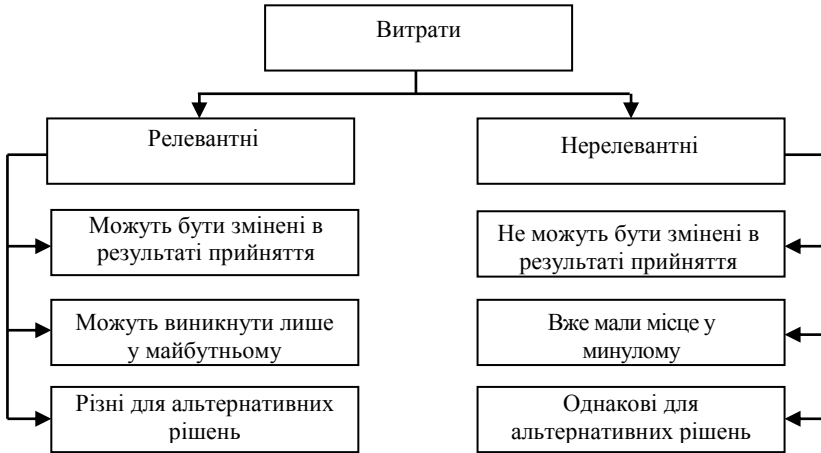


Рис. 6.7. Критерії релевантних і нерелевантних витрат

Сукупні витрати – це витрати звітного періоду на виробництво загальних обсягів конкретних видів продукції.

Середні витрати є витратами на виробництво одиниці продукції і розраховуються в розрізі її окремих видів шляхом ділення сукупних витрат на обсяг виробництва в натуральних показниках. Еквівалентом середніх витрат є собівартість одиниці продукції. *Маржинальні витрати* (Marginal Costs) є витратами на виробництво додаткової одиниці продукції.

Залежно від спрямування обліку, витрати поділяються на дійсні (розрахункові) та альтернативні. **Дійсні витрати** (Outlay Costs) – це фактичні витрати, які існували в процесі виробництва та реалізації продукції. Вони формуються в системі фінансового обліку і спрямовані в минуле, тобто характеризують величину витрат, які існували в минулому звітному періоді. **Можливі витрати (витрати)** вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. *Можливі витрати* не відображаються в спеціальних бухгалтерських документах, аналогічно дійсним витратам, але вони мають важливе значення для здійснення попереднього контролю витрат та їх оптимізації.

Облік і калькулювання за змінними витратами («директ-костинг»)

В перекладі «директ-костинг» означає облік прямих витрат, хоча самі американські економісти вважають, що ця назва не зовсім відповідає її сутності, оскільки не можна ототожнювати прямі і змінні витрати, непрямі та постійні витрати. Так Ф.Ф Бутинець під методом калькулювання «директ-костинг» (калькулювання змінних витрат) розуміє систему обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат. Більш повним є визначення Манн Р.Н, у якому «директ-костинг» це система обліку собівартості продукції, яка базується на поділі загальних витрат підприємства на постійні, які не залежать від кількості продукції, виробленої за одиницю часу, і перемінні – витрати, що змінюються і прямо пов'язані з кількістю продукції, виробленої за одиницю часу.

При калькулюванні з неповним розподілом витрат увага приділяється «директ-костингу», сутність якого полягає у визначенні по виробках маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат та змінної частини непрямих витрат (загальновиробничих). Постійна частина загальновиробничих витрат по виробках не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються по виробках адміністративні витрати та витрати на збут. Відповідно у різних країнах застосовують інші назви методу управлінського обліку «директ-костингу» (табл. 6.2.).

Таблиця 6.2

Підходи до трактування поняття «директ-костинг» в різних країнах світу

Країни	Назва
Великобританія	Облік маржинальних затрат – «маржинал-кост» (marginal-costing), маржинальна бухгалтерія, маржинальний облік (La Comptabilite)
Франція	«маржинальна бухгалтерія»
Німеччина та Австрія	Облік часткових або граничних затрат (Teilkostenrechnung, Grenzkostenrechnung), облік суми покриття (Deckungsbeitragsrechnung)
Польща	Змінна вартість
Україна	Облік часткової, скороченої, обмеженої собівартості, облік і калькулювання за змінними витратами

Усі назви (табл.6.2), незважаючи на деякі відмінності їх змісту, більше відповідають сутності системи «директ-костинг», головною особливістю якої є поділ витрат на змінні та постійні й калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковують на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списують у кінці звітного періоду на рахунок фінансових результатів (рис.6.8).

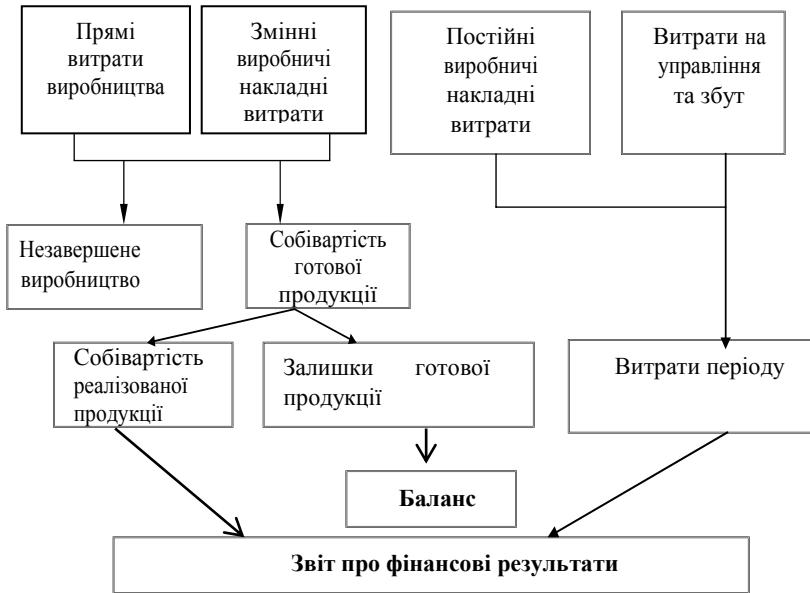


Рис. 6.8. Схема обліку і калькулювання собівартості продукції за методом «директ-костинг»

Директ-костинг (англ. Direct Costing System) – метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати поділяються на постійні та змінні, і тільки змінні витрати відносяться на собівартість продукції.

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 наступних принципах:

- ✓ постійна спрямованість обліку на кінцевий результат (визначення маржі за виробами, центрами відповідальності та фінансового результату (прибутку чи збитку) в цілому по підприємству);
- ✓ здійснення обліку за виробами виключно за змінними витратами, тому і калькулювання собівартості продукції – на рівні змінних витрат;
- ✓ ведення обліку постійних витрат у цілому по підприємству з їх подальшим відшкодуванням за рахунок маржинального доходу;
- ✓ визначення маржі за виробами як основної бази оперативного управління цінами та ціноутворенням.

Метод директ-костинг вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від методу калькулювання повних витрат, що передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції усіх виробничих витрат звітного періоду й відповідно визначення операційного прибутку, метод калькулювання змінних витрат передбачає введення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку. Основу побудови «директ-костингу» формують ті самі чинники, що і при методу повних витрат, як:

- поділ витрат на прямі та непрямі;
- характер технології виробництва;
- характер організації виробництва;
- характер контролю за витратами;
- центри обліку витрат;
- центри відповідальності.

Метод обліку собівартості «директ-костинг» складається з елементів:

- облік за видами витрат;
- облік за місцем виникнення витрат;
- облік результатів за носіями витрат;
- облік результатів за період.

Етапи процесу формування собівартості за методом «директ-костинг»:

- 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) на основі постійних і змінних витрат.

Завдяки методу директ-костингу можна вивчати взаємозв'язки і взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) і прибутком. Використання методу передбачає ґрунтовний аналіз структури витрат та їх поведінки залежно від зміни обсягів виробництва, з акумулюванням інформації про змінні і постійні витрати у певному часовому діапазоні прийняття рішень. За методом «директ-костинг» схема побудови звітів про доходи і витрати – багатоступенева (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

**Схема звіту про доходи і витрати
в системі директ-костинг**

Показники (грн)	Значення (розрахунок)
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції	<i>Д</i>
2. Змінні витрати	<i>Зв</i>
3. Маржинальний дохід (сума покриття)	$M\delta (CП) = Д - Зв$
4. Постійні витрати	<i>ПВ</i>
5. Прибуток	$П = M\delta - Пв$

Метод «директ-костинг» передбачає використання двох основних показників:

- 1) маржинальний дохід (сума покриття);
- 2) операційний прибуток.

Відповідно: 1) **маржинальний дохід** (сума покриття) Мд (СП) – це різниця між доходом від реалізації продукції (Д) та змінними витратами (Зв), тобто

маржинальний дохід = дохід (виручка) від реалізації – загальні змінні витрати:

$$\text{Мд (СП)} = \text{Д} - \text{Зв} \quad (5.1)$$

Такий дохід відображає внесок сегмента діяльності (продукту, підрозділу) в покриття постійних витрат підприємства й формування прибутку.

Маржинальний дохід одиниці продукції розраховують: маржинальний дохід одиниці продукції (Мдод) розраховують як різницю ціна одиниці продукції (Цод) і змінної собівартістю одиниці продукції (Звод) за формулою:

$$\text{Мдод} = \text{Цод} - \text{Звод} \quad (5.2).$$

2) **Операційний прибуток** визначають за формулою:

$$\text{П} = \text{Мд} - \text{Пв} \quad (5.3).$$

Завдяки директ-костингу (інформації про змінні, постійні витрати, розмір маржинального доходу) керівництво на визначених рівнях управління (центрах відповідальності) може вирішувати управлінські завдання та приймати рішення щодо:

- встановлення ціни на нову продукцію;
- виробництво власними силами чи закупки комплектуючих виробів у сторонніх підприємств;
- прийняття додаткового замовлення;
- зміни виробничих потужностей підприємства;
- визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення;
- порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції;
- визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції;
- вибір між власним виробництвом продукції або послуг та їх закупівлею на стороні;

- вибір оптимальної з економічної точки зору технології виробництва та інші.

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.

Принципи простого директ-костингу:

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

Основними рисами простого директ-костингу є: *перше*, класифікація витрат на змінні та постійні, що зумовлює облік та планування собівартості продукції тільки у частині змінних витрат. Постійні ж витрати списують безпосередньо на «фінансові результати». За змінною собівартістю оцінюються також залишки готової продукції та незавершене виробництво; *друге* – використання показника маржинального доходу.

Звіт про фінансові результати розширює аналітичні можливості методу директ-костинг, і містить два етапи : перший – відображає маржинальний дохід; другий – прибуток (збиток) підприємства. Перший етап – встановлює зв'язок прямих (змінних) витрат із обсягом реалізації (виручкою, ціною), а під час другого – здійснюють порівняння непрямих (постійних) витрат із сумою маржинального доходу, отриманого за різними сегментами діяльності та визначають результат діяльності підприємства.

Відповідно порівняння доходів та витрат різних рівнів дає змогу обчислювати рентабельність виробництва і реалізації продукції. Оскільки змінні витрати можуть бути як виробничі, так і невиробничі, тоді можливі варіанти розрахунку маржинального доходу, а саме: виробничий маржинальний дохід, маржинальний дохід від реалізації продукції. Саме такі підходи дали можливість сформулювати різні моделі формування звітів про фінансові результати. **Приклад 6.1.** Розрахунок фінансового результату на основі простого і розвинутого директ-костингу (табл.6.3 і 6.4).

Таблиця 6.3

**Розрахунок фінансового результату
(простий директ-костинг), грн.**

Показники	Сегменти діяльності			
	А	В	С	Разом
Дохід від реалізації	25 000	30 000	50 000	105 000
Загальні змінні витрати	18 000	25 000	32 000	75 000
Маржинальний дохід (сума покриття)	7 000	5 000	18 000	30 000
Коефіцієнт маржинального доходу	0,28	0,17	0,36	0,29
Загальні постійні витрати				21 000
Фінансовий результат				9 000

Результати розрахунків табл. 6.3 доводять, що виручка від реалізації покриває понесені витрати. Відносний показник коефіцієнт маржинального доходу визначає ступінь вигідності окремих сегментів діяльності. Так, сегмент С має найбільший внесок в покриття загальних постійних витрат. Розраховуючи директ-костинг для визначення кожного сегменту, можна визначити його рейтинг, що важливо для планування обсягів діяльності. При простому директ-костингу не відслідковуються причинно-наслідкові зв'язки між видами продукції та постійними витратами. Тому від загальної суми маржинального доходу віднімають загальну суму постійних витрат, і розраховують загальний фінансовий результат.

У разі застосування розвинутого директ-костингу, специфічні постійні витрати можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного сегменту (без умовного розподілу). У розрахунках виділяють показник «напівмаржа» (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними постійними затратами) (табл. 6.4.). *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*. Величину специфічних постійних витрат – визначають з урахуванням запланованих потужностей і розподіляють на кожен об'єкт затрат із використанням бази розподілу (нормо-годин, ваги виробленої продукції, часу, витраченого на виробництво кожної групи виробів) (затрати, які виникають, у відділах матеріально-технічного постачання, маркетингу та збуту, виробничого).

Таблиця 6.4.

Розрахунок фінансового результату (розвинутий директ-костинг), грн.

Показники	Сегменти діяльності			
	А	В	С	Разом
Дохід від реалізації	10 000	13 000	1 000	24 000
Загальні змінні витрати (прямі)	6 000	5 000	500	11 500
Маржинальний дохід (сума покриття) 1	4 000	8 000	500	12 500
Прямі постійні витрати	1000	6 000	200	7 200
Маржинальний дохід (напівмаржа) 2	3 000	2 000	300	5 300
Коефіцієнт маржинального доходу 2	0,3	0,15	0,3	0,22
Загальні постійні витрати				5 000
Фінансовий результат				300

У разі якщо сегмент В має найсуттєвіший внесок у покриття постійних витрат (6000 грн), вигідність його вдвічі менша, ніж сегментів А і С. На основі абсолютної та відносної величини сум маржинального доходу приймається рішення щодо рентабельності сегментів.

Зарубіжні моделі складання звітів про фінансові результати: французька й американська (табл.6.5.)

Французька модель не передбачає окремого визначення виробничого маржинального доходу і деталізацію змінних витрат

на виробничі та комерційні. Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, є багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній, чистий дохід (французька модель). Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається *виробничий маржинальний дохід* як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель).

Французька модель: визначення фінансового результату:

- | | | |
|--------------------------------------|---|---------|
| 1. Дохід від реалізації | } | I етап |
| 2. (-) Змінна собівартість продукції | | |
| 3. (=) Маржинальний дохід | } | II етап |
| 4. (-) Постійні витрати періоду | | |
| 5. (=) Результат (прибуток / збиток) | | |

Американська модель визначення фінансового результату

- | | | |
|---|---|----------|
| 1. Обсяг реалізації | } | I етап |
| 2. (-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів | | |
| 3. Виробнича маржа | } | II етап |
| 4. (-) Змінні витрати на реалізацію | | |
| 5. Торговельна маржа | } | III етап |
| 6. (-) Постійні витрати | | |
| 7. Результат-нетто | | |

Облік і звітність організують так, що виникає можливість регулярного контролю даних за такою схемою:

Витрати → Обсяг виробництва → Прибуток.

Таблиця 6.5

**Етапи визначення результату діяльності
при різних моделях складання звітів про фінансові результати**

Американська модель	Французька модель
Обсяг реалізації (дохід від продажу)	Обсяг реалізації (дохід від продажу)
–	–
Змінна виробнича собівартість продукції	Змінна собівартість виробництва і реалізації продукції
=	=
Виробничий маржинальний дохід	Маржинальний дохід зі змінної собівартості
–	–
Змінні витрати реалізації	Постійні (операційні) витрати періоду
–	
Маржинальний дохід від реалізації	=
–	
Постійні витрати виробництва, реалізації, управління, досліджень	Результат-нетто (операційний прибуток / збиток)
=	
Результат-нетто (операційний прибуток / збиток)	

Метод директ-костингу може функціонувати як у межах автономної системи управлінського обліку, так і в інтегрованій системі обліку, що важливо для її впровадження на вітчизняних підприємствах.

Переваги і недоліки методу «директ-костинг» сформовано в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6

Переваги і недоліки методу обліку «директ-костинг»

Метод обліку і калькулювання «директ-костинг»	
Переваги	Недоліки
- визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль;	- на практиці виникають труднощі при класифікації витрат на постійні й змінні;

Закінчення табл. 6.6

<p>- дає змогу сконцентрувати увагу на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих виробках, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;</p>	<p>- при використанні демпінгу виникає небезпека, де сума постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості;</p>
<p>- система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку;</p>	<p>- не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування;</p>
<p>- спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;</p>	<p>- при переході від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток..</p>
<p>- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів.</p>	

Недоліки простого директ-костингу:

- складність розподілу затрат на змінні та постійні;
- ризик відшкодування загальних постійних затрат у разі розширення ринку збуту та зменшення ціни;
- неможливість обчислення повної собівартості готової продукції/ незавершеного виробництва, коли виникає в цьому потреба;
- при формуванні ціни враховують не лише змінні затрати для їх відшкодування, а й постійні;
- в оцінці залишків незавершеного виробництва та готових виробів беруть участь лише змінні витрати, у зв'язку з цим залишки оцінюються не повністю, що суперечить бухгалтерським та податковим правилам більшості країн;

- у разі зниження ціни, з метою досягнення привілейованого положення на ринку за окремими виробами виникає загроза, що маса неподільних постійних витрат не може бути покритою маржою, бо підприємство потрапить в зону збитків;
- серед постійних витрат є такі, що можуть бути прямо віднесені на окремі вироби. Наприклад, якщо для виробництва різних виробів використовується обладнання різних видів, то при директ-костингу вся амортизація вважається постійною, тоді як амортизаційні витрати можуть бути віднесені на певні вироби.

6.3. Відмінності між обліком повної та неповної собівартості

Суть концепції обліку повних і неповних витрат (рис.6.9.) полягає в тому, що ознакою обох методів є включення прямих виробничих витрат у собівартість готової продукції й визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат як витрат звітного періоду, що передбачає їх відшкодування за рахунок прибутку підприємства.

Основна ж відмінність між ними – відношення до постійних загальновиробничих витрат.

При визначенні економічної сутності методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції основна увага зосереджується на класифікації – «змінні - постійні» витрати, що в цілому є умовною. Ті самі витрати, наприклад, залежно від місця виникнення, можуть бути або постійними, або змінними.

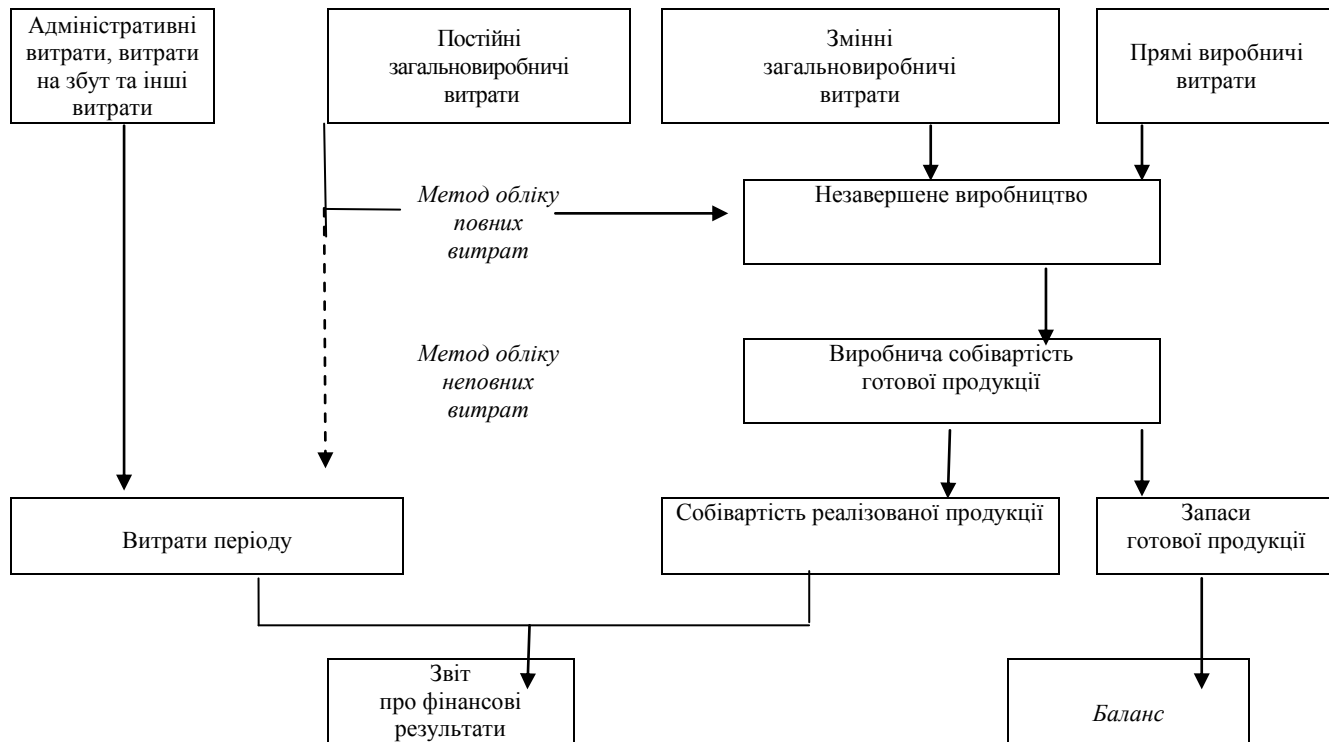


Рис. 6.9. Концепція обліку повних та змінних витрат

Віднесення витрат до прямих чи змінних, по суті, залежить від керівництва підприємства та його рішення.

Зокрема облік і калькулювання за повними витратами передбачає, що прямі витрати (матеріальні, трудові, інші) відносять безпосередньо на конкретний вид продукції, послугу, іншими словами – на будь-який об'єкт обліку на основі даних первинних документів. Непрямі затрати не можуть бути віднесені на об'єкт обліку за даними первинних документів.

Адміністративні, збутові та інші витрати розподіляють між об'єктами обліку пропорційно до прийнятої бази розподілу, але не включають до собівартості продукції і розглядають як витрати звітного періоду.

У зв'язку з тим, що постійні витрати при калькулюванні за директ-костингу не включають у собівартість продукції, а розглядають як витрати періоду та списують на рахунок фінансового результату, була розв'язана проблема неточного розподілу постійних витрат, власне, чому й виник директ-костинг.

Тому лише за змінними витратами оцінюють залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Відповідно метод директ-костинг орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації, а принципи обліку, що становлять її основу, відповідають завданням бізнесу.

Відмінні ознаки методів обліку витрат абзорпшн-костинг та директ-костинг наведено у табл. 6.7.

Таблиця 6.7

**Відмінні ознаки методів обліку витрат
абзорпшн-костинг та директ-костинг**

Ознаки	Директ-костинг	Абзорпшн-костинг
Розподіл витрат на постійні та змінні	Використовується	Не використовується
Розподіл витрат на продукт і витрат на період	Використовується щодо постійних витрат	Використовується щодо управлінських витрат, якщо це обумовлено в обліковій політиці
Відображення вкладу витрат у створенні маржинального доходу	Відображається	Не відображається

Закінчення табл. 6.7

Спосіб списання постійних витрат	Прямо на виручку	Включаються у повну собівартість як витрати звітного періоду (періодичні витрати)
Зміна величини постійних витрат	Враховуються при прийнятті рішень	Не враховуються
Характер поведінки постійної частини загальновиробничих витрат	Списуються як витрати звітного періоду	Постійні загальновиробничі витрати включаються до собівартості
Проміжний показник доходу (прибуток)	Маржинальний дохід	Валовий прибуток
Вплив на прибуток	Прибуток від продажів нижче, тому що постійні витрати списуються в дебет рахунку «Продажі»	Прибуток від продажів вище, тому що ця сума відображена в кінцевих запасах до наступного періоду

Приклад 6.2. Формування «звіту про фінансові результати» при застосуванні методу обліку повних і змінних витрат на виробництво та калькулювання продукції, використовуючи вихідну інформацію, наведено в табл.6.8.

Таблиця 6.8.

Інформація про діяльність компанії за 2021 рік

№ п/п	Показники	Значення показника, грн
1.	Плановий випуск продукції, одиниць	20 000
2.	Випуск продукції, одиниць	17 000
3.	Реалізовано, одиниць	14 000
4.	Залишок готової продукції на початок, одиниць	0
5.	Відпускна ціна за одиницю, грн.	285
6.	Змінні виробничі витрати на одиницю, грн.	
6.1.	- основні матеріали	46

Закінчення табл. 6.8

6.2.	- заробітна плата основного виробничого персоналу	31
6.3.	- змінні виробничі накладні витрати	23
7.	Змінні витрати на збут на одиницю, грн.	17
8.	Постійні витрати на збут, грн.	125 700
9.	Постійні виробничі накладні витрати, грн.	450 000

Розрахунок виробничої собівартості одиниці продукції (змінні витрати):

- основні матеріали – 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу – 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати – 23 грн.;
- всього собівартість одиниці продукції складає 100 грн.

В процесі складання багатоступеневого звіту про фінансові результати за методом «директ-костинг» розраховуємо *маржинальний дохід* («брутто-прибуток») як різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами, що покриває загальні постійні витрати.

Звіт про фінансові результати за методом «директ-костинг» наведено в таблиці 6.9.

Таблиця 6.9.

Звіт про прибутки і збитки («директ-костинг»)

№ п/п	Показник	Значення показника, грн
1.	Дохід від реалізації (14000 × 285)	3 990 000
2.	Залишок продукції на початок	0
3.	Вироблено (17000 × 100)	1 700 000
4.	Залишок готової продукції на кінець (3000 × 100)	300 000
5.	Собівартість реалізованої продукції (14000 × 100)	1 400 000

Закінчення табл. 6.9

6.	Змінні витрати на збут (14000×17)	238 000
7.	Всього змінних витрат:	1 638 000
8.	Маржинальний дохід	2 352 000
9.	Постійні виробничі накладні витрати	450 000
10.	Постійні витрати на збут	125 700
11.	Всього постійних витрат:	575 700
12.	Операційний прибуток	1 776 300

***Метод «абсорпшен-костинг»
(облік за повними витратами)***

Розрахунок виробничої собівартості одиниці (змінні і постійні витрати):

- основні матеріали – 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу – 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати – 23 грн.;
- постійні виробничі накладні витрати (450 000 / 20 000) – 22,5 грн.;
- всього собівартість одиниці складає 122,5 грн.

В якості бази розподілу виробничих накладних витрат обрано натуральні одиниці випуску продукції.

База розподілу (драйвер витрат) – це вартісний або натуральний показник, який безпосередньо впливає на величину непрямих витрат і при цьому безпосередньо може бути розрахований за певним видом продукції. Показник, прийнятий за базу розподілу, використовується для рознесення непрямих витрат за видами продукції. Де б витрати не виникали, їх необхідно розподіляти або готувати до розподілу за видами продукції.

Після того як визначена база розподілу, розраховують **ставку розподілу витрат (СР)**:

$$\text{СР} = \text{величина непрямих витрат} / \text{величина показника, прийнятого за базу розподілу..... (6.3)}$$

Ставка розподілу може бути або нормативною або фактичною.

Приклад 6.3. Для двох цехів підприємства (механічного і складального) необхідно вибрати індивідуальні бази, застосовуючи ставки розподілу загальновиробничих витрат і витрат з експлуатації обладнання. Початкові дані для аналізу наведені в табл. 6.10.

Таблиця 6.10.

**Вихідні дані для вибору бази розподілу цехових
непрямих витрат**

Показники	Механічний цех	Складальний цех
Робота верстатів, маш/год	40 000	1000
Ручні роботи основних робітників, люд/год	5000	25 000
Цехові непрямі витрати, грн.	80 000	100 000

Виділяють способи визначення бази розподілу непрямих витрат:

- логічний;
- математичний;
- за відхиленнями фактичних значень витрат від їх нормативної величини.

Розглянемо вибір бази розподілу непрямих витрат використовуючи логічний спосіб.

Необхідно вибрати базу розподілу непрямих витрат з двох показників: а) час роботи обладнання; б) час роботи робітників.

Механічний цех. Період роботи верстатів складає у вісім разів більше годин, відпрацьованого робітниками. Отже, саме верстати будуть чинником, що формує величину непрямих цехових витрат. Чим більше працюють верстати, тим більше споживання енергії, більші витрати на ремонт, більший рівень використання мастильних матеріалів і т. д., тобто в складі непрямих витрат істотною буде частка витрат на утримання та експлуатацію устаткування. Саме ці витрати будуть формувати величину витрат, що підлягають розподілу. Час (год.), відпрацьований верстатами, і є той самий фактор (база), який впливає на величину непрямих

витрат. Цехова ставка розподілу непрямих витрат для механічного цеху:

$$80\,000 : 40\,000 = 2 \text{ тис. грн. витрат / маш/год.}$$

Складальний цех. Час, відпрацьований робітниками, значно вищий часу роботи обладнання. Значить, в складальному цеху базою розподілу непрямих витрат буде час роботи робітників. Чим вища чисельність робітників, тим з більшою площею мають бути побутові приміщення, а це додаткові витрати на освітлення, опалення приміщень, охорону праці працівників. У даному випадку істотно зросте частка витрат на утримання та експлуатацію устаткування в складі непрямих витрат, тому ставка розподілу непрямих витрат по складальному цеху буде розраховуватися за показником живої праці. Цехова ставка розподілу непрямих витрат для складального цеху складе:

$$100\,000 : 25\,000 = 4 \text{ тис. грн. (витрат / люд/год).}$$

Нехай, у механічному цеху на виготовлення виробу було витрачено 10 маш/год, в складальному – 50 люд/год на його зборку. Отже, на ці вироби в механічному цеху буде віднесено

20 грн. (2×10), а в складальному – 200 грн. (4×50) непрямих витрат кожного цеху окремо.

Таким чином, ставки розподілу непрямих витрат можуть визначатися індивідуально для кожного цеху, в цьому випадку їх називають *цеховими ставками*. Якщо на підприємстві встановлюється одна база розподілу непрямих витрат для всіх цехів і одне загальне значення ставки віднесення непрямих витрат на види продукції, тоді така ставка називається *єдиною ставкою*.

У світовій практиці за базу розподілу в системі обліку «абзорпшен-костинг» найчастіше використовують:

- фактичний час відпрацьований робітниками;
- фактичний час відпрацьований виробничим устаткуванням;
- заробітна плата робітників;
- натуральні одиниці випуску продукції;
- прямі витрати тощо.

Основний принцип звіту про прибутки та збитки за системою «абзорпшен-костинг» виглядає наступним чином: *Доходи від реалізації – Собівартість реалізованої продукції (в т. ч. всі виробничі затрати) = Валовий прибуток;*

Валовий прибуток – Адміністративні витрати і витрати по реалізації (постійні + змінні) = Операційний прибуток.

Приклад 6.4. У табл. 6.11. наведений звіт про прибутки та збитки складений за методом «абзорпшен-костинг».

Таблиця 6.11.

Звіт про прибутки і збитки («абзорпшен-костинг»)

№ п/п	Показник	Значення показника, грн
1.	Дохід від реалізації (14000 × 285)	3 990 000
2.	Залишок готової продукції на початок	0
3.	Вироблено (17000 × 122,5)	2 082 500
4.	Залишок готової продукції на кінець (3000 × 122,5)	367 500
5.	Собівартість реалізованої продукції (14000 × 122,5)	1 715 000
6.	Коригування по постійних виробничих накладних витратах (20000 - 17000) × 22,5	67 500*
7.	Відкоригована собівартість реалізованої продукції	1 782 500
8.	Валовий прибуток	2 207 500
9.	Змінні витрати на збут (14000 × 17)	238 000
10.	Постійні витрати на збут	125 700
11.	Всього операційні витрати:	363 700
12.	Операційний прибуток	1 843 800
* <i>недорозподілені постійні виробничі накладні витрати додаються до собівартості реалізованої продукції</i>		

Різниця в операційному прибутку при застосуванні цих методів складає: 1843800 – 1776300 = 67500 грн.

Це пояснюється тим, що постійні виробничі накладні витрати при використанні методу «абзорпшен-костинг» осідають в залишках готової продукції на кінець періоду ($3000 \text{ од.} \times 22,5 = 67500 \text{ грн.}$), а при методі «директ-костинг» вся сума постійних витрат включається до витрат періоду в момент їх виникнення.

Величина операційного прибутку буде розрахована за методами «абзорпшен-костинг» і «директ-костинг» тільки в одному випадку – коли у підприємства запаси на складі будуть нульовими, тобто – вся вироблена продукція буде реалізована.

Однією із важливих ознак класифікації методів обліку витрат, є повнота включення витрат підприємства до складу собівартості готової продукції. У цьому випадку справедливо виділяють метод обліку повних витрат та метод обліку неповних (змінних, часткових) витрат. *На основі аналізу впливу методів обліку повних і неповних витрат на фінансовий результат діяльності підприємства можна зробити висновки про те, що:*

– якщо обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації продукції, то використання методу обліку повних витрат призводить до формування більшого розміру прибутку, ніж застосування методу обліку неповних витрат;

– якщо обсяг виробництва менший за обсяг реалізації продукції, то використання методу обліку неповних витрат призводить до формування більшого розміру прибутку, ніж використання методу обліку повних витрат;

– якщо обсяг виробництва відповідає обсягу реалізації продукції, то прибуток підприємства залишається незмінним, незважаючи на обраний метод обліку витрат.

Отже, доцільно застосовувати декілька методів, а не той чи інший підхід до визначення собівартості продукції окремо, адже ідеальних систем і методів калькулювання собівартості немає, кожен метод має свої позитивні чи негативні моменти. Менеджеру необхідно знати їх особливості, щоб нівелювати окремі негативні сторони і максимально використовувати переваги.

Приклад 6.5. Підприємство виробляє один вид продукції і дані про діяльність подано в табл. 6.12. Обсяг виробництва і реалізації готової продукції подано в табл. 6.13.

Таблиця 6.12

Вартість виробництва одиниці продукції

Ціна за одиницю товару (без ПДВ)	11	тис грн.
Змінні витрати на одиницю продукції	8	тис грн.
Постійні виробничі витрати за місяць	240	тис грн.
Нормальний рівень виробництва	150	виробів
Адміністративні і маркетингові витрати в місяць	100	тис грн.

Таблиця 6.13

Обсяг виробництва і реалізації готової продукції

Номер місяця	1	2	3	4	5	6
Обсяг продажу	140	130	160	150	160	160
Обсяг виробництва	150	150	150	150	170	130

На початок першого періоду склад був порожній. Здійснивши порівняльний аналіз розрахунку собівартості і прибутку в кожному місяці за допомогою двох методів, результати розрахунку представлені у табл. 6.14. відповідно до методу змінних витрат.

Таблиця 6.14

Розрахунок прибутку за методом змінних витрат

Номер місяця	1	2	3	4	5	6
Запаси на початок	0	80 000	240 000	160 000	160 000	240 000
Змінні витрати	1200 000	1200 000	1200 000	1200 000	1360 000	1040 000
Запаси на кінець	80 000	240 000	160 000	160 000	240 000	0
Собівартість	1120 000	1040 000	1280 000	1200 000	1280 000	1280 000
Постійні виробничі витрати	240 000	240 000	240 000	240 000	240 000	240 000
Сумарні виробничі витрати	1360 000	1280 000	1520 000	1440 000	1520 000	1520 000
Виручка	1540 000	1430 000	1760 000	1650 000	1760 000	1760 000
Валовий прибуток	180 000	150 000	240 000	210 000	240 000	240 000
Загальногосподарські витрати	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Чистий прибуток	80 000	50 000	140 000	110 000	140 000	140 000

У таблиці 6.15 аналогічні розрахунки проведені за допомогою методу повних витрат.

Таблиця 6.15.

Розрахунок прибутку за методом повних витрат

Номер місяця	1	2	3	4	5	6
Запаси на початок	0	96 000	288 000	192 000	192 000	282 350
Виробничі витрати	1440 000	1440 000	1440 000	1440 000	1600 000	1280 000
Запаси на кінець	96 000	288 000	192 000	192 000	282 350	0
Собівартість	1344 000	1248 000	1536 000	1440 000	1509 650	1562 350
Виручка	1540 000	1430 000	1760 000	1650 000	1760 000	1760 000
Валовий прибуток	196 000	182 000	224 000	210 000	250 350	197650
Загальновиробничі витрати	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Чистий прибуток	96 000	82 000	124 000	110 000	150350	97 650

Відмінність між розрахунками у методах очевидна з наведених в таблицях даних. Відповідно до обох методів, сумарна величина прибутку за півріччя однакова і становить 660 тис. грн. Отже, в загальному підсумку підприємство нічого не втрачає і нічого не виграє. **Приклад 6.6.** Розглянемо виготовлення крісел «Ісо» на вітчизняному промисловому підприємстві застосовуючи метод «директ-костинг» і порівнюючи його можливості з методом обліку повних витрат і калькулювання собівартості продукції. Інформацію про обсяги виробництва та реалізацію крісел «Ісо» за квартал подано в табл. 6.16.

Таблиця 6.16.

Вартість виробництва крісел «Ісо»

Показники	Квітень	Травень	Червень
Початковий запас готової продукції (шт.)	-	-	50
Виготовлено продукції, шт.	1200	1200	1200
Реалізовано продукції, шт.	1200	1150	1250

Закінчення табл. 6.16

Кінцевий залишок готової продукції, шт.	-	50	-
Ціна за одиницю, грн.	15	15	15
Змінні витрати виробництва, грн.			
Прямі матеріали	5	5	5
Пряма заробітна плата	2	2	2
Змінні витрати на управління і збут, грн.	2	2	2
Постійні витрати			
Виробничі	4000	4000	4000
На управління і збут	1200	1200	1200

Порівняння методики розрахунку операційного прибутку, визначеного при використанні традиційної системи обліку (див. табл. 6.16.) та системи директ-костинг (див. табл. 6.17.), свідчить, що у квітні прибуток однаковий і становить 2000 грн, тоді як у травні й червні існує різниця у сумі 167 грн. Причини: розбіжності в обсягах виробництва та реалізації у травні і червні, що призвело до виникнення залишків готової продукції й необхідності коригування собівартості реалізованої продукції на величину зміни стану даних залишків. Це дає можливість узгодити виручку і витрати, здійснені для її одержання всередині одного звітного періоду.

Тобто собівартість запасів, не реалізованих у минулому періоді повинна переноситися на поточний період і додаватися до виробничої собівартості поточного періоду, і навпаки, собівартість запасів, нереалізованих у поточному періоді, віднімається від виробничої собівартості поточного періоду, для її перенесення на наступні звітні періоди.

Таблиця 6.17

Звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат крісел «Ісо» (грн)

№ з/п	Показники	Квітень	Травень	Червень
1	Дохід від реалізації (грн.)	18 000	17 250	18 750
2	Собівартість реалізованої продукції, шт.	1200 × 7 (8400)	(8050) 1150 × 7	1250 × 7 (8750)
3	Початковий запас готової продукції	-	-	350

Закінчення табл. 6.17

4	Змінні виробничі витрати	8400	8400	8400
5	Кінцевий запас готової продукції, шт.	-	350	-
6	Виробничий маржинальний дохід (п.1- п.2), грн.	9600	9200	10 000
7	Змінні операційні витрати цеху (на управління і збут), грн.	1200 × 2 (2400)	(2300) 1150 × 2	(2500) 1250 × 2
8	Загальний маржинальний дохід з цеху (п.6 – п.7), грн.	7200	6900	7500
9	Постійні витрати, грн	5200	5200	5200
10	Операційний прибуток (8-9), грн	2000	1700	2300

Отже, собівартість реалізованої продукції зіставляється з доходом і стосується лише тієї продукції, яка реалізована протягом звітного періоду (табл. 6.18).

Таблиця 6.18

Звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат за квартал по кріслу «Ісо» (грн.)

№ з/п	Показники	Квітень	Травень	Червень
1	Дохід від реалізації (грн.)	18 000	17 250	18 750
2	Собівартість реалізованої продукції, шт.	12 400	11883	12917
3	Початковий запас готової продукції, грн	-	-	517
4	Собівартість випущеної продукції, грн	12 400	12 400	12 400
5	Кінцевий запас готової продукції, шт	-	517	-
6	Валовий дохід (п.1- п.2), грн.	5600	5367	5833
7	Витрати на управління та збут (змінні і постійні), грн	3600	3500	3700
8	Операційний прибуток (п.6- п.7), грн	2000	1867	2133

Одержання різних результатів пояснюється різною методикою оцінки залишків запасів. Так, за методом директ-костингу – залишки готової продукції становить 350 грн (50 од. × (5 + 2) грн), а оцінка залишків готової продукції за методом обліку і калькулювання повних витрат – 517 грн, (визначаємо з урахуванням

змінних й постійних витрат (50 од. × 7 грн = 350 грн)). Спочатку обчислюють ставку розподілу постійних виробничих витрат на одиницю продукції:

виробничі накладні витрати на одиницю продукції = загальна сума постійних виробничих витрат / кількість виготовленої продукції, тобто (4000 : 1200) = 3,33 грн / шт. Звідси собівартість залишків готової продукції визначається на рівні 517 грн (350 грн + (3,33 × 50 од.)).

Як бачимо, повна виробнича собівартість запасів більша, ніж їх оцінка за змінною собівартістю на суму постійних розподілених загальновиробничих витрат у запасах готової продукції, що й призвело до різниці в сумі отриманого операційного прибутку: (1867 – 1700 = 517 – 350 = 2300 – 2133) грн.

Дослідження підтверджують, що:

різниця прибутку = різниці у залишках готової продукції × кошторисна (нормативна ставка) розподілу постійних загальновиробничих витрат.

Формула може застосовуватися лише у тому випадку, якщо кошторисна ставка розподілу буде незмінною. В іншому випадку доцільно користуватися формулою:

різниця прибутку = постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів готової продукції на кінець періоду – постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на початок періоду.

Окрім того важливим на підприємстві є формування собівартості готової продукції, і забезпечення необхідною інформацією про приріст (зменшення) балансової вартості придбаних товарів, матеріалів, сировини у незавершеному виробництві та залишках готової продукції (тобто надання інформації для потреб управління, і надання інформації для потреб зовнішніх користувачів).

Для кількісної оцінки незавершеного виробництва здійснюють: інвентаризацію, яка проводиться наприкінці звітнього періоду і облік руху, який здійснюють протягом звітнього періоду в процесі виробництва продукції. Для підрахунку витрат, відображення результату, використовують метод балансового узагальнення за формулою:

$$\mathbf{НВ_{п} + З = С_{п} + З_{б} + В_{в} + НВ_{к}} \quad \mathbf{(5.4)},$$

де *НВ_п* – вартість незавершеного виробництва на початок звітнього періоду;
З – витрати, які існували протягом звітнього періоду; *С_п* – собівартість готової

продукції; *Зб* – витрати на брак; *Вв* – вартість відходів; *НВк* – вартість незавершеного виробництва на кінець звітної періоду.

Враховують, що невиробничі витрати це адміністративні витрати та витрати на збут. **Адміністративні витрати** не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом, тому їх часто називають управлінськими витратами. Відповідно такі витрати чітко регламентовані державою та підлягають контролю на основі встановлених спеціальних норм, нормативів та лімітів.

Витрати на збут поділяють: прямі затрати на збут; затрати, пов'язані з обслуговуванням процесу збуту; затрати, пов'язані з управлінням діяльністю відділу збуту.

Порівнявши методику визначення прибутку при калькулюванні повних витрат, та при методі калькулювання змінних витрат, досліджено, що вони відрізняються підходом до постійних виробничих накладних витрат. Відмінності полягають у коливанні залишків запасів готової продукції в кінці звітної періоду. Оцінка запасів, розрахована з використанням калькулювання повної собівартості, включає постійні виробничі накладні витрати, а оцінка запасів, обчислена на основі директ-костингу, не включає. При повному калькулюванні збільшення запасів звітної періоду (перевищення випуску над реалізацією) приведе до того, що частина витрат звітної періоду, капіталізована в оцінці запасів до їх списання з балансу в момент реалізації, буде вважатися витратами майбутніх періодів. У випадку скорочення запасів протягом звітної періоду (перевищення реалізації над виробництвом) при використанні повного калькулювання буде списана більша сума витрат минулих періодів, ніж при калькулюванні за методом директ-костинг. Тому під час повного калькулювання, прибуток зростає на ту ж суму постійних накладних витрат, яка переходить на наступний період в оцінці запасів. Прибуток зменшиться, у разі списання відповідної суми витрат минулого періоду, яка включалася до вартості запасів на початок періоду. Таким чином, за умови, що всі інші вихідні дані будуть незмінними, прибуток звітної періоду, визначений на основі повного калькулювання, реагує на зміни як обсягу реалізації, так і обсягу запасів, тоді як прибуток звітної періоду, встановлений на основі директ-костингу, реагує лише на зміну обсягу реалізації.

6.4. Калькулювання на основі діяльності (ABC)

Метод ABC (Activity Based Costing) – передбачає групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім їх розподіл між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції. ABC-метод базується на тому, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт) у результаті виникнення витрат, належить до системи обліку затрат і калькулювання за повною собівартістю. Суть калькулювання на основі діяльності в узагальненому вигляді наведено на схемі (див.рис.6.10.). Впровадження методу сприятиме скороченню тривалості виробничого циклу щодо управління видами діяльності, що не вплине на зростання вартості виробу і є альтернативою для позамовного методу калькулювання собівартості.

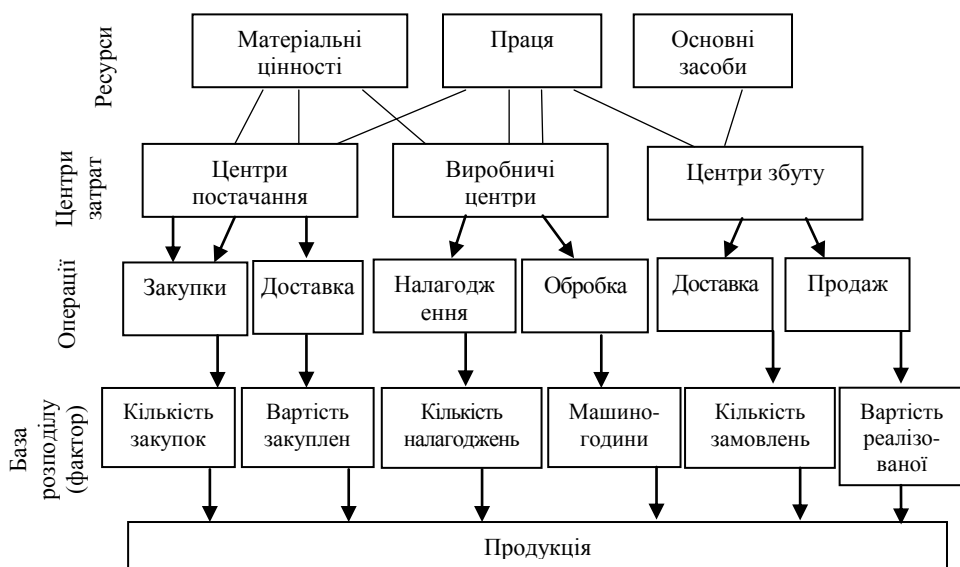


Рис. 6.10. Суть калькулювання на основі діяльності (ABC)

Алгоритм побудови ABC:

1) бізнес організації поділяється на основні види діяльності, чим складніший бізнес організації, тим більшу кількість функцій буде виділено. Накладні витрати підприємства ідентифікуються за виділеними видами діяльності. Групування накладних витрат за видами діяльності (функціями, операціями зі встановленням за кожним з них чинників діяльності (показників);

2) щодо кожного виду витрат визначають носій витрат, оцінюваний у відповідних одиницях виміру;

3) оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат за кожним видом діяльності (функцією, операцією) на кількісне значення відповідного носія витрат;

4) собівартість продукції (роботи, послуги) визначається як добуток вартості одиниці носія витрат на їх кількість за тими видами діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції (роботи, послуги).

Згідно методу ABC, об'єктом обліку витрат є окремий вид діяльності (функція, операція), а об'єктом калькулювання є вид продукції (робіт, послуг).

Після визначення витрат основних видів діяльності, їх відносять на продукти пропорційно до здійснення ними діяльності. Прямі витрати відносять безпосередньо на собівартість об'єкта, а непрямі (накладні) розподіляють згідно з драйверами витрат видів діяльності. Непрямі витрати (наприклад: при продажі дощок їх порізка за вимогою покупця; монтаж та підключення товарів складного технічного асортименту (пральних та посудомийних машин та ін.) підлягають розподілу по завершенню звітного періоду. Накладні витрати зазвичай розподіляються на продукт умовно. Якщо при виготовленні певного виробу витрачають 10 % всіх трудових витрат, тоді управлінець відносить 10% накладних витрат на собівартість даного виробу.

Драйвер витрат (cost driver) – показник вимірювання активності виду діяльності, що відображає сутність цього виду діяльності і взаємопов'язаний з калькульованим об'єктом.

ABC дає змогу суттєво знизити рівень інформаційного акумулювання у процесі прийняття управлінських рішень і

використовується близько 10% великих компаній, у тому числі в США, Великій Британії, континентальній Європі, Австралії. Для впровадження проекту ABC у великій компанії необхідно у середньому 3,6 року, а у невеликій – 2,3 року.

Застосування методу ABC передбачає важливий і трудомісткий підготовчий етап, зумовлений його специфікою. Облік витрат за видами діяльності розроблявся як альтернативний підхід для простеження накладних витрат від центрів виникнення до готової продукції зі зміщенням акценту з простого перерахунку таких витрат на оцінку використання різних видів ресурсів при виробництві та збуті окремих видів продукції.

Метод ABC порівнюють з традиційною системою калькулювання. Зокрема, традиційна система калькулювання (див.рис.6.11) базується на тому, що продукція споживає ресурси, а калькулювання на основі діяльності (див.рис.6.12) на тому, що продукція виготовляється внаслідок здійснення конкретних процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси. Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

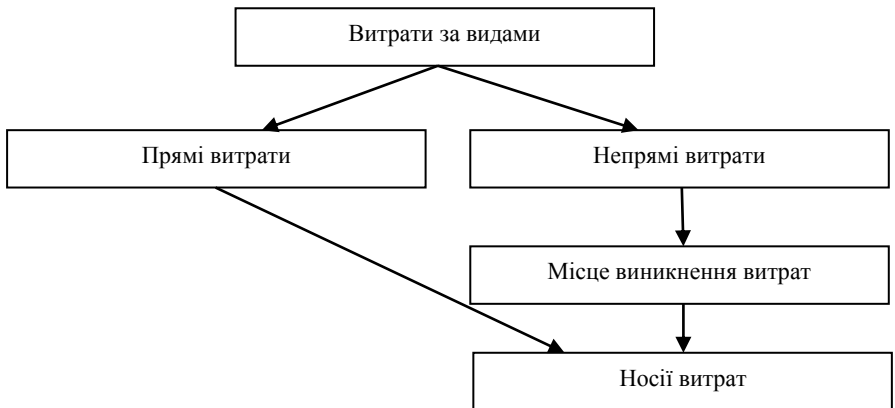


Рис. 6.11. Традиційна система калькулювання собівартості продукції

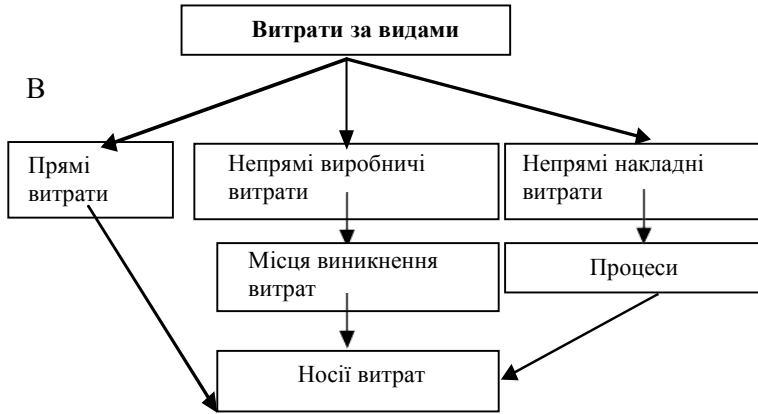


Рис. 6.12. Калькулювання на основі діяльності

Відмінності калькулювання на основі діяльності і традиційної системи калькулювання можна простежити і в табл. 6.19.

Таблиця 6.19.

Порівняння калькулювання на основі діяльності і традиційної системи калькулювання

Ознаки	Традиційна система калькулювання	Калькулювання на основі діяльності
1	2	3
Чинники витрат	На рівні одиниці продукції (виробничі чинники)	На рівні одиниці та на інших рівнях
Методи віднесення витрат	Здійснення розподілу витрат	Простеження витрат
Підхід до калькулювання	Звужений підхід	Гнучкий підхід
Спрямованість управління	Першочерговим є управління витратами	Першочерговим є управління діяльністю
Обсяг інформації про діяльність	Обмежена інформація	Детальна інформація
Мета управління	Максимізація результатів діяльності окремих підрозділів	Максимізація результатів діяльності системи в цілому
Склад показників діяльності	Застосування лише фінансових показників	Застосування фінансових і нефінансових показників

Впровадження методу ABC на українському підприємстві дозволить:

- ✓ здійснювати облік витрат по кожному бізнес-процесу та місці їх виникнення;
- ✓ приймати управлінські рішення по кожному бізнес процесі, виду діяльності, функцій, операцій та їх ефективності, а також здійснювати порівняння з відповідними еталонами, що дозволяє застосовувати заходи щодо їх реінжинірингу;
- ✓ кваліфікувати частину непрямих витрат зібраних по бізнес-процесам, видам діяльності, функціям та операціям, як «умовно непрямих» для обчислення собівартості конкретного виду продукції;
- ✓ забезпечити формування інформації про витрати по видам діяльності і бізнес-процесу;
- ✓ сформувати управлінську інформацію для забезпечення виконання загальних функцій управління;
- ✓ розуміти поведінку витрат на закупівлю (управління запасами за категоріями), для вдосконалення процесу прийняття рішення та контролю витрат.

Переваги та недоліки методу ABC сформульовано в таблиці 6.20.

Таблиця 6.20.

Основні переваги і недоліки методу ABC

Переваги	Недоліки
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів.	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні.

Закінчення табл. 6.20

2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах.	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників, у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків.
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищенні ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу.	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства.
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів.	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів.
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування.	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства.	

Приклад 6.7. Розглянемо використання ABC на ТОВ «Інвестгрупа», яка спеціалізується на реалізації засобів захисту рослин від шкідників (хімічних добрив). Компанія здійснює операції: закупівля товарів; транспортування товарів від посередника на склади компанії; зберігання товарів на складі; відвантаження товарів споживачу. *Необхідно:* визначити основні операції, які здійснює підприємство; визначити драйвери (носії) витрат; ідентифікувати витрати за кожним видом діяльності; перенести витрати з видів діяльності на види товарів, що реалізуються. За методикою ABC-аналізу проводиться розподіл усього товарного асортименту на три групи. Розподіл може проводитися у класичних пропорціях: група А - 20 %, група В - 30 %, група С - 50 %. Для проведення ABC необхідно встановити вартість кожного товару за закупівельними цінами, розташувати товари за зменшенням ціни, знайти суму даних про кількість і

витрати на придбання, розбити товари на групи, залежно від питомої ваги в загальних витратах на придбання. Згідно ABC: група А (близько 20 % обсягу запасів, які становлять 80 % вартості запасів) – найдорожча та потребує постійного контролю; група В (близько 30 % обсягу запасів, які становлять близько 10 % вартості запасів) – середня, що потребує періодичного контролю; група С (найчисельніші запаси – близько 50 % обсягу запасів, однак їх вартість є незначною – близько 10 % загальної вартості), що потребує найменшої уваги та контролю. Визначаємо носії витрат відповідно до операцій які здійснює досліджуване підприємство (табл. 6.21)

Таблиця 6.21

**Види діяльності ТОВ «Інвестгрупа»
і відповідні їм носії витрат за 20... р.**

№	Види діяльності	Витати, тис. грн.	Носії витрат	Значення носія витрат
1.	Оформлення замовлень (закупівля товарів)	12484,75	Кількість замовлень	2635
2.	Доставка товарів	2304,9	Кількість отриманих партій	715
3.	Зберігання	1728,65	Людино-години	138,3
4.	Відвантаження	2689,05	Кількість відвантажень	4900
	Всього	19207,35	-	-

У табл. 6.22 відображено значення носія витрат для кожної групи товарів.

Таблиця 6.22

**Значення носія витрат за видами продукції
ТОВ «Інвестгрупа» за 20.. р.**

Товар	Види діяльності та значення носія витрат, тис. грн.			
	Оформлення замовлень	Доставка товарів	Зберігання	Відвантаження
Гербіциди	985	270	51,8	1835
Протруйники	485	130	25,35	900
Інсектициди	425	115	22,3	790
Фунгіциди	535	145	28,15	995
Органічні добрива	130	35	6,85	240
та інше	75	20	3,9	135

Розрахунки вартості одиниці носія витрат за видами діяльності подано в табл. 6.23.

Таблиця 6.23

**Вартість одиниці витрат за видами діяльності
на ТОВ «Інвестгрупа» за 20... р.**

№	Види діяльності	Витрати, тис. грн.	Значення носія витрат	Витрати на одну операцію (носій витрат), тис. грн.
1.	Оформлення замовлень (закупівля товарів)	12484,75	2635	4,74
2.	Доставка товарів	2304,9	715	3,22
3.	Зберігання	1728,65	138,3	12,50
4.	Відвантаження	2689,05	4900	0,55
	Всього	19207,5	-	

Розподіляємо витрати за видами продукції в табл. 6.24.

Таблиця 6.24

**Витрати за видами продукції
на ТОВ «Інвестгрупа» за 20... рік**

Товар	Сума, тис.грн.	Види діяльності та значення носія витрат, тис. грн.			
	За звітний період	Оформлення замовлень (закупівля товарів)	Доставка товарів	Зберігання	Відвантаження
Гербіциди	7193,5	4675,6	863,2	647,4	1007,05
Протруйники	3523	2289,95	422,75	317,05	493,2
Інсектициди	3094,5	2011,55	371,35	278,5	433,25
Фунгіциди	3909,5	2541,1	469,15	351,85	547,3
Органічні добрива	948,5	616,6	113,85	85,4	132,8
та інше	538,5	349,95	64,6	48,45	75,35
Всього	19207,5	12484,75	2304,9	1728,65	2688,95

У табл. 6.25 наведено розподіл витрат по класам відповідно до видів діяльності досліджуваного підприємства.

Таблиця 6.25

Розподіл витрат відповідно ABC-аналізу по класам

№	Види діяльності	Витати, тис. грн.	Клас
1.	Оформлення замовлень (закупівля товарів)	12484,75	A
2.	Доставка товарів	2304,9	B
3.	Зберігання	1728,65	B
4.	Відвантаження	2689,05	B

Застосування ABC дає можливість підприємству:

1) контролювати запас товарів на складі;

2) визначити найпопулярніші товари і такі, що найменше купуються покупцями (напрями зміни асортиментної та маркетингової політики); 3) оптимізувати роботу з постачання товарів і співпрацю з постачальниками.

Отже, на підприємстві найбільшу частину витрат для визначення остаточної вартості товару, згідно табл. 6.25, займають витрати на закупівлю продукції. Відповідно до ABC, до групи B потрапляють витрати на доставку товарів від посередника на склад, витрати на зберігання товарів на складі та витрати на доставку продукції зі складу до споживача.

Висновки до розділу 6

Відомий фахівець з виробничого обліку в США професор Р. Ентоні ще в 1965 р. писав: «Більшості компаній необхідним є три види собівартості:

- повна «програмована» собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при нормальних обставинах;

- пряма виробнича собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при специфічних обставинах, наприклад, коли керівництво має намір використовувати не завантажені потужності»;

- собівартість за центрами відповідальності, яка використовується для планування і контролю діяльності відповідального виконавця.

Мета обліку і калькулювання собівартості продукції полягає у своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних безпосередньо з виробництвом, утриманням адміністративного апарату і збутом продукції, визначенні фактичної собівартості продукції, оперативному контролю за використанням матеріальних та трудових ресурсів, які в деталізованому вигляді мають специфічні відмінності, і знаходяться під впливом галузевих факторів.

При обліку повних затрат усі затрати підприємства, що виникають за звітний період, відносяться на носії затрат (називають «витратною статистикою»). Саме вона поставляє інформацію підприємству для ціноутворення.

Проте калькулювання неповних витрат веде до безсумнівних помилок через неможливість поділу в обліку витрат на змінні та постійні. На заході директ-костинг називають «управлінням собівартістю» чи «управлінням підприємством», підкреслюючи єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень в цій системі.

Здійснюючи вибір методу обліку виробничих витрат і калькулювання, керівництво і фахівці з обліку стикаються з необхідністю визначити низку параметрів обліку виробництва, який розбудовується:

- 1) що стане об'єктом групування витрат (окреме замовлення, одиниця продукції, технологічний процес);
- 2) яке значення матимуть змінні та постійні витрати при складанні калькуляцій (від калькулювання виключно за змінними витратами до повного розподілу усіх виробничих витрат);
- 3) чи здійснюватиметься планування та нормування витрат виробництва і у якій мірі.

Окремі українські підприємства впроваджують директ-костинг до підсистеми управлінського обліку для застосування можливостей маржинального підходу в управлінні.

Облік і калькулювання за абзорпшен-костингом виконують компанії, що підтримують ділові зв'язки із нерезидентами і надають їм свою фінансову звітність. Кожний метод обліку виробничих витрат і калькулювання має свої переваги, що виявляються в разі відповідності умов виробництва параметрам цього методу. І навпаки, в разі необґрунтованого застосування того чи іншого методу, його специфічні прийоми продукуватимуть надмірні труднощі та викривлення облікової інформації. ABC-метод дозволяє обґрунтувати управлінські рішення щодо ціноутворення, використовувати як для поточного управління, так і для прийняття стратегічних рішень щодо реорганізації підприємства, зміни асортименту продуктів і послуг, виходу на нові ринки, диверсифікації.

Контрольні запитання до розділу 6

- 1 Охарактеризувати систему обліку і калькулювання повних витрат (абзорпшен-кост).
- 2 У чому полягає суть формування витрат за методом абзорпшен-костинг?
- 3 Які варіанти обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції?
- 4 Які особливості використання методу обліку повних витрат («абзорпшен-костинг»)?
- 5 Сформулювати переваги та недоліки методу повних витрат.
- 6 Визначити суть витрат: «постійні» і «змінні»; напівзмінні і змішані витрати. Навести приклади.
- 7 Сформулювати суть пропорційних, прогресивних, дегресивних, регресивних, скачкоподібних та реманентних витрат. Навести приклади.
- 8 Що таке релевантні та не релевантні витрати. Наведіть приклади?
- 9 За якими критеріями класифікують релевантні та нерелевантні витрати?
- 10 Суть терміну релевантний діапазон, навести приклади.

- 11 Сутність методу обліку і калькулювання за змінними витратами: поняття, застосування.
- 12 У чому полягає суть поняття «директ-костинг» в різних країнах світу?
- 13 Які основні ознаки методу «директ-костингу»?
- 14 На яких принципах базується метод «директ-костинг»?
- 15 З яких елементів складається метод обліку собівартості «директ-костинг»?
- 16 Сформулювати етапи процесу формування собівартості за методом «директ-костинг».
- 17 Які принципи простого «директ-костингу»?
- 18 У чому полягають відмінності у розрахунку фінансового результату на основі простого і розвинутого «директ-костингу»?
- 19 Чим відрізняються особливості побудови французької й американської моделі складання звітів про фінансові результати?
- 20 Які переваги і недоліки методу «директ-костинг»?
- 21 Обґрунтувати концепції обліку повних та змінних витрат.
- 22 Визначити відмінні ознаки методів обліку витрат «абзорпшен-костинг» та «директ-костинг».
- 23 Суть АВС-аналізу в управлінні бізнесом і особливості застосування. Навести приклади.
- 24 Які переваги впровадження методу АВС-аналізу на українському підприємстві?
- 25 Що таке «драйвер витрат»?
- 26 Побудувати алгоритм АВС-аналізу.
- 27 Сформулювати стадії калькулювання на основі діяльності.

Тестові завдання до розділу 6

1. Повна собівартість включає:

1. Усі види витрат підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.
2. Собівартість одиниці продукції, собівартість всього обсягу продукції.

3. Змінні витрати на виробництво і визначається за окремими видами продукції.
4. Усі відповіді вірні.
2. *Пряма (неповна) виробнича собівартість включає:*
 1. Змінні витрати на виробництво і визначається за окремими видами продукції.
 2. Собівартість одиниці продукції, собівартість всього обсягу продукції;
 3. Калькулювання на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або окремій партії виробів.
 4. Усі відповіді вірні.
3. *Система обліку та калькулювання за повними витратами базується на:*
 1. Калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат в межах окремих стадій.
 2. Зборі та видачі інформації про витрати, калькулюванні повної собівартості продукції.
 3. Облік витрат по кожному індивідуальному виробу.
 4. Усі відповіді вірні.
4. *Основні елементи повної собівартості включають:*
 1. Прямі матеріальні витрати, прямі трудові витрати з відрахуванням, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут.
 2. Виробничу собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут.
 3. Планову вартість придбання.
 4. Усі відповіді вірні.
5. *Суть розрахунку повної собівартості полягає в:*
 1. Розрахунку фінансового результату, прийнятті рішень відносно ціни продукції.
 2. Прийнятті рішень відносно ціни продукції.
 3. Визначення собівартості за окремими видами продукції.
 4. Усі відповіді вірні.

6. Яким методом визначаються прямі матеріальні витрати ?

1. Як добуток кількості матеріалу, який можна віднести прямо на об'єкт обліку економічно обґрунтованим методом на ціну одиниці цього матеріалу.
2. Як суму (різницю) вартості матеріалів за обліковими цінами і відхилень облікових цін від фактичних.
3. Як вартість фактично використаних на виробництво матеріальних цінностей.
4. Усі відповіді вірні.

7. Визначіть класифікацію матеріалів за XYZ-аналізом.

1. Споживання має постійний характер, споживання має сезонний характер, споживання має нерегулярний характер.
2. Вартість матеріалів фактично використана.
3. Виробничі і невиробничі.
4. Усі відповіді вірні.

8. Визначіть методи контролю витрачання матеріальних цінностей.

1. Метод сигнального документування, метод партійного розкрою, інвентарний метод.
2. Метод безпосереднього віднесення до конкретного об'єкта обліку.
3. Метод, який застосовується коли у разі позапланових змін норм.
4. Усі відповіді вірні.

9. Суть інвентарного методу обліку і контролю витрат.

1. Списання матеріалів на витрати виробництва оформляється первинними документами.
2. ґрунтується на даних інвентаризації матеріалів на робочих місцях, незавершеному виробництві;
3. Коли у виробництво поступає наперед визначена партія матеріалів.
4. Усі відповіді вірні.

10. Переваги методу обліку за повною собівартістю:

1. Використання наявних виробничих потужностей, реальне визначення ціни продажу.

2. Врахування загальновиробничих затрат.
3. Збільшення прибутку та формування асортименту продукції.
4. Усі відповіді вірні.

11. Суть ABC-методу

1. Інформаційне забезпечення управління операцій для прийняття рішень, збільшення прибутку та формування асортименту продукції, реорганізація підприємства.
2. Формування рекомендацій щодо збільшення прибутку та формування асортименту продукції, рішення з реорганізації підприємства та виходу на нові ринки;
3. Використання виробничих потужностей
4. Усі відповіді вірні.

12. Директ-костинг (калькулювання змінних витрат) – це система

1. Обчислення собівартості тільки на основі прямих виробничих витрат.
2. Обчислення змінних витрат на виробництво і визначається за окремими видами продукції;
3. Обчислення собівартості усіх виробничих витрат на її виготовлення.
4. Усі відповіді вірні.

13. Визначити основні ознаки директ-костингу

1. Облік і планування собівартості за змінними затратами, визначення взаємозв'язку між обсягом, затратами і прибутком, оцінювання залишків за змінними витратами.
2. Оцінювання залишків готової продукції й незавершеного виробництва проводиться за змінними витратами.
3. Збільшення прибутку та формування асортименту продукції.
4. Усі відповіді вірні.

14. Маржинальний дохід – це:

1. Різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.
2. Різниця постійних витрат та суми покриття.

3. Різниця між ціною реалізації та змінними затратами.

4. Усі відповіді вірні.

15. Суть методу директ-костингу

1. Поділ витрат на постійні та змінні залежно від зміни обсягу виробництва.

2. Поділ витрат на прямі та непрямі.

3. Поділ постійних витрат.

4. Усі відповіді вірні.

16. Визначити, які рішення приймають в системі обліку сум покриття:

1. Оптимізація асортименту продукції при наявності вузьких місць, прийняття додаткового замовлення за цінами, нижчими за звичайні, або закупівлі їх зі сторони, оптимального розміру закупівлі партії.

2. Визначення оптимального розміру закупівлі партії товарноматеріальних цінностей, серії деталей.

3. Оцінка економічної доцільності виготовлення.

4. Усі відповіді вірні.

7. Переваги методу «директ-костингу»:

1. Визначення собівартості продукції, оцінка економічної доцільності виготовлення чи закупівлі їх зі сторони, прогноз щодо обсягів виробництва, оптимізація цін, скорочення постійних затрат, оптимального співвідношення обсягу та прибутку.

2. Прогноз щодо обсягів виробництва, прогноз, щодо обсягів реалізації.

3. Зменшення точності калькулювання.

4. Усі відповіді вірні.

18. Постійні витрати за ступенем специфічності класифікують

1. Загальні постійні витрати, специфічні постійні витрати.

2. Умовно-постійні витрати.

3. Постійні виробничі витрати.

4. Усі відповіді вірні.

19. На основі чого формується в системі «директ-костинг» показник напівмаржі

1. Класифікації постійних затрат за ступенем специфічності.
2. Використанні основних показників калькулювання собівартості продукції.
3. Відношення маржинального доходу до ціни реалізації.
4. Усі відповіді вірні.

20. До постійних специфічних належать витрати:

1. Пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретного продукту.
2. Витрати, що безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу.
3. Пов'язані з функціонуванням підприємства в цілому.
4. Усі відповіді вірні.

21. До загальних постійних належать витрати:

1. Витрати на управління та організацію підприємства.
2. Пов'язані з функціонуванням підприємства в цілому.
3. Постійні виробничі витрати.
4. Усі відповіді вірні.

22. Напівмаржа визначається як:

1. Різниця між сумою покриття та прямими специфічними постійними витратами.
2. Відношення величини змінних затрат до ціни реалізації.
3. Різниці планового або фактичного й беззбиткового обсягу реалізації на виручку.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 7.

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

Обліком і калькулюванням за нормативними витратами вважають сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю і складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат, який є одним із принципів наукового менеджменту. Метою впровадження нормативного обліку виробничих витрат на підприємстві є: розробка нормативних калькуляцій на початок звітного періоду; систематичний та своєчасний облік змін норм і оперативне визначення впливу цих змін на собівартість продукції; передчасний контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням причин та винних; щоденна інформація про відхилення від норм.

«Стандарт-кост» – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість. Стандарт-костинг застосовується у галузях, де ціни на ресурси відносно стабільні, а самі вироби не змінюються протягом тривалого часу: підприємства обробних галузей промисловості, швейного, взуттєвого, меблевого виробництва та ін. Необхідним є: попереднє нормування витрат за елементами та статтями витрат (основні матеріали; оплата праці виробничих робітників; загальновиробничі витрати (амортизація обладнання, орендні платежі, зарплата допоміжних робітників, допоміжні матеріали та ін.); комерційні витрати (витрати на реалізацію продукції), відповідно до ресурсів які планують використати в процесі виробництва); складання нормативних калькуляцій на виріб та його складові; роздільний облік нормативних витрат та відхилень; аналіз відхилень; уточнення калькуляцій за змінами норм. За стандарт-костингом бухгалтер веде облік відхилень фактичних витрат від нормованих на спеціальних рахунках, і сума відхилення списується на фінансові результати. Керівництвом приймається рішення на основі аналізу відхилень щодо коригування встановлених норм і нормативів.

Зміст розділу

- 7.1. Сутність, завдання, принципи і організація обліку і калькулювання за нормативними витратами
- 7.2. Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, як засіб контролю
- 7.3. Суть системи «стандарт-кост», переваги та недоліки її використання

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність розуміння сутності методу обліку і калькулювання за нормативними витратами і «стандарт-кост», для застосування їх на вітчизняних підприємствах;
- Здатність набуття знань основних принципів для організації системи нормативного обліку і калькулювання собівартості та системи «стандарт-кост», їх переваг, відмінностей;
- Здатність обґрунтування сутності понять норма, нормативні витрати, нормальна виробнича потужність, їх узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення про витрати (собівартість);
- Здатність формування фактичної та нормативної виробничої собівартості;
- Здатність застосовування спеціалізованих інформаційних технологій для формування інформації щодо нормативних і фактичних витрат, аналізу відхилень витрат на підприємстві.

Ключові терміни та поняття

облік і калькулювання за нормативними витратами; норма; нормативні витрати; нормальна виробнича потужність; нормативна виробнича собівартість продукції; негативні та позитивні відхилення від нормативної виробничої собівартості реалізованої продукції;

управління відхиленнями; групування відхилень; розрахунок відхилень від норм витрат; «стандарт-кост»; стандарти витрат, стандартні кошториси, стандартна калькуляція продукту; переваги «стандарт-кост»; недоліки «стандарт-кост».

Глосарій розділу 7

Облік і калькулювання за нормативними витратами – це сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю, складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат.

Мета обліку і калькулювання нормативних витрат – оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення, формування інформації для прийняття рішень.

Нормативні калькуляції – розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів (кресленнями деталей і вузлів, розробленим конструкторським бюро); використовуються для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і розмірів незавершеного виробництва.

Фактична собівартість одиниці продукції – усю фактичну собівартість продукції ділять на кількість виготовлених виробів і визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості продукції до нормативної.

Нормативна собівартість товарної продукції розраховується як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітному періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.

Норма це 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.

Нормативна кількість матеріалів – розраховується за кожною виробничою операцією для виготовлення конкретного продукту.

Нормативна ціна – визначається на кожен вид матеріалів з урахуванням необхідної кількості, конкурентоспроможної ціни, найкращого способу транспортування, найвигіднішого способу оплати та включають знижки, які надають постачальники залежно від кількості придбаного матеріалу.

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

7.1. Сутність, завдання, принципи і організація обліку і калькулювання за нормативними витратами

Облік і калькулювання за нормативними витратами – це сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю, складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат, один із принципів наукового менеджменту запропонований Ф. У. Тейлором та іншими інженерами, які сприяли для розвитку системи нормативного обліку витрат.

Мета обліку і калькулювання нормативних витрат – оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення, формування інформації для прийняття рішень.

Використовується в галузях обробної промисловості з масовим і серійним виробництвом на основі технічно-обґрунтованих розрахункових величин всіх видів ресурсів на одиницю продукції, що випускаються (робіт, послуг) з формуванням на цій основі інформації, корисної для досягнення багатьох цілей. Наприклад, для складання кошторисів, оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування витрат майбутніх періодів, прийняття рішень, а також для контролю ефективного

використання всіх видів ресурсів і оцінки ефективності діяльності підприємств у цілому.

Завданнями системи нормативного обліку є:

- своєчасне виявлення та попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- оперативний контроль і аналіз витрат на виробництво;
- виявлення результатів діяльності виробничих центрів відповідальності підприємства;
- пошук нових резервів зниження собівартості продукції.

Основними принципами обліку і калькулювання за нормативними витратами є:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу (в нормативній калькуляції, як засобу обліку, планування, контролю, знаходить відображення вже досягнутий рівень впровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів);
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців та причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;
- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;
- калькулювання фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;
- щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів.

Цілі використання нормативного методу:

1. Досягнення підвищення рентабельності продукції.
2. Свочасне виконання заходів щодо недопущення відхилень фактичних витрат від їх нормативних рівнів.
3. Прогнозування майбутніх витрат з прийняттям заходів, дотримуватися нормативних рівнів витрат.

Законодавчо-нормативна база здійснення обліку і калькулювання нормативних витрат у різних галузях промисловості:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджено наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. №65.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджено наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. №573.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

Суть організації нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості полягає в тому, що на підприємстві на кожний виріб складається попередня нормативна калькуляція, тобто калькуляція собівартості, обчислена по діючих на початок місяця нормам витрат матеріалів і трудових витрат.

Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони в свою чергу встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (кресленнями деталей і вузлів, розробленим конструкторським бюро) і утворюють взаємопов'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності

підприємства. Нормативна калькуляція використовується для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і розмірів незавершеного виробництва. Її складають на всі види продукції, яку заплановано до випуску.

Облік організується таким чином, щоб усі поточні витрати поділити на витрати по нормам і відхилення від норм. Дані про виявлені відхилення дозволяють управляти собівартістю виробу і разом з тим калькулювати фактичну собівартість.

Нормативну собівартість товарної продукції розраховують як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітному періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.

Система обліку і калькулювання за нормативними витратами дозволяє, не чекаючи кінця місяця, отримати фактичну собівартість виробів (як алгебраїчну суму нормативної собівартості, відхилень від норм і їх змін), а також регулярно (один раз в 10 днів або частіше) аналізувати причини відхилень і виявляти їх винуватців. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень в момент їх виникнення, тоді як при інших методах, причини і винуватці відхилень якщо і виявляються, то після складання калькуляції собівартості.

Організація обліку і калькулювання за нормативними витратами передбачає:

- розроблення та встановлення нормативів витрат на процеси, операції щодо виробництва одиниці продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат тощо);
- складання картки (листа) нормативної собівартості одиниці продукції (табл. 7.1);
- облік фактичних витрат з одночасним виділенням нормативних витрат і відхилень від нормативів;
- аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних;
- внесення необхідних управлінських змін у діяльність підприємства чи його структурних підрозділів або в нормативи витрат.

Норма це 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. Нормативні витрати поділяють за ознаками:

- за об'єктами нормування: нормативи матеріальних витрат; нормативи витрат на оплату праці; нормативи амортизації; нормативи загальновиробничих витрат; нормативи інших витрат;
- за способом формування нормативів: теоретичні; базисні; поточні.

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.

Таблиця 7.1

Картка (лист) нормативних витрат на одиницю виробу

А. Матеріальні витрати			
Види матеріалів	Кількість за нормою, кг	Ціна за нормативом, грн.	Загальні витрати, грн.
1. Матеріал А, кг	1,0	8,0	8,0
2. Матеріал Б, кг	4,0	2,5	10,0
3. Матеріал В, кг	1,5	20,0	30,0
Разом матеріалів	—	—	48
Б. Виробничі операції			
Операція	Час за нормою, люд/год.	Нормативна розцінка, грн.	Загальні витрати, грн.
1. Обробка матеріалу А	2	10	20
2. Обробка матеріалу Б	3	8	24
3. Обробка матеріалу В	1	12	12
4. З'єднання компонентів	4	15	60
Разом:	10	—	116
В. Розподілені накладні витрати за ставкою 5 грн на 1 люд/од., всього 50 грн (5 × 10)			
Г. Загальні нормативні витрати на одиницю продукції – 214 грн (48 + 116 + 60)			

Нормативні калькуляції використовуються для:

1) визначення фактичної собівартості продукції шляхом алгебраїчного сумування нормативної собівартості та виявлених за звітний період норм та відхилень від них;

2) виявлення результатів господарської діяльності цехів та дільниць;

3) оцінки незавершеного виробництва та браку, тощо (для визначення суми витрат у зв'язку зі зміною норм щомісячно складається відомість перерахунку залишків незавершеного виробництва за нормами, введеними з 1-го числа звітнього місяця, в якій фіксується зміст кожного повідомлення про зміни норм: його номер, причина зміни, стара та нова величина нормативного витрачання тощо.

Визначена сума витрат за змінами норм, як правило, повинна розподілятися між випуском товарної продукції та незавершеним виробництвом на кінець звітнього місяця.

Норми використання матеріалів встановлюють експериментально. До їх складу включають можливі втрати та відходи в процесі виробництва. Так, затрати на сировину, матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергію, що споживаються на технологічні цілі, визначають на основі технічно обґрунтованих норм затрат на виробництво одиниці продукції і встановлюють підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, виробничих потужностей та чинних цін.

Нормативну кількість матеріалів розраховують за кожною виробничою операцією для виготовлення конкретного продукту.

Нормативну ціну визначають на кожен вид матеріалів з урахуванням необхідної кількості, конкурентоспроможної ціни, найкращого способу транспортування, найвигіднішого способу оплати та включають знижки, які надають постачальники залежно від кількості придбаного матеріалу.

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

Методи розрахунку нормативів витрат на виготовлення продукції:

1) технологічний аналіз виробничих операцій, за якого детально вивчають технологічні процеси виробництва продукції та обсяги витрачання ресурсів на їх здійснення. На основі цього розробляють норми прямих і непрямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших прямих виробничих витрат, загальновиробничих витрат) на операцію, процес, одиницю продукції, замовлення тощо. Обґрунтовуючи норми витрат, урахувують нормальний рівень виробництва на підприємстві, при якому забезпечується виконання планових показників реалізації продукції;

2) аналіз витрат: здійснюють коригування фактичних даних про окремі види витрат підприємства за попередні звітні періоди на основі детального аналізу їх складу, вилучення з їхньої суми непродуктивних витрат, урахування зміни умов діяльності підприємства у плановому періоді (технології виробництва, складу обладнання, асортименту продукції, бюджету робочого часу тощо).

Час виробництва в нормо-годинах можна визначити, якщо з'ясувати, скільки часу буде потрібно на виробництво кожного виду продукції.

Особливості нормативного методу обліку витрат:

- 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 зміни 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.

Впровадження системи нормативного обліку потребує наявності розробленого технологічного процесу виготовлення продукції, недотримання якого викличе відхилення від встановлених норм витрат на виробництво. Саме тому, система нормативного обліку створює умови для організації управління виробництвом за відхиленнями від норм у оперативному режимі і передбачає, що поточне виявлення відхилень від норм та змін норм органічно включається в систему бухгалтерського обліку і в основу розрахунку звітної собівартості продукції.

7.2. Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, як засіб контролю

Для впровадження нормативного обліку і калькулювання витрат застосуємо алгоритм розрахунку повної собівартості представлений на рис. 5.8, розділ 5.

Зокрема, формується масив нормативних калькуляцій собівартості, дані яких заносяться до єдиної бази даних нормативно-довідкової інформації – етап 1.

Далі нормативна собівартість продуктів обчислюється за нормативною собівартістю продукції переділів (напівфабрикатів), для чого можуть використовувати картки (лист) нормативних витрат запропонованої форми, які відкриваються на кожний вид продукту або напівфабрикату в цілому на рік з розбивкою за місяцями. Поточний облік зміни норм використовується для внесення змін в розроблені нормативні калькуляції – етап 2. Поточний облік фактичних витрат і відхилень від норм здійснюється за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності на спеціальних рахунках – етап 3 і 4. На етапі 5, 6 і 7 – відбувається розрахунок фактичної виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції на основі зведеного нормативного обліку витрат і встановлених відхилень. Визначається повна собівартість продукції на етапі 8, шляхом

додавання до фактичної виробничої собівартості адміністративних, маркетингово-збутових та інших операційних витрат.

Для відображення фактичних та нормативних витрат за статтями калькуляції і виявлених відхилень пропонується скласти звітну калькуляцію повної собівартості за видами продукції, за допомогою програмного забезпечення підприємства чи іншим способом, а на її основі звітну калькуляцію на одиницю (1 т) продукції (табл. 7.2).

При застосуванні нормативного методу калькулювання собівартості продукції на етапі 6 і 7 згідно алгоритму (рис.5.8, розділу 5) слід розрахувати фактичну собівартість реалізованої продукції на основі нормативних калькуляцій. До введення в дію НП(С)БО 16 фактичну собівартість виготовленої продукції обчислювали шляхом додавання (або віднімання) до нормативної собівартості виявлених відхилень від норм та змін норм (рядок 1 табл. 7.3). Згідно складу виробничої собівартості за НП(С)БО 16, нормативна виробнича собівартість продукції повинна розраховуватися як сума нормативних прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та нормативних загальновиробничих витрат. Згідно з п. 11 НП(С)БО 16 до фактичної собівартості реалізованої продукції (ФСрп) включають: фактичну виробничу собівартість продукції, яка була реалізована у звітному періоді (Дт 901 та Кт 26), нерозподілені загальновиробничі витрати (Дт 901 та Кт 91) та понаднормативні виробничі витрати (Дт 901 та Кт рахунків відхилень від норм).

Застосовуючи нормативний метод для оцінки запасів під час їх відпуску у виробництво, всі негативні відхилення, які виникли внаслідок перевищення встановлених норм прямих витрат є понаднормативними виробничими витратами, і тому повинні разом з нерозподіленими загальновиробничими витратами відноситися до фактичної собівартості реалізованої продукції.

Таблиця 7.2

**Звітна калькуляція собівартості 1 т масла селянського вагового
за місяць з ділянки виробництва масла ПАТ «Жашківський маслозавод»**

Статті калькуляції виробничої собівартості	Одиниця вимірю вання	Витрати за нормою			Фактичні витрати			Відхилення фактичних витрат від нормативних (грн.)			
		К- сть	Ціна, грн.	сума, грн	К- сть	Ціна, грн.	сума, грн	1	2	3	4
Прямі матеріальні витрати, всього	грн	-	-	10050,7	-	-	10696,9	646,3	514,0	127,8	4,2
В т.ч. молоко	грн	21,94	530	11630,1	22,9	535	12251,5	621,4	513,6	107,8	
Попутна продукція (враховується):	т	20,53	-	2874,2	-	-	2856	-18,2	-	-14	-4,2
обезжирене молоко	т	19,1	140	2674	19,0	140	2660	-14	-	-14	-
сколотини	т	1,43	140	200,2	1,40	140	196	-4,2	-	-4,2	-
Допоміжні	ящ	50	1,96	98	50	1,96	98	-	-	-	-
матеріали	грн			1120,8			1125	4,2	-	4,2	-
Транспортні витрати	гкал	800	0,08	64	820	0,08	65,6	1,6	-	1,6	-
Паливо	квтч	100	0,03	3	102	0,03	3,6	0,6	0,4	-	-
Електроенергія	м3	60	0,1	6	62	0,1	6,2	0,2	-	0,2	-
Вода	гкал	300	0,01	3	305	0,01	3,05	-	-	0,05	0,05
Прямі витрати на оплату праці	грн.	-	-	143,39	-	-	143,39	-	-	-	-
Інші прямі витрати, всього	грн.	-	-	239,69	-	-	239,69	-	-	-	-
В т.ч. -амортизація	грн	-	-	155,98	-	-	155,98	-	-	-	-

Закінчення табл. 7.2

-відрахування на соціальні заходи	грн.	-	-	50,18	-	-	50,18	-	-	-	-
Загальновиробничі витрати, всього	грн	-	-	809,58	-	-	828,5	18,92	18,92	-	-
В т.ч. витрати на опалення	грн	-	-	420,8	-	-	435,1	14,3	14,3	-	-
-електроенергія				120,2			120,2				
-витрати на охорону праці	грн.	-	-	80,9	-	-	80,9	-	-	-	-
-інші витрати	грн.	-	-	187,68	-	-	192,3	4,62	4,62	-	-
Втрати від браку	грн.	-	-	-	2	11	22	22	-	22	-
Виробнича собівартість	грн.	-	-	11243,4	-	-	11930,5	687,1	532,9	154,4	4,2
Адміністративні витрати	грн	-	-	220	-	-	220	-	-	-	-
Маркетингово-збутові витрати	грн. -	-	-	80	-	-	80	-	-	-	-
Інші операційні витрати	грн.	-	-	-	-	-	10	10	10	-	-
Повна собівартість	грн	-	-	11543,4	-	-	12240,5	697,1	542,9	154,4	4,2

Позитивні відхилення від норм прямих матеріальних і нормативних загальновиробничих витрат, які не можна віднести на собівартість реалізованої продукції, повинні зменшувати фактичну виробничу собівартість продукції (р. 2, табл. 7.3). Відповідно до застосування вимог НП(С)БО 16, фактична собівартість реалізованої готової продукції, при наявності позитивних і негативних відхилень, складатиметься з нормативної виробничої собівартості цієї реалізованої продукції, зменшеної на величину позитивних відхилень від норм, величини негативних відхилень та нерозподілених загальновиробничих витрат (р. 3 табл. 7.3). Під час використання нормативного методу калькулювання собівартості, потрібно, на фактичну собівартість реалізованої продукції відносити усю різницю між негативними та позитивними відхиленнями від нормативної виробничої собівартості реалізованої продукції (р. 4, табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Визначення фактичної та нормативної виробничої собівартості і собівартості реалізованої продукції при застосуванні методу обліку нормативних витрат

№ з/п	Нормативний документ	Вид собівартості	Алгоритм розрахунку
1	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвержені наказом Міністерства Промислової політики України від 9.07.2007 р. № 373.	Фактична собівартість продукції (ФС)	$ФС = НС \pm ВН \pm ЗН$, де НС - нормативна собівартість продукції; ВН - відхилення від норм; ЗН - зміни норм.
2	П(С) БО 16 п.11	а) Нормативна собівартість продукції (НСВ)	$НСВ = ПМм + ПОПп + ІПн + ЗВн$, де ПМм - нормативні прямі матеріальні витрати; ПОПп - нормативні прямі витрати на оплату праці; ІПн - інші нормативні витрати; ЗВн - нормативні

Закінчення табл. 7.3

		б) Фактична виробнича собівартість при відсутності позитивних відхилень в) Фактична виробнича собівартість при наявності позитивних відхилень	загальновиробничі витрати; $\Phi BC = HBC$; $\Phi BC = HBC - Bп$, де В п - позитивні відхилення від норм
3.	НП(С) БО 16 п.11; НП(С) БО 9, п. 16, п. 21; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства Промислової політики України від 9.07.2007 р. № 373.	Фактична собівартість реалізованої продукції (ФСрп) при застосуванні нормативного методу обліку витрат та нормативного методу оцінки затрат.	$\Phi Cрп = (HBC - Bн) + Bн + HЗВ$, де Вн - понаднормативні відхилення (негативні); HЗВ - нерозподілені загальновиробничі витрати.
4.	п.11 НП(С) БО 16	Фактична собівартість реалізованої продукції (ФСрп) при застосуванні нормативного методу обліку витрат та нормативного методу оцінки затрат. Нормативна виробнича собівартість продукції (HBC)	$\Phi Cрп = HBC + Bн - Bп$, де HBC - нормативна собівартість продукції, що була реалізована; Bн - негативні відхилення; Bп - позитивні відхилення. $HBC = ПМн + ПОПн + ІПн \pm ЗН$, де ПМн - нормативні прямі матеріальні витрати, ПОПн - нормативні прямі витрати на оплату праці; ІПн - інші прямі нормативні витрати; ЗН - зміни норм.

Згідно табл. 7.3 до нормативної собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: нормативні прямі матеріальні витрати; нормативні прямі витрати на оплату праці; інші нормативні витрати та нормативні загальновиробничі витрати. Якщо впродовж звітнього періоду відбулися зміни норм (позитивні чи негативні), то різниця між позитивними та негативними змінами відноситься на збільшення (зменшення) нормативної собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно відхилення групують за видами:

- обліковані відхилення, розраховані відхилення;
- відхилення за рахунок зміни норм;
- відхилення за матеріалами і трудовитратами;
- відхилення за виробничими накладними витратами;
- відхилення за ціною на матеріали або ставкою заробітної плати;
- відхилення за кількістю використаних матеріалів або за продуктивністю праці.

Управління відхиленнями – це практика, за допомогою якої менеджери концентрують свою увагу на тих підрозділах, результати яких відрізняються від тих, що передбачені бюджетами. Розрахунок відхилень від норм витрат наведено у табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Розрахунок відхилень від норм витрат

Відхилення	Розрахунок відхилень
За ціною на матеріали	
1. За ціною використаних матеріалів	(Нормативна ціна за одиницю матеріалів – Фактична ціна за одиницю матеріалів) × Кількість витрачених матеріалів
2. За кількістю витрачених матеріалів	(Нормативна кількість матеріалів, необхідна для фактичного випуску продукції – Фактичне витрачання матеріалів) × Нормативна ціна одиниці матеріалів
3. Сукупні відхилення витрачання матеріалів	(Нормативні витрати на одиницю матеріалу – Фактичні витрати на одиницю матеріалу) × Фактична кількість витрачених матеріалів на випуск
За працею	
1. За ставками заробітної плати	(Нормативна погодинна ставка заробітної плати – Фактична погодинна ставка заробітної плати) × Фактично відпрацьований час

Закінчення табл. 7.4

2. За продуктивністю праці	(Нормативний час на фактичний випуск продукції – Фактично відпрацьований час) × × Нормативна погодинна ставка оплати праці
3. Сукупні відхилення по витратах на оплату праці	(Нормативні витрати праці на одиницю продукції – Фактичні витрати праці на одиницю продукції) × Фактичні обсяги випуску продукції
За накладними витратами	
1. За постійними накладними витратами	(Кошторисна ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції – Фактична ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції) × Фактичні обсяги випуску продукції
2. За змінними накладними витратами	(Кошторисна ставка змінних накладних витрат на одиницю продукції – Фактична ставка змінних витрат на одиницю продукції) × Фактичні обсяги випуску продукції
За валовим прибутком	
1. За ціною реалізації	(Нормативна ціна одиниці продукції – Фактична ціна одиниці продукції) × Фактичні обсяги реалізації
2. За обсягами реалізації	(Обсяги кошторисної реалізації – Обсяги фактичної реалізації) × Нормативний прибуток на одиницю продукції
3. Сукупне відхилення валового прибутку	Сукупний нормативний валовий прибуток – Сукупний валовий прибуток

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

«Стандарт-кост» це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість; система оцінки витрат на виробництво виробів, яка опирається на нормативні витрати в додаток або замість реєстрації фактичних витрат.

Методикою системи «стандарт-кост» передбачено: розробка стандартів на витрати по придбанню і використанню матеріалів і основних засобів, на витрати праці, накладних витрат; складання калькуляцій собівартості по нормативних витратах і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від норм і кошторисів.

Система стандарт-кост зорієнтована на оперативність контролю за ходом формування собівартості і оперативне регулювання цього процесу, організація обліку відхилень у національній системі обліку має певні обмеження. Система стандарт-кост не регламентується законом, тому немає єдиної методики розрахунку стандартів та ведення обліку, а в діючому Плані рахунків не виділено рахунків для відображення відхилень від стандартів.

Розробка стандартів витрат, стандартних кошторисів, стандартної калькуляції продукту дає змогу оперативно контролювати хід виробництва, відповідність фактичних витрат стандартам і оперативно усувати причини перевитрат. Проте використання стандартних витрат дозволить контролювати не тільки витрати, але і прибуток, адже виявлені відхилення по кожній статті, при цій системі, періодично відносяться на фінансові результати.

Основою системи «стандарт-кост» є підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат.

Під час традиційного використання методу стандарт-костинг здійснюється ціноутворення:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна} \quad (7.1)$$

Схема дії системи «стандарт-костинг» представлена на рис. 7.1.

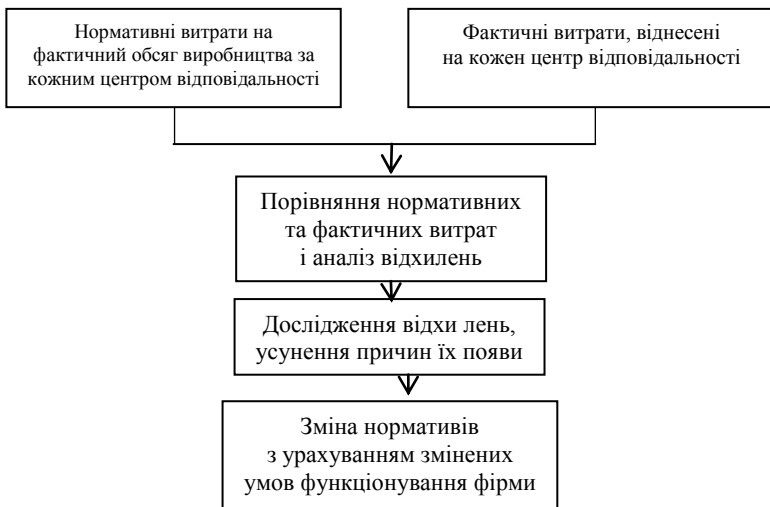


Рис. 7.1. Схема дії системи «стандарт-кост»

Особливостями «стандарт-кост» є детальне інформаційне забезпечення процесу визначення норм та нормативів, а також систематичний збір інформації щодо їх виконання, з метою застосування заходів управлінського впливу, зокрема:

- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання – не допускати їх;
- у разі виявлення відхилень завжди встановлюють їх суттєвість для вирішення проблем використання.

У цілому систему «стандарт-кост» можна подати:

1. Виручка від реалізації продукції.
2. Стандартна собівартість продукції.
3. Валовий прибуток (п. 1 – п. 2).
4. Відхилення від стандартів.
5. Фактичний прибуток (п. 3 – п. 4).

Приклад 7.1. Необхідно в системі стандарт-кост для кожного виду продукції складати Картку стандартних витрат (табл. 7.5.). Розрахунок здійснити на 1000 банок з розфасуванням у 0,5 л. банки, а також на основі рецептури вказувати перелік інгредієнтів даного виду продукції і описувати технологічні операції з перетворення їх у готову продукцію.

Таблиця 7.5.

Картка (лист) стандартних витрат на виробництво смородини з цукром

Назва сировини матеріалів	Одиниця виміру	Кількість за нормативом	Ціна за нормативом, грн	Загальні витрати, грн
Смородина свіжа	кг	437	1,0	437
Цукор	кг	290	1,5	435
Банка 0,5 л	шт.	1026	0,25	256,5
Кришка	шт	1029	0,12	123,5
Етикетка	шт.	1010	0,04	40,4
Разом				1292,4

Технологічні операції	Час за нормативом	Нормативні розцінки	Загальні витрати
Калібрування і видалення нестандартних і недоброякісних плодів	2,15	5,5	11,82
Видалення плодоніжок	0,4	3,5	1,4
Миття			
Змішування та перетирання з цукром	0,35	5,5	1,93
Варіння	0,3	5,5	1,65
Розфасування в банки	0,4	4,5	1,8
Закачування	1,4	4,5	6,3
Стерилізація	0,5	4,5	2,25
Етикетування	1,5	4,75	7,12
Пакування банок у ящики	1,0	4,5	4,5
Разом працевитрат			387,7
Загальновиробничі витрати	8,0		225,0

Згідно тарифних ставок – стандарти витрат на оплату праці розробляються із врахуванням переліку технологічних операцій передбачених технологією виробництва конкретного виду продукції, їх нормативної тривалості та суми оплати праці, яка належить за виконання операцій.

Норматив загальногосподарських витрат базується на нормативі змінних загальногосподарських витрат за безпосередній час роботи, і на нормативі постійних загальногосподарських витрат за місяць при нормативному місячному обсязі виробництва продукції.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво конкретного виду продукції по кожному центру відповідальності потрібно провести аналіз (табл. 7.6.), орієнтуючись на табл.7.5, де фіксуються стандарти витрат і відхилення від них на 1000 банок «Смородини з цукром» і на весь обсяг робіт.

Джерелами інформації є картки стандартних витрат (рецептур і розцінок, стандартні (нормативні) калькуляції, кошториси витрат на обслуговування виробництва й управління, класифікатори зміни норм та відхилень від норм. За результатами

аналізу витрат згідно табл. 7.6. можна спрогнозувати суму прибутку (збитку) центру відповідальності.

Таблиця 7.6

Аналіз витрат за системою «стандарт-кост»

Статті витрат	Витрати, грн			
	На 1000 банок		На весь обсяг	
	стандарт	Відхилення економія (-), перевитрати (+)	стандарт	відхилення
Малина перетерта з цукром				
Всього вироблено продукції: 12100банок	1292,4	156,3	15638,0	1891,2
Сировина і матеріали	387,7	-35,6	4691,2	-430,8
Витрати на оплату праці	105,0	45,7	1270,5	553,0
Змінні загальновиробничі витрати	120,0	-18	1452	-217,8
Постійні загальновиробничі витрати	1905,1	148,4	23051,7	1795,6
Всього витрат	2153	148	26051,3	1795,6
Виручка від реалізації	247,9		2999,6	
Прибуток	99,9		1204	

Визначений порядок розроблення стандартів витрат забезпечує їх реальність, максимальну наближеність до умов виробництва. Впровадження стандартів дозволить на рівні центрів відповідальності постійно в процесі використання технологічних ресурсів здійснювати їх оперативний самоконтроль.

У системі обліку стандартних витрат, аналіз витрат можна проводити за схемою на рис. 7.2.

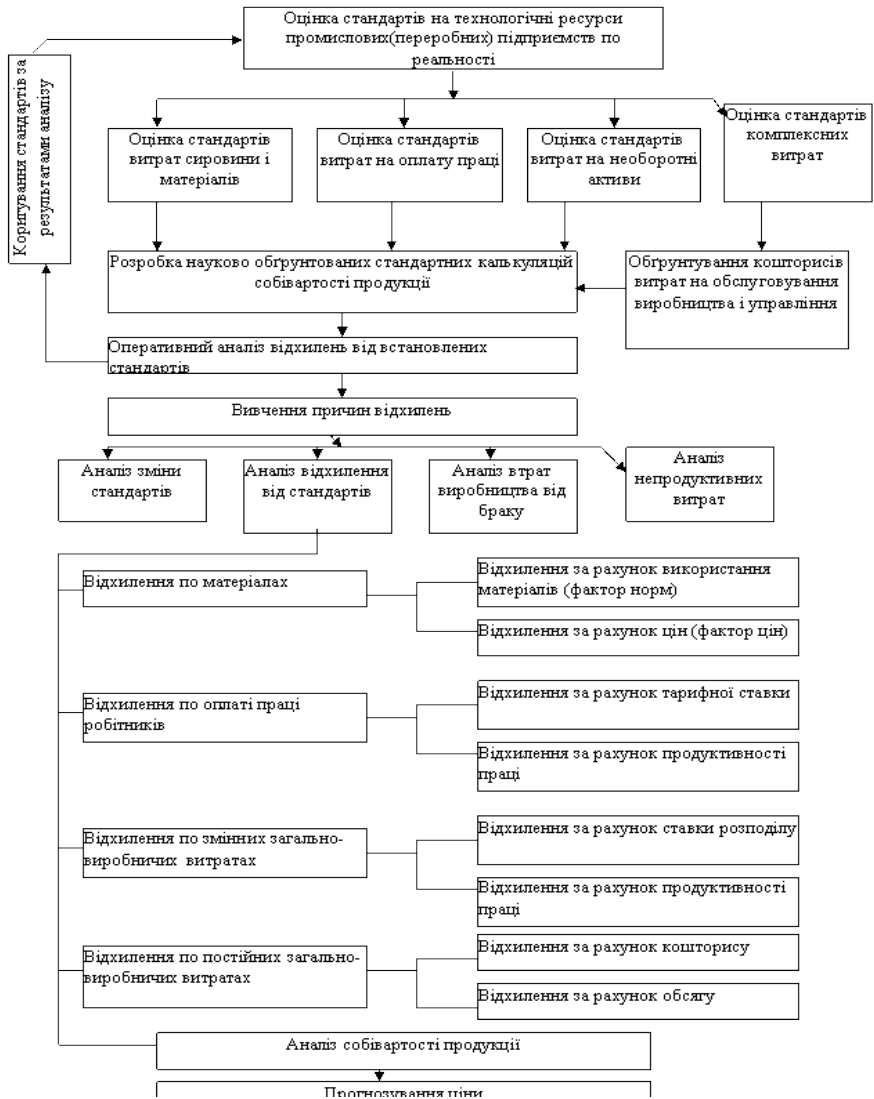


Рис. 7.2. Організація аналізу відхилень витрат за системою стандарт-кост

Переваги обліку за «стандарт-кост»:

- точніше оцінювання витрат, пов'язаних з формуванням собівартості;
- створення умов для проведення аналізу витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності;
- прийняття управлінських рішень щодо відпускних цін (включаючи трансфертні ціни на рівні внутрішньогосподарського використання активів);
- організація аналізу відхилень за причинами їх виникнення;
- підвищення достовірності виявлених відхилень за рахунок впровадження поточних нормативів, які відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у короткостроковому періоді та відповідають сучасним і реальним умовам виробництва (технології і організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працюючих, тарифним угодам і динаміці цін).

Недоліки системи «стандарт-кост»:

- складати стандарти витрат згідно з технологічною картою виробництва важко (зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі);
- встановлювати стандарти витрат можна не на всі виробничі витрати, що зумовлює послаблення контролю за ними на місцях (при виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно, тому замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення ціни на виріб).

Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу представлені в табл.7.7.

Таблиця 7.7

Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
1	2	3
Облік змін норм	Не передбачено.	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних.

Закінчення табл. 7.7

Облік відхилень від норм.	Відхилення не завжди документуються і відносять їх на фінансовий результат.	Завжди документується, списують на собівартість або винних осіб.
Аналітичний облік	Витрати накопичуються за встановленими нормативами на дебет рахунку «Виробництво».	Фактичні витрати згідно бухгалтерськими документами накопичуються на дебеті рахунку «Виробництво».
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм.	Регламентується.
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими.	Ураховуються всі відхилення.
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними».	Норми часто завищуються.

Також на відміну від «стандарт-кост», система обліку і контролю за нормативними витратами базується на обчисленні відхилень за принципом відповідності доходів і затрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів.

Для визначення відхилень користуються формулою:

$$\Delta\P = \Delta\text{Д} - \Delta\text{З} \quad (7.2),$$

де $\Delta\P$ - відхилення прибутку; $\Delta\text{Д}$ - відхилення доходу (виручки); $\Delta\text{З}$ - відхилення затрат.

Застосування системи обліку і контролю за нормативними витратами на вітчизняних підприємствах дає можливість:

- ✓ визначати суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислювати собівартість одиниці продукції за нормативними витратами;
- ✓ приймати управлінські рішення стосовно ціни на продукцію;

- ✓ контролювати витрати (на основі інформації про відхилення фактичних витрат від нормативів);
- ✓ оцінювати роботу структурних підрозділів підприємства;
- ✓ здійснювати управління витратами.

Висновок до розділу 7

Потребою використання обліку і калькулювання за нормативними витратами є: складання кошторисів, спрощення оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування затрат майбутніх періодів, прийняття рішень, контролю ефективного використання всіх видів ресурсів і оцінки ефективності діяльності підприємств у цілому. Для визначення фактичної собівартості при застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції використовують нормативну калькуляцію, яка складається на основі науково обґрунтованих норм та нормативів.

Особливістю впровадження системи нормативного обліку є наявність чітко розробленого технологічного процесу виготовлення продукції, недотримання якого викличе відхилення від встановлених норм витрат на виробництво. Саме тому, метод обліку нормативних витрат створює умови для організації управління відхиленнями від норм у оперативному режимі і передбачає, що поточне виявлення відхилень від норм та змін норм органічно включається в систему бухгалтерського обліку і в основу розрахунку звітної собівартості продукції.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, відображаються відхилення, які виникли. Величина витрат за відхиленнями відображається в оборотних відомостях витрат і випуску продукції з виробництва за окремими видами виробів, а також у калькуляціях фактичної собівартості цих виробів. У системі стандарт-кост, керівництво приймає рішення не за витратами, а за аналізом відхилень від встановлених стандартів, які є реальними, що дає можливість своєчасно перебудувати систему управління виробництвом шляхом впливу на процеси

(операції), не очікуючи закінчення періоду, на який були розроблені нормативи. Постійне узагальнення і аналіз відхилень від норм за місцями виникнення витрат і в центрах відповідальності дозволяють керівникам виробничих підрозділів своєчасно усувати проблеми, які виникають в організації виробництва, і попереджати їх виникнення в майбутньому.

Проте нормативний метод буде найбільш ефективним, коли він повністю буде відповідати закордонному взірцю «стандарт-кост», а саме забезпечуватиме оперативне планування витрат, яке необхідно керівникам; облік на бухгалтерських рахунках не за документами за фактичними витратами, а за нормативними витратами і документами з одночасним відображенням відхилень лише у фінансових результатах.

Контрольні запитання до розділу 7

1. У чому полягає мета обліку та калькулювання за нормативними витратами ?
2. У чому полягає облік нормативних витрат? Наведіть приклади.
3. Що ви розумієте під нормативними витратами ?
4. Обґрунтувати використання нормативних витрат. Навести приклади.
5. Визначити суть нормативних витрат.
6. Дайте характеристику методу обліку нормативних витрат як ефективного інструменту планування, контролю та аналізу.
7. Які відхилення від норм вам відомі ?
8. Які ознаки класифікації відхилень ?
9. Як визначають відхилення від нормативних матеріальних витрат ?
10. Якими є причини таких відхилень? Наведіть приклади.
11. Як визначити відхилення від нормативних витрат на оплату праці?
12. Як здійснюють аналіз відхилень постійних та змінних накладних витрат ?
13. Яка сфера застосування нормативної калькуляції ?

14. У чому полягає суть системи «стандарт-кост»?
15. Охарактеризуйте переваги системи «стандарт-кост» порівняно з методом обліку нормативних.
16. Якого підходу потрібно дотримуватись, приймаючи рішення про те, чи витратити кошти на дослідження конкретного відхилення?
17. Чим відрізняються поняття «сприятливі відхилення» і «несприятливі відхилення»?
18. Назвіть причини появи позитивного відхилення за ціною матеріалів.
19. Які недоліки системи «стандарт-кост»?
20. Охарактеризувати застосування системи обліку і калькулювання нормативних витрат на вітчизняних підприємствах.

Тестові завдання до розділу 7

1. Визначити суть системи обліку та калькулювання за нормативними витратами:

1. Відображення фактичних витрат, наявність облікових цін і норм, облік відхилень від норм, облік змін норм, формування звітів про витрати, аналіз відхилень за причинами і винуватцями.
2. Облік витрат і калькулювання нормативної собівартості продукції та надання інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних.
3. Наявність норм і облікових цін на ресурси.
4. Усі відповіді вірні.

2. Система обліку та калькулювання за нормативними витратами використовується

1. Для складання кошторисів, спрощення оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування витрат майбутніх періодів, прийняття рішень, а також для контролю за ефективним використанням ресурсів та оцінки діяльності підприємства в цілому.
2. Для удосконалення методики прийняття управлінських рішень.

3. Для калькулювання змінних витрат.
4. Усі відповіді вірні.
3. *Суть організації нормативного методу полягає*
 1. На підприємстві на кожний виріб складається попередня нормативна калькуляція, обчислена по діючих на початок місяця нормам матеріалів і трудових витрат.
 2. Процес розподілу витрат на змінні та постійні, ризик відшкодування загальних постійних затрат, неможливість обчислення повної собівартості готової продукції/незавершеного виробництва.
 3. Виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології.
 4. Усі відповіді вірні.
4. *Норма – це:*
 1. Кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.
 2. Кількісний вираз ціни реалізації, величини затрат та прибутку за кожним видом продукції.
 3. Кількісний вираз величини затрат та прибутку.
 4. Усі відповіді вірні.
5. *Базові норми – це:*
 1. Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду.
 2. Норми, які розробляються відповідно до певних умов.
 3. Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов.
 4. Усі відповіді вірні.
6. *Ідеальні норми – це:*
 1. Норми, які розробляються з врахуванням спеціальних умов функціонування підприємства.
 2. Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов (не включають непродуктивні втрати).
 3. Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду.
 4. Усі відповіді вірні.
7. *Досяжні норми – це:*
 1. Норми, які розробляються з врахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають

витрати залежно від специфіки технології та організації виробництва.

2. Норми, які розробляються з врахуванням спеціальних умов функціонування підприємства в залежності від специфіки організації виробництва.
3. Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду.
4. Усі відповіді вірні.

8. *Нормальна виробнича потужність – це:*

1. Очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів.
2. Обсяг діяльності з врахуванням спеціальних умов функціонування підприємства в залежності від специфіки організації виробництва.
3. Обсяг, який не змінюється протягом тривалого періоду.
4. Усі відповіді вірні.

9. *На основі чого розраховується нормативна калькуляція:*

1. Технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів.
2. Визначення критичної точки для кожного виду продукції та всього асортименту продукції.
3. З врахуванням спеціальних умов функціонування підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

10. *Нормативна калькуляція використовується:*

1. Для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і розмірів незавершеного виробництва, складають на всі види продукції.
2. Для визначення критичної точки для кожного виду продукції та всього асортименту продукції.
3. Для визначення рентабельності підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

11. *Як здійснюють розрахунок нормативної собівартості товарної продукції:*

1. Як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітному періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.
2. Як відношення фактичної собівартості продукції до нормативної.
3. Визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості продукції до нормативної.
4. Усі відповіді вірні.

12. Нормативні витрати – це:

1. Витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності.
2. Витрати для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві, розмірів незавершеного виробництва.
3. Витрати для виготовлення конкретного продукту.
4. Усі відповіді вірні.

13. Метод обліку нормативних витрат передбачає класифікацію обліку відхилень за ознаками:

1. За видами витрат та причинами відхилень.
2. Відхилення за рахунок зміни цін, відхилення за рахунок зміни норм, відхилення за рахунок зміни обсягу виробництва.
3. Відхилення за рахунок зміни норм, відхилення за рахунок зміни обсягу виробництва.
4. Усі відповіді вірні.

14. Базові стандарти – це:

1. Стандарти витрат, які встановлюються на строк від двох до п'яти років, щоб вивчити динаміку цін та продуктивності праці.
2. Стандарти, які відображають рівень, що його можна досягти за наявних умов діяльності.
3. Стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді.
4. Усі відповіді вірні.

15. Поточні стандарти – це:

1. Стандарти (нормативи витрат), що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов діяльності.
2. Стандарти, які відображають рівень витрат, що його можна досягти за наявних умов діяльності.
3. Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

16. Відхилення від норм витрат матеріалів за рахунок цін – це:

1. Різниця між фактичною і стандартною ціною, помноженою на фактичну кількість витрачених на виробництво матеріалів.
2. Сума (різниця) нормативної собівартості та відповідної питомої ваги відхилень від норм за кожною статтею.
3. Відхилення фактичної собівартості від нормативної.
4. Усі відповіді вірні.

17. Основною метою обліку нормативних витрат є:

1. Точніший розподіл фактичних витрат.
2. Контроль витрат і управління ними.
3. Визначення нормативної собівартості готової продукції.
4. Усі відповіді вірні.

18. У системі обліку нормативних витрат за методом стандарт-кост усі записи на рахунках запасів і витрат ведуться:

1. Тільки за нормативами.
2. За нормативами, відхиленнями і разом (фактично).
3. Тільки за фактичними витратами.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 8.

ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

Прийняття управлінських рішень менеджментом підприємств щодо ціни, витрат підприємства, обсягу виробництва продукції впливає на фінансовий результат. Інструментом визначення взаємозв'язку і взаємозалежності між згаданими категоріями є методика маржинального аналізу (аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку) – визначення моменту, починаючи з якого доходи підприємства повністю покривають його витрати.

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, допомагає виявити оптимальні пропорції між змінними та постійними витратами, ціною та обсягом реалізації, оцінити фінансові результати і точніше обґрунтувати виробничі рішення. Збільшення прибутку можливе завдяки збільшенню величини маржинального доходу (збільшення обсягу реалізації та зниження рівня постійних витрат; або зменшити ціну та збільшити обсяг реалізації).

Маржинальний аналіз є одним з важливих показників планування (прогнозування) і контролю діяльності підприємства, а структурні зміни цього показника є одним з індикаторів ринкових позицій товаровиробника, його потенційних можливостей щодо використання ефекту масштабу і залучення у господарський оборот невикористаного резерву – організаційного (структурного) капіталу і капіталу клієнта. Визначення ефективності маржинального аналізу потребує виявлення та кількісного вимірювання чутливості прибутку, включаючи їх діагностику (ідентифікацію), оцінку впливу на показники фінансового стану підприємства і прогнозування поведінки в майбутньому з урахуванням тенденцій зміни умов їх прояву.

Зміст розділу

- 8.1. Сутність, принципи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»
- 8.2. Точка беззбитковості та методи її визначення
- 8.3. Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності
- 8.4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатопродуктового виробництва

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність набуття знань сутності, принципів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»;
- Здатність умінь щодо застосування методів визначення точки беззбитковості;
- Здатність набуття знань розрахунку впливу зміни витрат, ціни та/або обсягу виробництва і реалізації продукції на прибуток підприємства для їх практичного застосування;
- Здатність розрахунку і використання показника операційного левериджу;
- Здатність розрахунку чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та/або обсягу реалізації в умовах багатопродуктового виробництва для прийняття короткострокових рішень менеджментом підприємства.

Ключові терміни та поняття

операційний аналіз; аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»; операційний дохід (прибуток); операційний леверидж; поріг рентабельності (точка беззбитковості); запас фінансової міцності; коефіцієнт маржинального доходу; обсяг реалізації продукції (ОРП); бажаний прибуток; структура витрат; комбінація продажу; середньозважений маржинальний дохід.

Глосарій розділу 8

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг діяльності-прибуток» це аналіз поведінки постійних та змінних витрат на основі взаємозв'язку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання від витрат, обсягів виробництва та реалізації продукції, товарів, послуг, які формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати його для короткострокового планування, оцінки альтернативних рішень.

Точка безбитковості – характеризує обсяг діяльності (виробництва, реалізації), коли загальний дохід (Др) покриває постійні (Пв) та змінні (Зв) витрати, а прибуток дорівнює нулю.

Коефіцієнт маржинального доходу ($K_{мд}$) або коефіцієнт покриття, (%) – відображає співвідношення між загальним доходом від реалізації і маржинальним доходом. Коефіцієнт маржинального доходу характеризує суму зміни маржинального доходу при зміні виручки на 1 грн і використовують у розрахунках під час планування доходу (виручки).

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

Коефіцієнт запасу міцності ($K_{зм}$) є відносною величиною та вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства.

Операційний леверидж (операційний важель, виробничий леверидж) – механізм управління прибутком підприємства, який залежить від зміни обсягу реалізації продукції (робіт, послуг); міра використання постійних витрат у структурі витрат підприємства; є основою прогнозування зміни прибутку підприємства залежно від зміни обсягу реалізації продукції.

Ефект операційного левериджу – чим менша питома вага постійних витрат у загальній сумі операційних витрат підприємства, тим менше значення коефіцієнта маржинального доходу і визначають за формулою: $\Delta\Pi = \Delta Дз \times K_{мд} - Пв$.

Коефіцієнт операційного левериджу ($K_{ол}$) – розраховуємо відношенням маржинального доходу до операційного прибутку і

показує, наскільки відсотків змінюється операційний прибуток при зміні доходу (виручки) на 1 відсоток, за формулою: $Кол = Мд / П$.

Комбінація продажу виробів ($Кп$) – це співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі реалізації. Співвідношення окремих виробів може бути відображено у відсотках або в пропорціях виробів.

Структура витрат підприємства – співвідношення постійних та змінних витрат підприємства.

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

Метод диференційного аналізу – передбачає вивчення лише релевантних витрат (увага зосереджується лише на релевантних даних, ігноруючи іншу інформацію, але для різних типів рішень масив релевантної інформації може бути різною).

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

Середньозважений маржинальний дохід ($СМд$) – це сума величин маржинального доходу різних виробів ($Мдi$), зважених за допомогою комбінації їх продажу: $СМд = \sum Мдi \times Кпi$.

8.1. Сутність, принципи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

У розділі 1 (1.3) нагадуємо було розглянуто сутність та особливості прийняття управлінських рішень, етапи, рівні управління, зокрема і вплив на *прибутковість* бізнесу:

- цінову політику,
- організацію виробництва,
- обсяги реалізації продукції.

Операційна діяльність будь якого підприємства пов'язана з отриманням прибутку у процесі виробництва (виконання робіт, надання послуг). Завданням аналізу операційної діяльності є дослідження чутливості рівня прибутків і витрат та їх вплив на загальний операційний прибуток.

Для прийняття короткострокових управлінських рішень у бізнесі, управлінці застосовують аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» (вживають різні назви операційний аналіз, маржинальний аналіз, аналіз беззбитковості), який базується на вивченні співвідношення між трьома групами показників: витратами, обсягом виробництва (реалізації) продукції та прибутком, і прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні інших.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» було розроблено вперше в 1930 р. американським інженером Уолтером Раутенштрахом як метод планування, відомий під назвою «Графік критичного обсягу виробництва», далі описаний Чумаченко Н.Г в 1971 р., і успішно застосовується вітчизняними підприємствами.

Ключовими елементами аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є операційний леверидж, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг діяльності-прибуток» – це аналіз поведінки постійних та змінних витрат (управління витратами) на основі взаємозв'язку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання від витрат, обсягів

виробництва та реалізації продукції, товарів, послуг, які формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати його для короткострокового планування, оцінки альтернативних рішень.

Згідно вітчизняних джерел: 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.

Маржинальний аналіз дає змогу:

- реструктурувати або скоротити витрати для досягнення оптимальних результатів;
- обчислити обсяг реалізації, при якому витрати дорівнюватимуть доходу;
- оцінити зміну операційного прибутку при зміні доходу від реалізації.

Застосування аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг діяльності-прибуток» допоможе обґрунтувати короткострокові управлінські рішення:

- вибір варіантів зміни виробничої потужності,
- асортимент продукції,
- ціну на новий виріб,
- вибір варіанту обладнання,
- технологію виробництва,
- придбання комплектуючих деталей,
- оцінка ефективності прийняття додаткового замовлення та ін.

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» це аналітичний підхід до вивчення взаємозв'язку між витратами і

доходами на різних рівнях виробництва, який буде корисним при дотриманні принципів:

- ✓ обсяг діяльності – головний фактор витрат аналізуючого періоду, решта факторів не змінюється;
- ✓ аналіз поведінки постійних та змінних витрат, залежить від правильності їх розподілу, точності оцінки їх поведінки;
- ✓ зберігається лінійний зв'язок між загальними витратами і доходом, змінними витратами на одиницю продукції, ціною та обсягом діяльності;
- ✓ застосування підходу «директ-костингу» (облік змінної вартості) (розд.5);
- ✓ різниця між запасами готової продукції на початок та кінець аналізованого періоду є незначними;
- ✓ маржинальний прибуток є показником для обґрунтування коротко- та середньотермінових рішень;
- ✓ застосовується в умовах постійного співвідношення декількох продуктів у комбінації їх продажу.

8.2. Точка беззбитковості та методи її визначення

Важливе значення в операційному аналізі має аналіз загальних витрат, оскільки порівнюючи їх із ринковою ціною продукції, можна дослідити, чи буде бізнес прибутковим.

У розділі 3 розглянуто поведінку витрат залежно від зміни обсягу виробництва на основі економічної моделі у довгостроковому періоді, і бухгалтерської моделі – поведінку витрат у короткостроковому періоді; у розділі 5 – проаналізовано поведінку постійних та змінних витрат, лінійну залежність на основі «директ-костингу» при використанні показника маржинального доходу.

Розподіл витрат за змінні і постійні, особливо у частині накладних (загальновиробничих) витрат, має умовний характер. До уваги керівництво приймає змішані витрати (розд. 3-5) згідно національних стандартів, а також можуть встановлюватися підприємством самостійно. Джерелом інформації маржинального аналізу є бухгалтерська і управлінська звітність підприємства.

У результаті реалізації виготовленої продукції (див розд.6) підприємство отримує грошовий дохід (D), величина якого залежить від ринкової ціни ($C_{од.}$) одиниці продукту (роботи, послуги) та обсягу виробництва продукції (Q):

$$D = C_{од.} \times Q, \quad (8.1).$$

Найбільш простим способом визначення взаємозалежності та взаємозв'язку між витратами підприємства, обсягом реалізації, її структури та ціни товарів, послуг є встановлення точки беззбитковості. При проведенні аналізу беззбитковості першочергова роль відводиться маржинальному доходу. Нагадаємо, що величина маржинального доходу відображає внесок підприємства у покриття постійних витрат та отримання прибутку (розд. 6).

Маржинальний дохід ($Mд$) – це різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції, робіт, послуг (без урахування ПДВ та акцизів) та змінними витратами. Маржинальний дохід називають також сумою покриття – частина виручки, яка залишається на покриття постійних витрат та формування прибутку.

Чим вищий рівень маржинального доходу, тим швидше відшкодовуються постійні витрати та організація має можливість отримувати прибуток.

Точка беззбитковості характеризує обсяг діяльності (виробництва, реалізації), коли загальний дохід (D_p) покриває постійні (P_v) та змінні (Z_v) витрати, а прибуток дорівнює нулю.

$$D_p = P_v + Z_v \quad (8.2),$$

де P_v – загальні постійні витрати, грн; Z_v – загальні змінні витрати, грн.

Обсяг діяльності, що міститься нижче від точки беззбитковості, завдає підприємству збитків, вище – підприємство отримує прибуток.

Обсяг діяльності в точці беззбитковості ($TБ$) визначають:

- в натуральних одиницях ($TБ_{н.од.}$),
- грошових (вартісних) одиницях ($TБ_{гр.од.}$),
- відсотках до потужності підприємства.

Для розрахунку порогу рентабельності (точки безбитковості (ТБ)) застосовують методи: математичні або графічні.

Взаємозв'язок між одиницями виміру точки безбитковості в натуральних (ТБ_{н.од.}) і грошових (вартісних) одиницях (ТБ_{гр.од.}) відображає формула:

$$\text{ТБ н.од.} = \text{ТБ}_{\text{гр. од.}} : \text{Ц}_{\text{од}} \quad (8.3)$$

Застосовуючи математичний метод, рівняння (8.4) матиме вигляд: $\text{ТБ н.од.} \times \text{Ц}_{\text{од.}} = \text{Пв} + \text{Зв.од.} \times \text{ТБ н.од.}$ (8.4),

де Зв.од – змінні витрати на одиницю продукції, грн.; Ц_{од.} – ціна за одиницю продукції; Пв – загальні постійні витрати.

Аналіз безбитковості ґрунтується на величині *маржинального доходу на одиницю продукції* (питомий маржинальний дохід) (М_{дод}), а не на величині прибутку на одиницю продукції, який змінюється щоразу зі зміною обсягів реалізації, а величина маржинального доходу при будь-якому обсягу залишається постійною.

Точка безбитковості в натуральних одиницях (ТБ_{н.од.}):

$$\text{ТБ н.од.} = \text{Пв} / \text{М}_{\text{дод}} \quad (8.5),$$

де маржинальний дохід на одиницю продукції, грн.:

$$\text{М}_{\text{дод}} = \text{Ц}_{\text{од.}} - \text{Зв}_{\text{од}} \quad (8.6).$$

Маржа (сума покриття) на одиницю продукції, послуг відображає вклад кожної додатково виробленої чи реалізованої одиниці продукції (наданої одиниці послуг) у загальну суму маржинального прибутку.

Приклад 8.1. Розрахувати поріг рентабельності ТЗОВ «Вальовка» застосовуючи методику маржинального аналізу з прийняттям операційних рішень на основі даних таблиці 8.1.

Таблиця 8.1.

Показники діяльності підприємства ТЗОВ «Вальовка»

№ з/п	Показники	Сума (значення показників)
1.	Обсяг виробництва продукції, (штуки, тонна)	2774
2.	Ціна за одиницю продукції, грн.	7917,00
3.	Виручка від реалізації, тис.грн	21968,00
4.	Змінні витрати на одиницю продукції, грн.	6700,00
5.	Загальна сума змінних витрат, тис.грн	18586,00
6.	Маржинальний дохід цеху, тис.грн. (гр.3-гр.5)	3382,00
7.	Сума постійних витрат, тис.грн	195,00
8.	Разом постійних і змінних витрат, тис.грн (гр.5 +гр.7)	18782,00
9.	Собівартість одиниці продукції, грн. (гр.8/гр.1)	6770,73
10.	Фактичний прибуток, тис.грн (гр.6 – гр.7)	3187,0
11.	Бажаний прибуток, тис.грн.	3000, 0

Отже, застосувавши формулу 8.5 табл. 8.1, визначили, для досягнення порогу рентабельності керівництву потрібно реалізувати 1602 (т) тонн продукції.

Точка беззбитковості в грошових одиницях ($TБ_{гр.од}$):

$$(K_{мд}): TБ_{гр. од} = Пв / K_{мд}. \quad (8.7).$$

Коефіцієнт маржинального доходу ($K_{мд}$) або коефіцієнт покриття, (%) відображає співвідношення між загальним доходом від реалізації і маржинальним доходом:

$$K_{мд} = (Mд / Др) \times 100\% \quad (8.8).$$

За співвідношенням маржинального доходу на одиницю продукції ($Mд_{од.}$) і ціни ($Ц_{од.}$) одиниці продукту можна розрахувати:

$$K_{мд од} = (Mд_{од.} / Ц_{од.}) \times 100\% \quad (8.9),$$

де $K_{мд од}$ коефіцієнт маржинального доходу на одиницю продукції.

Застосування коефіцієнта маржинального доходу дозволяє визначити розмір маржинального доходу на кожен грошову одиницю введено в оборот.

Приклад 8.2. Необхідно розрахувати коефіцієнт маржинального доходу виробів А і В, якщо маржинальний дохід виробів однаковий (21000грн) а різний дохід (виручка) від реалізації продукції виробу А – 56000грн, В – 55992 грн:

$$K_{\text{мд}} A = (\text{Мд} / \text{Д}) \times 100\% = (21000 / 56000) \times 100\% = 37,5\%$$

$$K_{\text{мд}} B = (\text{Мд} / \text{Д}) \times 100\% = (21000 / 55992) \times 100\% = 37,5\%$$

Коефіцієнт маржинального доходу виробів А і В становить 37,5 % і означає, що при продажу товару на одну грошову одиницю, гривню – маржинальний дохід становитиме 37,5 грн.

Отже при різному доході (виручці) від реалізації продукції, коефіцієнт маржинального доходу залишається постійним (якщо не змінюється ціна продажу і витрати на виробництво одиниці товару). Прибуток зростає при збільшенні обсягу продажу за рахунок додаткового маржинального доходу.

Коефіцієнт маржинального доходу може змінюватися під впливом чинників:

- зростання або зниження ціни реалізації;
- зростання або зниження середніх змінних витрат, у тому числі закупівельних цін;
- погіршення (поліпшення) структури збуту, тобто зміщення акцентів при реалізації товарів з відносно високим коефіцієнтом покриття на користь товарів з відносно низьким коефіцієнтом покриття, і навпаки.

Для отримання бажаного операційного прибутку (БП) загальний дохід від реалізації продукції (Др) повинен перекивати усі витрати і забезпечувати необхідний прибуток:

$$\mathbf{Др = Зв + Пв + БП} \quad \mathbf{(8.10).}$$

Маржинальний дохід у цьому випадку має складатися з суми постійних витрат (Пв) і прибутку $\mathbf{Мд = Пв + П}$ **(8.11).**

Згідно рівняння (8.10) дохід (обсяг) від реалізації продукції (Др) для отримання бажаного операційного прибутку можна розрахувати за формулами:

а) дохід (обсяг) від реалізації продукції у грошових одиницях (Др_{гр.од}):

$$\text{Др}_{\text{гр. од}} = (\text{Пв} + \text{БП}) / \text{Кмд} \quad (8.12);$$

б) дохід (обсяг) від реалізації продукції у натуральних одиницях (Др_{н.од}):

$$\text{Др}_{\text{н. од}} = (\text{Пв} + \text{БП}) / \text{Мд}_{\text{од}} \quad (8.13).$$

Отже, формула розрахунку *бажаного прибутку за очікуваного обсягу реалізації продукції* матиме вигляд:

$$\text{БП} = (\text{Др} \times \text{Кмд}) - \text{Пв}. \quad (8.14).$$

Чистий прибуток (ЧП), який залишиться у розпорядженні підприємства після сплати податку на прибуток, можна розрахувати:

$$\text{ЧП} = \text{Др} \times (100 - t): 100 \quad (8.15),$$

де ЧП - чистий прибуток, що залишиться у розпорядженні підприємства, *t* - ставка податку на прибуток.

$$\text{Др} = \text{ЧП} : ((100 - t): 100) \quad (8.16).$$

Приклад 8.3. Підприємство «Інтерпет» виробляє і продає один вид продукції. Ціна одиниці виробу становить 30 грн. Постійні витрати за рік – 68 000 грн. Підприємство бажає отримати прибуток за рік у сумі 16 000 грн. Змінні витрати на одиницю товару становлять 24 грн. Для визначення бажаного прибутку обсяг реалізації повинен перекривати усі витрати і забезпечувати необхідний прибуток. *Керівництво підприємства має прийняти рішення – який необхідний обсяг реалізації товарів, щоб отримати запланований прибуток, застосувавши для порівняння два способи розрахунку:*

1) Маржинальний дохід, необхідний для покриття постійних витрат у сумі 68 000 грн і формування бажаного прибутку в сумі 16 000 грн становитиме (8.11):

$$\text{Мд} = \text{Пв} + \text{П} = 68\,000 + 16\,000 = 84\,000 \text{ грн.}$$

Розрахуємо коефіцієнт маржинального доходу за (8.9):

$$K_{мд\ од} = (Мд_{од} / Ц_{од}) \times 100\% = (30-24)/30 \times 100\% = 20\%.$$

Отже, коефіцієнт маржинального доходу характеризує суму зміни маржинального доходу при зміні виручки на 1 грн і використовують у розрахунках під час планування доходу (виручки).

Розрахунки підтверджують, що підприємство заробляє 20грн маржинального доходу з однієї грошової одиниці виручки від реалізації.

Дохід реалізації (обсяг), який забезпечує запланований прибуток:

$$Дргр.од. = (Мд \times 100\%) / 20 = (84000 \times 100) / 20 = 420000 \text{ грн.}$$

На основі попередніх розрахунків обсяг реалізованих товарів у натуральних одиницях склав:

$$Дрн.од. = Дргр./Ц_{од} = 420000 : 30 = 14000 \text{ шт.}$$

2) Для розрахунку обсягу продажу в натуральних і грошових одиницях застосуємо формули:

$$Мд_{од} = Ц_{од} - Зв_{од} = 30 - 24 = 6 \text{ грн.}$$

$$Мд = Пв + БП = 68000 + 16000 = 84000 \text{ грн.}$$

$$Дрн.од. = Мд / Мд_{од} = 84000 : 6 = 14000 \text{ шт(од)}$$

$$Дргр.од. = Дрн.од. \times Ц_{од} = 14000 : 30 = 420000 \text{ грн.}$$

Здійснивши розрахунок за двома способами дослідили, що дохід (обсяг) від реалізації продукції у грошових і натуральних одиницях однаковий. Керівництво має прийняти рішення застосовувати один спосіб аналізу і реалізувати 14000 одиниць продукції, щоб отримувати прибуток у сумі 16 000 грн. в рік.

Для визначення критичної ціни продажу одиниці виробу (Цод) застосуємо запропоновані вище формули маржинального оцінювання. Критична ціна (ТБ), на рівні якої припиняється покриття повних витрат, розраховується при заданих рівнях обсягу реалізації, постійних і змінних витрат на одиницю виробу за формулами:

$$Др = Пв + Зв ;$$

$TБ_{н.од} \times Цод. = Пв + Зв.од. \times TБ_{н.од}$;тоді критичну ціну при запланованому прибутку можна визначити:

$$TБ_{н.од.} = ((Пв + БП)/Q) + Зв.од = Мд/ Q + Зв.од \quad (8.17).$$

Приклад 8.4. Підприємство «Інтерпет» планує продати 14 000 од. товару (медичного приладдя). Змінні витрати на виготовлення і продаж одиниці товару становлять 15 грн. Постійні витрати 47000 грн. *Необхідно прийняти рішення щодо критичної ціни продажу медичних ліжок (за якою можна продавати товар) для отримання бажаного прибутку 23000 грн. застосовуючи два способи розрахунку:*

1) Визначаємо необхідну величину маржинального доходу ($Мд$):

$$Мд_{гр.од} = Пв + БП = 47000 + 23000 = 70000 \text{ грн.}$$

Величина $Мдод$ (маржинального доходу на одиницю товару):

$$Мдод = Мд/ Q = 70\ 000 / 14\ 000 = 5 \text{ грн.}$$

Розрахунок ціни продажу одиниці товару ($TБ$), забезпечує покриття постійних витрат і формування запланованого прибутку.

$$TБ_{гр.од} = Звод + Мдод = 15 + 5 = 20 \text{ грн.}$$

2) Визначаємо загальні змінні витрати на всю кількість товару:

$$Зв = Q \times Звод = 14\ 000 \times 15 = 210\ 000 \text{ грн.}$$

Обсяг реалізації продукції ($Дгр$) розраховуємо:

$$Дгр = Зв + Пв + БП = 210\ 000 + 47\ 000 + 23\ 000 = 280\ 000 \text{ грн.}$$

Знаючи обсяг виручки від реалізації продукції в грошових одиницях ($Дгр$) і запланований обсяг продажу, розраховуємо критичну ціну реалізації одиниці товару:

$$TБ_{гр.од} = Дгр/ Q = 280000 / 14000 = 20 \text{ грн.}$$

Отже, використавши два способи розрахунку критичної ціни реалізації, керівництво підприємства може прийняти рішення: продавати товар по 20 грн за шт., що забезпечить покриття постійних витрат і отримання бажаного прибутку в сумі 23 000 грн.

Застосування маржинального аналізу потребує дотримання умов:

- поділу витрат на змінні і постійні щодо динаміки обсягу виробництва;

- збільшення (зменшення) змінних витрат пропорційно обсягу виробництва (реалізації) продукції;

- незмінності постійних витрат у межах релевантного обсягу виробництва (реалізації) продукції, тобто в діапазоні ділової активності підприємства, встановленого відповідно до виробничої потужності підприємства і попиту на продукцію;

- виробництва, реалізації продукції в межах розглянутого періоду часу, тобто запаси готової продукції не можуть істотно змінюватися;

- використання поняття маржинального доходу (суми покриття) – директ-костингу.

Для визначення впливу на прибуток обсягу реалізації використовують показник запасу міцності. **Запас міцності** (Змн.од) – це величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації продукції (Дрф) перевищує критичний обсяг реалізації (ТБ).

$$\text{Зм} = \text{Дрф} - \text{ТБ} \quad (8.18),$$

де Дрф - фактична (планова) виручка, дохід за період, грн.

Запас міцності відображає граничну величину можливого зменшення обсягу реалізації без ризику зазнати збитків. Використовується для розрахунку операційного прибутку (П):

$$\text{П} = \text{Зм} \times \text{Кмд} \quad (8.19).$$

Коефіцієнт запасу міцності (Кзм) є відносною величиною та вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства:

$$\text{Кзм} = \text{Зм} / \text{Дрф} \quad (8.20).$$

Величина коефіцієнта запасу міцності коливається в межах від ∞ до 1. Показник запасу міцності є важливим індикатором реагування прибутку на зміну обсягу реалізації.

Приклад 8.5. Керівництво підприємства ТзОВ «Інтерпет» бажає отримати прибуток 21000грн. і має прийняти рішення щодо виготовлення продукту «міжвагонний перехід» проаналізувавши два варіанти програми: продовжити виробництво продукції «міжвагонний перехід»; чи удосконалити продукцію «міжвагонний

перехід». Необхідно визначити яка буде величина прибутку при зміні обсягу реалізації на основі показника запасу міцності і даних табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Виготовлення виробу «міжвагонний перехід» ТзОВ «Інтерпет»

Показник	Програма 1	Програма 2
Ціна, грн.	100	100
Змінні витрати на одиницю, грн.	70	50
Маржинальний дохід на одиницю, грн.	30	50
Постійні витрати, грн..	24000	30000
Точка беззбитковості, шт.	800	600

Програма 1.

$$Дргр.од = (24000,00 + 21000,00) : 30 = 1500 \text{ (шт.)}$$

$$Дргр.од = 1500 \times 100,00 = 150\,000,00 \text{ (грн)}$$

$$Зм = (1500 - 800) \times 100,00 = 70000,00 \text{ (грн)}$$

$$Кзм = 70000,00 : 150000,00 = 0,47$$

Програма 2.

$$Дргр.од = (30000,00 + 21000,00) : 50,00 = 1020 \text{ (шт.)}$$

$$Дргр.од = 1020 \times 100 = 102000,00 \text{ (грн)}$$

$$Зм = (1020 - 600) \times 100,00 = 42000,00 \text{ (грн)}$$

$$Кзм = 42000,00 : 102000,00 = 0,41$$

Здійснення розрахунків за двома програмами забезпечують підприємству однакову суму прибутку, проте ризик зазнати збитків у випадку незабезпечення необхідного обсягу реалізації в умовах програми 2 більший (*Зм*). Керівництво ТзОВ «Інтерпет» повинно прийняти рішення виконувати програму 1.

Міра використання постійних витрат у структурі витрат підприємства має назву операційний леверидж (операційний важель, виробничий леверидж).

Операційний леверидж – механізм управління прибутком підприємства, який залежить від зміни обсягу реалізації продукції (робіт, послуг); є основою прогнозування зміни прибутку підприємству залежно від зміни обсягу реалізації продукції.

Ефект операційного левериджу – чим менша питома вага постійних витрат у загальній сумі операційних витрат підприємства, тим менше значення коефіцієнта маржинального доходу і визначають за формулою:

$$\Delta\Pi = \DeltaДз \times Кмд - Пв \quad (8.21),$$

де $\Delta\Pi$ - зміна (збільшення чи зменшення) операційного прибутку підприємства (%); $\DeltaДз$ – зміна (збільшення чи зменшення) доходу підприємства від реалізації продукції (%).

Коефіцієнт операційного левериджу (Кол) розраховуємо відношенням маржинального доходу до операційного прибутку і показує, наскільки відсотків змінюється операційний прибуток при зміні доходу (виручки) на 1 відсоток, за формулою:

$$Кол = Мд / \Pi \quad (8.22),$$

або
$$Кол = 1 + Пв / \Pi \quad (8.23).$$

На основі коефіцієнту операційного левериджу (Кол), можна розрахувати ефект операційного левериджу (Еол) :

$$Еол = Кол \times \Delta \quad (8.24).$$

Приклад 8.6. Підприємство «Інтерпет» продало медичних ліжок на 120 тис грн. Загальні змінні витрати на виготовлення і продаж одиниці товару становили 40 тис грн, а постійні витрати 55 тис грн. Обчислимо коефіцієнт операційного левериджу (Кол):

$$Кол = 120 - 40 / 120 - (40 + 55) = 3,2$$

Якщо коефіцієнт операційного левериджу – 3,2, тоді при зміні обсягу виробництва і реалізації продукції на 50% операційний прибуток зросте на 160%.

Використання операційного левериджу в прогнозуванні діяльності підприємств засвідчує, що:

- позитивний момент очікується, коли підприємство досягнуло точку беззбитковості;
- найактивніший вплив Δ відбувається у точці, що максимально наближена до точки беззбитковості;
- ефект операційного левериджу може змінюватися у разі якщо обсяг реалізації буде зменшуватися, тоді і розмір виручки буде також зменшуватись у тій же кількості;
- ефект операційного левериджу сталий тільки у короткостроковий період (постійні витрати є незмінними лише протягом невеликого періоду, а при збільшенні чи

- зменшенні постійних витрат, які зумовлені збільшенням обсягу реалізації продукції, підприємствам потрібно шукати нову точку беззбитковості;
- враховуються відносні пропорції постійних та змінних витрат, які очікує підприємство (обсяг виробництва товарів у натуральному вимірі, для досягнення заданого прибутку складає основу запланованих темпів зростання продажів).

Аналіз взаємозв'язку «витрат-обсяг-прибуток» може бути розрахований графічними методами, а саме: графік беззбитковості; графік взаємозв'язку «обсяг реалізації-прибуток»; графік маржинального доходу. 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.

Графік беззбитковості відображає взаємозв'язок виручки від реалізації (доходів), обсягу виробництва та прибутку (рис.8.1).

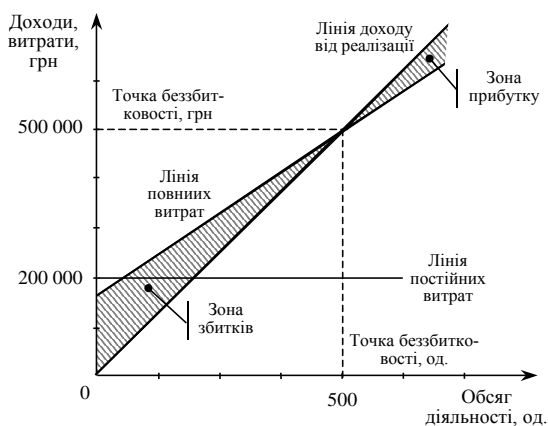


Рис. 8.1. Графік беззбитковості

Графік взаємозв'язку «обсяг реалізації-прибуток» описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності. Як видно з рис. 8.2, різниця між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) зрівнюється з постійними витратами в точці безбитковості.

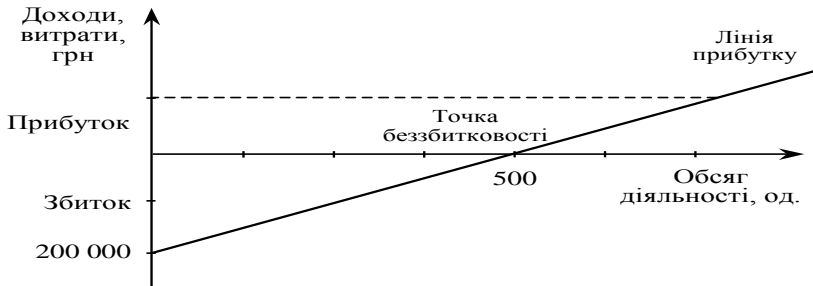


Рис. 8.2. Графік взаємозв'язку «обсяг реалізації-прибуток»

Графік маржинального доходу (рис.8.3) дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу.

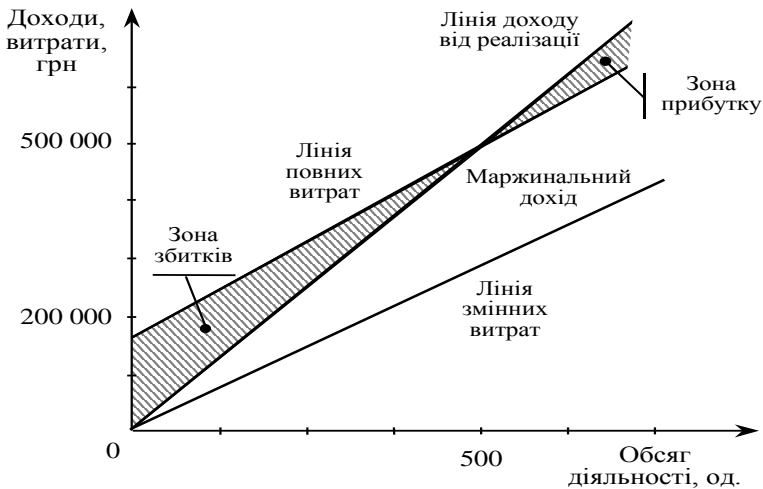


Рис.8.3. Графік маржинального доходу

На графіку маржинального доходу спершу проводиться лінія змінних витрат, до якої додаються постійні витрати, що забезпечує можливість ілюстрації маржинального доходу, зона якого знаходиться між лінією доходу від реалізації та лінією змінних витрат підприємства. На графіку видно, що маржинальний дохід збільшується по мірі збільшення обсягу реалізації. *Чим швидше підприємство досягає точки безбитковості, тим швидше наступає для підприємства зона прибутків чи маржинального доходу, тобто підприємство зацікавлене в найшвидшому досягненні критичного обсягу реалізації (діяльності).*

8.3. Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності

Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та обсягу реалізації доцільно проводити застосовуючи методи:

1. *Порівняння показників звітів про фінансові результати – дозволяє порівняти фактичний та прогнозований звіт про прибуток, тобто проаналізувати прибуток до і після змін.*
2. *Диференційний аналіз – передбачає вивчення лише релевантних витрат (увага зосереджується лише на релевантних даних, ігноруючи іншу інформацію, але для різних типів рішень масив релевантної інформації може бути різним).*
3. *Порівняння маржинального доходу – передбачає зіставлення фактичної величини маржинального доходу з маржинальним доходом обчисленим із врахуванням прогнозованих змін.*

Приклад 8.7. У звітному році ТОВ «Світанок» виробило і реалізувало 90000 одиниць продукції за ціною 15 грн. Сума змінних витрат на одиницю продукції становила 6 грн, а загальна сума постійних витрат – 360000 грн. Проаналізувати, як зміниться прибуток ТОВ у плановому році, якщо для того щоб реалізувати вироблену продукцію керівництво витратило на рекламу товару

90000грн. (постійні витрати) і планує збільшити обсяг реалізації продукції порівняно зі звітним на 10%.

Вплив на прибуток зміни обсягу реалізації і постійних витрат оцінимо за методами:

а) метод порівняння показників звітів про фінансові результати підприємства (див.табл.8.3.) – результати свідчать, що не зважаючи на збільшення обсягу реалізації на 10%, прибуток підприємства зменшиться на 9000 грн за рахунок збільшення постійних витрат, зокрема:

- розрахунок валового доходу при збільшенні обсягу реалізації на 10%: $1350000 + 1350000 \times 0,1 = 1485000$ (грн),
- збільшення обсягу реалізації на 10 % призведе до пропорційного збільшення змінних витрат, які становитимуть:
 $540000 + 540000 \times 0,1 = 594000$ (грн),
- збільшення постійних витрат: $360000 + 90000 = 450000$ (грн).

Таблиця 8.3.

Розрахунок зміни прибутку на основі звіту про фінансові результати

№ з/п	Показники	Фактичний звіт за рік, грн	Прогнозований звіт на рік, грн
1	Дохід від реалізації продукції	1350 000 (90000×15)	1 485 000
2	Змінні витрати	540 000 (90000 × 6)	594 000
3	Маржинальний дохід	810 000	891 000
4	Постійні витрати	360 000	450 000
5	Прибуток від реалізації продукції	450 000 (810000-360000)	441 000
6	Зміна прибутку підприємства	9000	

б) метод диференційного аналізу – аналіз здійснюють на диференціальних витратах та доходах з обчисленням диференційного прибутку підприємства (див. табл.8.4).

Таблиця 8.4.

**Розрахунок суми прогнозованого
диференційного прибутку**

№ з/п	Показники, значення яких змінюються у плановому році порівняно зі звітним	Сума, грн
1	Приріст обсягу реалізації продукції	135 000 (1350000×0,1)
2	Приріст змінних витрат	54 000 (540000×0,1)
3	Приріст маржинального доходу	81 000 (135000-54000)
4	Приріст постійних витрат	90 000
5	Диференційний прибуток (зміна прибутку підприємства)	-9 000 (81000-90000)

в) метод порівняння маржинального доходу – якщо обсяг реалізації та змінні витрати збільшаться на 10 %, то і маржинальний дохід зросте на 10 % (див. табл. 8.5.).

Таблиця 8.5.

**Розрахунок зміни прибутку через порівняння
маржинальних доходів підприємства**

№ з/п	Показники	Сума, грн
1	Ціна реалізації одиниці продукції	15
2	Змінні витрати на одиницю продукції	6
3	Маржинальний дохід на одиницю продукції	9
4	Маржинальний дохід (звітний рік)	810 000
5	Маржинальний дохід (у плановому році)	891 000
6	Зміна загального маржинального доходу	81000
7	Зміна постійних витрат	90 000
8	Зміна прибутку підприємства (81000 - 90000)	-9 000

Розрахунки за трьома методами аналізу однакові, проте керівництву підприємства не варто приймати управлінські рішення

(проводити рекламну компанію щодо реалізації товару, інші рішення) оскільки можливе зменшення прибутку у плановому році на 9000 грн.

Вплив на прибуток змін в діяльності підприємства великою мірою залежить від структури витрат підприємства – співвідношення постійних та змінних витрат підприємства.

Приклад 8.8. Визначимо, яка структура витрат підприємств є найкращою на прикладі діяльності двох підприємств А і В (див.табл.8.6), врахувавши що показники дохід від реалізації і прибуток двох підприємств однакові.

Таблиця 8.6.

Розрахунок структури витрат підприємств

№ з/п	Показники	Підприємство А (ручна праця)	Підприємство В (автоматизована праця)
1	Дохід від реалізації продукції	250 000	250 000
2	Змінні витрати	200 000	25 000
3	Маржинальний дохід	50 000	225 000
4	Коефіцієнт маржинального доходу	0,2	0,9
5	Постійні витрати	25 000	200 000
	Прибуток від реалізації продукції	25 000	25 000

Щоб визначити, яка структура витрат підприємств А чи В є найкраща, дохід від реалізації продукції збільшимо на 10 % або на 25 000 грн. Розрахунок зміни (збільшення) прибутку від зростання обсягу реалізації по кожному підприємству і відображено в табл.8.7.

Таблиця 8.7.

Розрахунок зміни прибутку від зростання реалізації підприємств А і В

	Збільшення обсягу реалізації продукції, грн	Коефіцієнт маржинального доходу	Збільшення прибутку від реалізації	
			Сума, грн	%
Підприємство А	25 000	0,2	5 000	20
Підприємство В	25 000	0,9	22 500	90

Підсумовуючи, якщо обсяг реалізації має тенденцію до постійного зростання, то кращу структуру витрат має підприємство В, оскільки більший коефіцієнт маржинального доходу забезпечує більший відсоток зростання прибутку. Якщо є тенденція скорочення обсягу реалізації, то підприємство А буде швидше втрачати маржинальний дохід, ніж підприємство В, і в результаті виникне проблема покриття постійних витрат. Тому при такій тенденції кращою є структура витрат підприємства В, який буде мати менші витрати при зменшенні обсягу реалізації продукції. Приклад дозволяє зробити *висновок, що більша питома вага постійних витрат забезпечує більший вплив на прибуток при зміні обсягу реалізації продукції.*

8.4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатопродуктового виробництва

Здійснення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатопродуктового виробництва ґрунтується на комбінації продажу виробів. **Комбінація продажу виробів (Kn)** – це співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі реалізації. Співвідношення окремих виробів може бути відображено у відсотках або в пропорціях виробів. **Приклад 8.9.** ТОВ «Айсберг» виготовляє вироби крісло «Ісо» і крісло «Богдан». Дані про вироби відображено в табл.8.8.

Таблиця 8.8

Розрахунок комбінації продажу виробів ТОВ «Айсберг»

Показники	Розрахунок показників		Разом
	А	В	
Обсяг реалізації, шт.	60 000	40 000	100 000
Ціна за одиницю продукції, грн	10	8	X
Змінні витрати на одиницю продукції, грн	7	6	X
Постійні витрати, грн	X	X	182 000

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

- 1) за допомогою середньозваженого маржинального доходу,

2) за допомогою рівнянь.

1) *Розрахунок комбінації продажу за допомогою середньозваженого маржинального доходу (див.табл.8.9).*

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

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

$$СМд = \sum Mдi \times Kпi \quad (8.25),$$

де СМд – середньозважений маржинальний дохід, Мді – маржинальний дохід одиниці і-го виробу, Кпi – комбінація продажу і-го виробу.

Таблиця 8.9

Розрахунок комбінації продажу за допомогою середньозваженого маржинального доходу ТОВ «Айсберг»

Вироби	Ціна за одиницю продукції, грн	Змінні витрати за одиницю продукції, грн	Маржинальний дохід за одиницю продукції, грн	Комбінація продажу	Середньозважений маржинальний дохід
Крісло «Ісо»	10	7	3	0,6	1,8
Крісло «Богдан»	8	6	2	0,4	0,8
Разом	X	X	X	X	2,6

Визначивши середньозважений маржинальний дохід та постійні витрати підприємства, розрахуємо точку беззбитковості:

$$182\ 000 : 2,6 = 70\ 000 \text{ (шт.)}$$

Тобто підприємству для покриття усіх витрат необхідно реалізувати 70000 виробів.

Визначимо комбінацію продажу виробів А і В в точці беззбитковості. Точка беззбитковості (ТБ_{нод}):

- виріб крісло «Ісо»: $70\ 000 \times 0,6 = 42\ 000 \text{ (шт.)}$

▪ виріб крісло «Богдан»: $70\,000 \times 0,4 = 28\,000$ (шт.)

Отже, саме така комбінація продажу продукції забезпечить підприємству покриття усіх витрат: змінних і постійних.

2) *Розрахунок комбінації продажу за допомогою рівнянь.*

Якщо позначимо кількість виробів крісло «Богдан» через X в точці беззбитковості, тоді, враховуючи комбінацію продажу, кількість виробів А становитиме $1,5X$. Отримаємо рівняння:

$$10 \times 1,5X + 8X = 7 \times 1,5X + 6X + 182\,000,$$

$$X = 28\,000, 1,5X = 42\,000$$

Методика аналізу залежить від точності та фіксації комбінації продажу. Якщо зміниться комбінація продажу, то зміняться і результати аналізу.

У разі зміни комбінації продажу: нехай крісло «Ісо»: 80 000 одиниць продукції, крісло «Богдан»: 20000 одиниць продукції, визначимо середньозважений маржинальний дохід (див.табл.8.10).

Таблиця 8.10.

Розрахунок середньозваженого маржинального доходу ТОВ «Айсберг»

Виріб	Ціна за одиницю продукції, грн	Змінні витрати за одиницю продукції, грн	Маржинальний дохід за одиницю продукції, грн	Комбінація продажу	Середньозважений маржинальний дохід
Крісло «Ісо»	10	7	3	0,8	2,4
Крісло «Богдан»	8	6	2	0,2	0,4
Разом	X	X	X	X	2,8

Відповідно, критична точка обсягу реалізації становитиме:

$$182\,000 : 2,8 = 65\,000 \text{ (шт.)}$$

Комбінація продажу буде наступною:

- для продукції Крісло «Ісо»: $65\,000 \times 0,8 = 52\,000$ (шт.)
- для продукції Крісло «Богдан»: $65\,000 \times 0,2 = 13\,000$ (шт.)

В результаті зміни комбінації продажу точка безбитковості підприємства має тенденцію до зменшення. Причиною є збільшення питомої ваги продукції Крісло «Ісо» з більшим маржинальним доходом на одиницю продукції.

Складемо звіт про фінансові результати до та після зміни комбінації продажу впливу на прибуток підприємства з відображенням в табл. 8.11.

Таблиця 8.11

**Звіт про фінансові результати підприємства
ТОВ «Айсберг»**

Виріб	Обсяг реалізації, од	Ціна, грн	Дохід від реалізації, грн	Змінні витрати, грн	Маржинальний дохід, грн
<i>до зміни комбінації продажу</i>					
Крісло «Ісо»	60 000	10	600 000	420 000	180 000
Крісло «Богдан»	40 000	8	320 000	240 000	80 000
Постійні витрати					182 000
Прибуток					78 000
<i>після зміни комбінації продажу</i>					
Крісло «Ісо»	80 000	10	800 000	560 000	240 000
Крісло «Богдан»	20 000	8	160 000	120 000	40 000
Постійні витрати					182 000
Прибуток					98 000

Отже, збільшення питомої ваги виробів Крісло «Ісо» в загальному обсязі реалізації продукції (див.табл.8.11) призвело до зростання прибутку на 20 000 грн. 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.

Висновки до розділу 8

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» досліджує зміни операційного прибутку підприємства під впливом зміни певних параметрів його діяльності та допомагає виявити оптимальні пропорції між змінними та постійними витратами, ціною та обсягом реалізації, дозволяє дати оцінку фінансових результатів і точніше обґрунтувати виробничі рішення.

Важливе значення у контексті використання аналізу беззбитковості як моделі оцінки чутливості прибутку мають дві його базові концепції – запасу міцності та операційного важеля.

Запас міцності – це рівень поточної діяльності підприємства, що перевищує беззбитковий обсяг. Незважаючи на різноманітність назв цього показника, що зустрічаються в літературі (фінансовий запас міцності, запас фінансової міцності, маржа безпеки, зона безпеки), він завжди показує максимально допустимий розмір зниження фактичних обсягів діяльності без, загрози для підприємства потрапити в зону збитків. Чим вищий коефіцієнт запасу міцності, тим надійніше фінансове становище господарюючого суб'єкта і тим менші негативні наслідки матимуть для нього такі несприятливі тенденції, як зниження попиту на продукцію, зміна кон'юнктури ринку, зміна цін на ресурси тощо. У разі якщо коефіцієнт запасу міцності нижчий за 30%, то це ознака високого ризику. Запас міцності можна застосовувати і як механізм визначення операційного прибутку, який показує обсяг реалізації понад точку беззбитковості, і буде приносити підприємству прибуток.

Операційний леверидж (операційний важель, виробничий леверидж) це механізм управління прибутком в умовах зміни обсягу реалізації продукції на основі оптимізації співвідношення постійних і змінних витрат: чим нижча частка постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим менша величина маржинального доходу, необхідна для їх покриття. Тобто вираз «управління операційним важелем», означає зміну частки постійних витрат залежно від прогнозів обсягу реалізації. Менша частка постійних витрат веде до нижчого операційного важеля, що зумовлює меншу зміну величини прибутку під час зміни виручки

від реалізації. Справедливим є і зворотний зв'язок: вища частка постійних витрат – вищий операційний важель і більший вплив на прибуток унаслідок зміни обсягу діяльності.

Контрольні запитання до розділу 8

1. Сформулювати сутність аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку.
2. Визначити поняття CVP- аналіз.
3. Які короткострокові управлінські рішення допоможе обґрунтувати CVP- аналіз?
4. Які переваги застосування визначають CVP- аналіз?
5. При дотриманні яких принципів застосовують аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток»?
6. Що таке «точка беззбитковості»?
7. Пояснити, чому аналіз беззбитковості ґрунтується на величині маржинального доходу на одиницю продукції (питомий маржинальний дохід).
8. Як розрахувати маржинальний дохід на одиницю продукції?
9. У чому полягає суть аналітичного (математичного) методу визначення точки беззбитковості?
10. Як взаємопов'язані показники точка беззбитковості в натуральних і грошових одиницях?
11. Дайте характеристику поняття коефіцієнт маржинального доходу. Які чинники впливають на цей коефіцієнт?
12. В чому суть поняття «комбінація продажу виробів»?
13. Що таке середньозважений маржинальний дохід?
14. Як розрахувати дохід (обсяг) від реалізації продукції у грошових і натуральних одиницях?
15. Дайте визначення терміну «структура витрат».
16. Поясніть, як CVP-аналіз може бути застосований в умовах багатопродуктового виробництва.
17. Поясніть, як зміна у структурі продажу може вплинути на точку беззбитковості підприємства.
18. Дайте визначення термінів «запас міцності», коефіцієнт запасу міцності.

19. Як розрахувати бажаний прибуток за очікуваного обсягу реалізації продукції?
20. Як можна застосувати «запас міцності» для оцінки операційного ризику?
21. Дайте визначення терміну «операційний леверидж».
22. Сформулювати сутність понять ефект операційного левериджу, коефіцієнт операційного левериджу.
23. Які графічні методи застосовують для аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»?
24. У чому полягає вплив зміни витрат, ціни та/або обсягу виробництва і реалізації продукції на прибуток підприємства?
25. Які методи застосовують для аналізу чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та обсягу реалізації продукції?

Тестові завдання до розділу 8

1. Операційний аналіз – це частина управлінського обліку, елементами якого є:

1. Операційний леверидж, точка беззбитковості, запас фінансової міцності.
2. Поріг рентабельності, запас фінансової міцності підприємства.
3. Структура витрат, напівмаржа.
4. Усі відповіді вірні.

2. Аналіз «витрати – обсяг – прибуток» – це метод:

1. Впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства.
2. Системного дослідження взаємозв'язку витрат, виручки(доходу) та прибутку підприємства.
3. Визначення неповної собівартості продукції.
4. Усі відповіді вірні.

3. Які принципи аналізу беззбитковості?

1. Поділ витрат на постійні та змінні, обсяг діяльності, лінійний зв'язок між витратами, ціною та обсягом, ґрунтується на методі калькулювання змінних витрат.

2. Розрахунок точки безбитковості, визначає критичний обсяг реалізації (виробництва).
 3. Розподіл витрат за конкретними об'єктами.
 4. Усі відповіді вірні.
4. *Точка безбитковості – це обсяг реалізації, при якому:*
1. Доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно рівний нулю.
 2. Здійснюється прогнозування величини доходу, призначеного для відшкодування поточних витрат.
 3. Оперативне виявлення відхилень.
 4. Усі відповіді вірні.
5. *Якими методами розраховується критична точка?*
1. Математичними методами.
 2. Графічними методами.
 3. Метод маржинального доходу.
 4. Усі відповіді вірні.
6. *Якими графічними методами може бути здійснений аналіз взаємозв'язку «витрат – обсяг – прибуток»?:*
1. Графік безбитковості.
 2. Графік маржинального доходу.
 3. Графік взаємозв'язку «обсяг реалізації-прибуток».
 4. Усі відповіді вірні.
7. *Графік безбитковості відображає:*
1. Взаємозв'язок виручки від реалізації, обсягу виробництва та прибутку.
 2. Прибуток, який зростатиме по мірі збільшення обсягу реалізації.
 3. Залежність прибутку від обсягу реалізації.
 4. Усі відповіді вірні.
8. *Завдяки чому можна досягнути зменшення обсягу критичної точки?:*
1. Шляхом збільшення обсягу реалізації, тобто ціни на продукцію, або зменшення загальних витрат.
 2. Найшвидшому досягненні критичного обсягу реалізації (діяльності).

3. шляхом визначення результату діяльності.
 4. Усі відповіді вірні.
9. *Запас міцності (Зм) – це величина, на яку:*
1. Прибуток, зростатиме по мірі збільшення обсягу реалізації.
 2. Фактичний або запланований обсяг реалізації продукції (Дф) перевищує критичний обсяг реалізації(ТБ).
 3. Ціна на продукцію зменшується.
 4. Усі відповіді вірні.

10. *Коефіцієнт запасу міцності (Кзм)*

1. Відносна величина та вимірник ризику нерентабельної роботи підприємства.
2. Гранична величина можливого зменшення обсягу реалізації без ризику зазнати збитків.
3. Співвідношенню маржинального доходу і ціни.
4. Усі відповіді вірні.

11. *Метод порівняння звітів про фінансові результати дозволяє проаналізувати:*

1. Прибуток до і після змін.
2. Лише релевантні витрати.
3. Фактичну величину маржинального доходу з маржинальним доходом обчисленим із врахуванням прогнозованих змін.
4. Усі відповіді вірні.

12. *Метод диференційного аналізу дозволяє проаналізувати:*

1. Фактичний та прогнозований звіт про прибуток.
2. Лише релевантні витрати.
3. Фактичну величину маржинального доходу з маржинальним доходом обчисленим із врахуванням прогнозованих змін.
4. Усі відповіді вірні.

13. *Операційний важіль – це:*

1. Міра використання постійних витрат у структурі витрат підприємства.

2. Співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації.
 3. Співвідношення постійних та змінних витрат підприємства.
 4. Усі відповіді вірні.
14. *Комбінація продажу виробів – це:*
1. Співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації.
 2. Сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.
 3. Співвідношення постійних та змінних витрат підприємства.
 4. Усі відповіді вірні.
15. *Середньозважений маржинальний дохід – це:*
1. Співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації.
 2. Сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.
 3. Співвідношення постійних та змінних витрат підприємства.
 4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 9.

ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Менеджмент будь-якого підприємства стикається з необхідністю прийняття різноманітних управлінських рішень щодо ціни, витрат, обсягу та реалізації продукції, попиту і пропозиції, які впливають на фінансовий результат. Застосування методів управлінського обліку (див.розд.5-7) з використанням інформаційно-облікового інструментарію забезпечить прийняття рішень щодо поточної чи стратегічної діяльності підприємства загалом і його підрозділів зокрема.

Вивчення розділу сприятиме розумінню основних етапів процесу прийняття рішення та ролі управлінського обліку на підприємстві. Розуміння сутності релевантного підходу забезпечує *функції управління* для прийняття управлінських рішень щодо різних сфер діяльності у процесі постачання, здійснення виробництва (надання послуг) та реалізації продукції.

Зміст розділу

- 9.1. Релевантний підхід у прийнятті рішень
- 9.2. Прийняття рішень щодо поточної діяльності
- 9.3. Прийняття рішень за умов невизначеності та ризику
- 9.4. Прийняття рішень оптимізації ціноутворення
- 9.5. Трансфертне ціноутворення

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність набуття знань релевантного підходу у прийнятті управлінського рішення;

- Здатність обґрунтування обліково-інформаційне забезпечення як компоненту інформаційного забезпечення управління підприємством;
- Здатність приймати різноманітні рішення щодо поточної операційної діяльності та майбутньої стратегії розвитку;
- Здатність прийняття рішень за умов невизначеності та ризику;
- Здатність приймати рішення щодо довгострокової нижньої межі ціни, короткострокової нижньої межі ціни, середнього значення ринкових цін;
- Здатність прийняття рішення щодо трансфертних цін на основі показника ROI та інших показників.

Ключові терміни та поняття

*прийняття управлінських рішень;
альтернативні рішення; релевантна інформація;
релевантний діапазон; резервний (страховий) запас;
рішення щодо спеціального замовлення;
рішення виробляти чи купувати;
рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів;
рішення щодо вибору оптимальної технології;
рішення в умовах невизначеності (ризик);
класичний метод стратегії ціноутворення;
довгострокова нижня межа ціни;
короткострокова нижня межа ціни;
трансфертне ціноутворення;
середнє значення ринкових цін.*

Глосарій розділу 9

Процес прийняття управлінських рішень – процедура вибору між різними альтернативами найбільш вигідної, тобто цілеспрямований вибір із кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечуватиме досягнення обраної мети або вирішення певної проблеми (завдання).

Обліково-інформаційне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає

змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем щодо витрат.

Інформація, яка використовується менеджментом для прийняття управлінських рішень – це: вхідна і вихідна, внутрішня і зовнішня, якісна і кількісна, фінансова і нефінансова, інформація щодо попиту і пропозиції.

Облікова інформація є основою для здійснення процесів прогнозування, планування, нормування, аналізу і контролю, тобто вибудованою системою інформаційного забезпечення управління діяльністю господарюючого суб'єкта.

Об'єкт в оперативному управлінському обліку є лише частина цілого: витрати, собівартість, результати, центри відповідальності, види діяльності, носії, та ін.

Явні (зовнішні) витрати це альтернативні витрати, які набувають форми грошових платежів (втрачена вигода від вкладень обмежених коштів підприємства – кошти на придбання сировини та матеріалів, основних засобів, розміщення вільних коштів на депозитних рахунках у банку, виплати заробітної плати, інші зовнішні платежі).

Неявні (внутрішні) витрати це альтернативні витрати з невикористання чи використання ресурсів альтернативним способом, які належать підприємству (організація власної справи: відкриваючи власне підприємство, підприємець відмовляється від роботи як найманий працівник, а отже, відмовляється від заробітної плати, яку міг би отримувати).

Релевантний підхід – прийняття рішень на основі релевантної інформації.

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

Релевантний діапазон – діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором (витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі, і навпаки, витрати на оренду можуть зменшуватися, у разі якщо зниження обсягу виробництва потребуватиме використання меншої площі).

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

Рішення виробляти чи купувати – це альтернатива відносно того, що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (порошкове покриття, штампування виробів, інші) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників).

Рішення щодо альтернативного використання вивільнених виробничих потужностей і відмова від купівлі комплектуючих на стороні – сумування фактичних (дійсних) змінних витрат та альтернативних (можливих) витрат (тобто суму втраченої орендної плати або прибутку) і порівняння витрат з вартістю купівлі комплектуючих.

Прийняття рішення щодо ліквідації або скорочення збиткової діяльності – може здійснюватися із застосуванням методу «директ-костинг» (визначення маржинального доходу, порівнянні втрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахування зміни маржинального доходу від альтернативного використання вивільнених потужностей).

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції –здійснюють у випадку, коли вибір кращого варіанта рішення передбачає: визначення маржинального доходу та суми прибутку за кожним варіантом; розрахунок критичного обсягу виробництва і реалізації продукції; визначення обсягу реалізації, при якому різні технології забезпечують однаковий прибуток.

«Точно в зазначений термін» (ЛТ) – метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату процентів за капітал.

«Невизначеність» – коли ймовірність настання подій оцінити заздалегідь неможливо. Невизначеність виникає у відкритих завданнях прийняття рішень, у яких менеджер не знає всієї сукупності чинників, що діють, тобто вибір конкретного плану дій може зумовити будь-який результат із певної множини варіантів, але ймовірність впливу випадкових факторів невідома.

«Ризик» характеризує ситуацію, коли настання невідомих подій надто імовірне та може бути оцінено кількісно.

Управлінські рішення в умовах невизначеності (ризик) – керівництво підприємства ризикує втратити певну частку капіталу підприємства. Неврахування негативних наслідків ризику може перетворити суб'єкт господарювання, що стабільно функціонує на банкрута.

Рішення на основі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» – спрямоване на виявлення та кількісне вимірювання чутливості прибутку, включаючи їх діагностику (ідентифікацію), оцінку впливу на показники фінансового стану підприємства та прогнозування поведінки в майбутньому з урахуванням тенденцій зміни умов їх прояву.

Прийняття альтернативних рішень в процесі реалізації продукції стосуються, завдань ціноутворення за різного співвідношення ціни і попиту; надання знижок покупцям; вибору найбільш вигідних покупців; каналів реалізації та видів продукції; вибору систем оплати праці в процесі реалізації та ін.

Управління чутливістю прибутку – передбачає виявлення (діагностування), облік і пошук шляхів подолання чи послаблення впливу факторів ризику з метою недопущення їх переростання в загрози підприємницькій діяльності з послідовним виконанням дій.

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).

Трансфертна ціна – це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ) передає іншому підрозділу продукцію, виконує роботи для нього або надає послуги в межах одного підприємства; передбачає чітке фіксування факту приймання-передачі між центрами відповідальності виробів (послуги), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності.

Принцип трансферного ціноутворення – оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечують організації максимально можливий маржинальний дохід.

Основні функції трансфертного ціноутворення : матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства загалом; розподіл витрат за місцями виникнення; узгодження загальної мети та цілей діяльності підприємства з цілями діяльності центрів інвестицій і витрат, коли керівники обирають дії, що збільшують загальні прибутки підприємства.

Підхід альтернативних витрат враховує мінімальну ціну, яку згоден отримати підрозділ-продавець і максимальну ціну, яку згоден оплатити підрозділ-покупець.

Мінімальна трансфертна ціна – це ціна, яка не призведе до збідніння підрозділу, що продає продукцію (послуги) внутрішнім партнерам, порівняно з умовами аналогічного продажу зовнішнім

клієнтам. Така ціна має відшкодувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу продавця і забезпечити вигоду, яку цей підрозділ може втратити внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

Максимальна трансфертна ціна – це ціна, що не призведе до збідніння підрозділу, що купує, при придбанні вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу порівняно з умовами, коли той самий продукт або послугу було би придбано у зовнішнього продавця.

Правило визначення трансфертної ціни: 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 (можливі) витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

Середнє значення ринкових цін – трансфертне ціноутворення, коли вхідні ресурси для кожного центру можуть продаватися на ринку.

9.1. Релевантний підхід у прийнятті рішень

Процес прийняття управлінських рішень розглядається як процедура вибору між різними альтернативами найбільш вигідної, тобто цілеспрямований вибір із кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечуватиме досягнення обраної мети або вирішення певної проблеми (завдання). Процес підготовки і прийняття рішення може включати кілька етапів (див.рис. 9.1.).

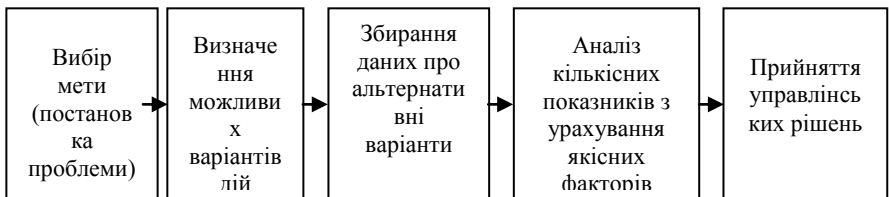


Рис. 9.1. Етапи процесу підготовки і прийняття управлінського рішення

Нагадаю, що у розділі 1 (п.1.1-1.3), розглядали взаємозв'язок інформації, управлінського обліку та управлінських рішень. Зокрема визначено, що управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах самого підприємства.

Облікова інформація повинна служити основою для здійснення процесів прогнозування, планування, нормування, аналізу і контролю, тобто вибудованою системою інформаційного забезпечення управління діяльністю господарюючого суб'єкта (рис.9.1.).

Інформація, яка використовується менеджментом для прийняття управлінських рішень, умовно поділяють на категорії:

- *вхідну і вихідну,*
- *внутрішню і зовнішню,*
- *якісну і кількісну,*
- *фінансову і нефінансову,*
- *інформація щодо попиту і пропозиції.*

Інформаційне забезпечення належить до основних складових системи управління. Одним із важливих ресурсів підприємств є облікова інформація, яка має здатність накопичуватись і поновлюватись, дає змогу сформулювати стратегічну мету і приймати обґрунтовані управлінські рішення. *Обліково-інформаційне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем щодо витрат (див.розд.1) із дотриманням вимог:*

1) *повна оцінка усіх економічних наслідків прийнятого рішення в поточному або довгостроковому періодах виходячи з цілей підприємства (тобто оцінка всіх релевантних даних);*

2) *відповідність системі цілей підприємства та їх взаємоузгодженість;*

3) *приспосованість до аналізу за умов невизначеності;*

4) *об'єктивність та доступність вихідних даних;*

5) *універсальність;*

6) *гнучкість (тобто здатність враховувати зміни, що відбуваються);*

7) *облік специфіки розв'язуваного завдання;*

8) відповідність особистості керівника та корпоративній культурі підприємства;

9) зрозумілість та зручність у використанні;

10) вимірність та об'єктивність;

11) орієнтація на перспективу, можливість «раннього попередження».

Залежно від вимог сталого розвитку, специфіки і потреб управління підприємством, управлінська інформація, яка використовується керівництвом є різною і поділяється на групи: стратегічна, тактична, оперативна (табл. 1.1., рис. 1.3., табл. 1.2) згідно яких і приймаються рішення.

Так, у *стратегічному управлінському обліку формується інформація*, призначена для визначення поточного конкурентного становища бізнесу, і можливості реалізації стратегічних завдань, пов'язаних з розрахунком та аналізом показників прибутку, витрат, доходу, на основі якої приймаються стратегічні довгострокові рішення, щодо :

- «стратегічних витрат, під якими розуміють витрати конкурентів, власні витрати з ланцюжка цінностей, етапи життєвого циклу продукту, стратегічні бізнес-одиноці»;
- прибутки контрагентів (ринкам, конкурентам, споживачам), прибуток на етапах життєвого циклу продукту, прибуток стратегічних бізнес-одиноць;
- стратегічних бюджетів, включаючи бюджети грошових потоків на етапах життєвого циклу продукту в ланцюжку цінностей».

В *оперативному управлінському обліку*, на основі операційної діяльності, приймаються поточні рішення, з виділенням напрямів обліку витрат:

1) *облік повної собівартості*: формування облікових даних з метою визначення собівартості продукції, оцінки активів у балансі та очікуваних результатів від виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) звітного періоду;

2) *забезпечення інформацією про фактичний рівень витрат та собівартості продукції* керівників усіх рівнів для складання бюджетів та розробки заходів щодо зниження сукупних величин;

3) *облік за центрами відповідальності*: організація обліку за центрами витрат та центрами відповідальності з метою контролю за витратами за місцями їх виникнення.

Відмінності в дослідженні оперативного і стратегічного обліку полягають в тому, що *об'єктом стратегічного обліку може бути як власне підприємство загалом, так і його частина, а в оперативному управлінському обліку, лише частина цілого (витрати, собівартість, результати, центри відповідальності, види діяльності, носії, та ін.)*.

Приймаючи управлінські рішення потрібно :

- класифікувати витрати на (змінні та постійні; релевантні та не релевантні; маржинальні та середні витрати; дійсні та можливі) ((див.розд.4.п4.2, 4.3.;р.6.п.6.2);
- досліджувати поведінку витрат (застосовуючи методи аналізу);
- аналізувати витрати ((застосовуючи інструменти управлінського обліку з обліком явних і неявних витрат). Так, вибір однієї з альтернатив означає відмову від інших, зокрема від можливого прибутку, який могли б отримати при прийнятті альтернативного варіанту дій. Максимально можливий прибуток, від якого відмовляються при обмежених ресурсах щодо конкретної мети, є альтернативними витратами, які поділяють на: явні та неявні. Явні (зовнішні) витрати це альтернативні витрати, які набувають форми грошових платежів (втрачена вигода від вкладень обмежених коштів підприємства – кошти на придбання сировини та матеріалів, основних засобів, розміщення вільних коштів на депозитних рахунках у банку, виплати заробітної плати, інші зовнішні платежі). Неявні (внутрішні) витрати це альтернативні витрати з невикористання чи використання ресурсів альтернативним способом, які належать підприємству;
- *релевантний підхід (прийняття рішень на основі релевантної інформації)* – вибір однієї альтернативи із інших можливих шляхом порівняння лише релевантних витрат та (або) доходів за цими альтернативами). Релевантність витрат і доходів

залежить від критерію, закладеного в основу прийняття рішення:

1) релевантними є лише витрати та доходи, що відносяться до майбутніх періодів;

2) релевантними є витрати та доходи, які залежать від обраного варіанту управлінського рішення.

Інформаційна система управлінського обліку використовуючи релевантний підхід забезпечує функції управління для прийняття управлінських рішень за видами діяльності (табл.9.1.).

Таблиця 9.1

Релевантна інформація за управлінськими рішеннями та видами діяльності

Управлінське рішення	Релевантна інформація	Вид діяльності
Планування обсягу виробництва	Очікуваний обсяг виробництва продукції. Очікуваний прибуток від реалізації готової продукції.	Операційна
Планування витрат	Зміна витрат за статтями: основна та додаткова заробітна плата; витрати на експлуатацію обладнання; транспортні витрати; електроенергія; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; позавиробничі витрати.	
Закупівля сировини та матеріалів	Витрати на закупівлю сировини та матеріалів. Обсяг сировини на виробничий процес.	
Ціноутворення	Зміна попиту на продукцію. Зміни цін на закупівельну сировину. Маркетингові та логістичні витрати.	
Придбання нових або заміна старих основних засобів	Сума інвестицій та очікуваний дохід. Термін корисного використання та витрати на обслуговування і ремонт обладнання.	Інвестиційна
Фінансові інвестиції	Сума інвестицій. Очікувані грошові надходження.	
Фінансові рішення	Зміна структури капіталу підприємства. Зміна кредитоспроможності підприємства. Зміна курсу валют.	Фінансова

9.2. Прийняття рішень щодо поточної діяльності

У процесі підприємницької діяльності керівництву постійно необхідно приймати різноманітні рішення щодо поточної операційної діяльності та майбутньої стратегії розвитку, а саме:

- 1) рішення щодо спеціального замовлення;
- 2) рішення щодо розширення або скорочення діяльності;
- 3) рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві або придбання їх на стороні;
- 4) рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів;
- 5) рішення щодо ціноутворення;
- 6) трансфертне ціноутворення.

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

Приклад 9.1. ТОВ «Колос» запланувало і пошило 30000 жіночих суконь. Однак через певні причини тимчасово втратило частину своїх замовників і тому не повністю використовує виробничі потужності. Планові виробничі витрати на пошиття однієї сукні становлять 80 грн., з яких на вартість сировини та оплату праці припадає 50 грн., накладні витрати: змінні – 10 грн., постійні – 20 грн. Витрати на збут складають 10 грн. з розрахунку на одну сукню, з них 4 грн. – змінні витрати (комісійні реалізаторам). Запланована ціна реалізації однієї сукні – 100 грн. Підприємство отримало пропозицію-замовлення на пошиття – 5000 суконь (реалізація партії) за ціною 75 грн. за одиницю продукції. Доставку товару замовник здійснює самостійно. Необхідно керівництву ТОВ «Колос» прийняти рішення:

- виготовлення партії товару (суконь) і його реалізація,
- або відмови від нього врахувавши, що фактичний обсяг виробництва становить 24000 суконь в рік.

Для прийняття рішення потрібно визначити доцільність виконання замовлення, розрахувавши маржинальний дохід на основі релевантної інформації (табл. 9.2.):

Таблиця 9.2

Перевірка інформації на відповідність критеріям релевантності

Стаття витрат, доходів	Критерії релевантності			Висновок
	Майбутні витрати, доходи	Грошові потоки	Відмінність у варіантах	
Доход від реалізації	+	+	+	Релевантна
Виробничі витрати:	+	+	+	Релевантна Нерелевантна
- змінні	+	+	- ¹	
- постійні				
Витрати на збут:	+	+	- ²	Нерелевантна Нерелевантна
- змінні	+	+	- ²	
- постійні				

¹ Постійні виробничі витрати нерелевантні, бо вони повністю розподілені на фактично досягнутий обсяг виробництва;

² У зв'язку з оптовою реалізацією витрати на збут не зміняться і тому також будуть нерелевантними

Для визначення економічної доцільності замовлення (див. розд. 8), треба розрахувати маржинальний дохід порівнюючи:

- дохід від реалізації замовлення: $5000 \times 75 \text{ грн./пару} = 375000 \text{ грн.}$
- релевантні витрати (постійні і змінні): $5000 \times (50 + 10) = 300000 \text{ грн.}$
- релевантний прибуток: $375000 - 300000 = 75000 \text{ грн.}$

Отже, прийняття спеціального замовлення за наявності вільних виробничих потужностей, буде доцільним, і забезпечить 75000 грн. додаткового прибутку. Релевантна оцінка матеріалів повинна враховувати такі фактори, як ціна придбання і відновлювальна вартість матеріалів, можлива ціна реалізації наявних матеріалів або іншого альтернативного їх використання.

Релевантний діапазон – діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором (витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі, і навпаки, витрати на оренду можуть зменшуватися, у разі якщо зниження обсягу виробництва потребуватиме використання меншої площі).

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

Рішення виробляти чи купувати – це альтернатива відносно того, що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (порошкове покриття, штампування виробів, інші) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників) передбачає:

- визначення релевантної виробничої собівартості компонента (послуги, роботи);
- диференційний аналіз витрат;
- урахування якісних факторів та нефінансової інформації про можливі наслідки такого рішення на перспективу.

Приклад 9.2. Підприємство виробляє шкільні парти, на які використовує комплектуючі власного виробництва. Річний обсяг виробництва – 1000 од. продукції. Виробничі витрати на виготовлення одиниці комплектуючих складають: основні матеріали – 20 грн., пряма оплата праці з нарахуваннями – 18 грн., накладні витрати: змінні – 20 грн., постійні – 25 грн. Керівництво підприємства отримало пропозицію закупляти комплектуючі у зовнішнього постачальника за ціною 65 грн. за одиницю. Необхідно прийняти рішення: закупляти комплектуючі у постачальника чи виготовляти самостійно.

На основі диференційного аналізу визначимо релевантні витрати:

а) при власному виробництві комплектуючих: $20 + 18 + 20 = 58$ грн (змінні витрати);

б) придбання товару у постачальника – 65 грн. за одиницю;
в) релевантний дохід (збиток): $58 - 65 = -7$ грн. на одиницю комплектуючих.

Результати розрахунків свідчать, що підприємству не вигідно купувати комплектуючі на таких умовах, а доцільно купувати за ціною, рівною або нижчою за суму змінних витрат на одиницю продукції, тобто за ціною ≤ 58 грн.

Рішення щодо альтернативного використання вивільнених виробничих потужностей і відмова від купівлі комплектуючих на стороні – сумування фактичних (дійсних) змінних витрат та альтернативних (можливих) витрат (тобто суму втраченої орендної плати або прибутку) і порівняння витрат з вартістю купівлі комплектуючих.

Нехай підприємство вільні виробничі потужності (площі) передав в оренду згідно укладеного договору за 10000 грн., тоді релевантні витрати на одиницю продукції становитимуть:

$$58 \text{ грн.} + (10000/1000) = 68 \text{ грн.}$$

Результат (68 грн) свідчить, що вигідніше купувати комплектуючі за 65 грн. і здавати в оренду вільні площі, що відшкодує втрати при закупівлі на суму 7000 грн. і забезпечуватиме релевантний прибуток: $(68 - 65) \times 1000 = 3000$ грн.

Остаточне управлінське рішення керівництву необхідно приймати з урахуванням таких нефінансових показників, як:

- надійність постачальника;
- гарантія якості продукції постачальника;
- стабільність цін;
- можливості використання вивільнених потужностей та робочої сили;
- можливі зміни у технології виробництва;
- часовий період, необхідний для відновлення власного виробництва та ін.

Прийняття рішення щодо ліквідації або скорочення збиткової діяльності може здійснюватися із застосуванням методу «директ-костинг» (визначення маржинального доходу, порівнянні втрат

маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахування зміни маржинального доходу від альтернативного використання вивільнених потужностей) (див. приклад 9.3.)).

Приклад 9.3. ТОВ «Маяк», реалізує продукцію у своєму магазині за секціями одягу: чоловічий, жіночий, спортивний (див.табл.8.3).

Таблиця 9.3

Звіт про діяльність магазину «Маяк», тис. грн.

Показники	Секція одягу			Разом
	чоловічий	жіночий	спортивний	
Обсяг реалізації (продажу)	700	850	450	2000
Собівартість проданого товару	500	600	350	1450
Постійні витрати:				
- на утримання секції	110	120	70	300
- на утримання магазину	70	85	45	200
Операційний прибуток (збиток)	20	45	(15)	50

Дані табл. 9.3. свідчать, що секція спортивного одягу збиткова, однак рішення чи закривати секцію необхідно прийняти на основі вивчення фактичних даних діяльності магазину загалом (див.табл. 9.4).

Таблиця 9.4.

Звіт про ліквідацію збиткової секції та її вплив на загальні результати діяльності магазину «Маяк», тис. грн.

Показники	Фактично	Після закриття секції	Відхилення (+, -)
Обсяг продажів	2000	1550	-450
Собівартість проданого товару	1450	1100	-350
Маржинальний дохід	550	450	-100
Постійні витрати на утримання секції	300	230	-70
Внесок підрозділів у покриття загальних витрат магазину і створення прибутку	250	220	-30
Постійні витрати магазину (адміністративні, загальногосподарські тощо)	200	200	-
Операційний прибуток (збиток)	50	20	-30

Згідно розрахунків щодо ліквідації збиткової секції спортивного одягу, відображених у табл.9.4: маржинальний дохід магазину зменшиться на 100 тис. грн., а постійні витрати на утримання секцій на 70 тис. грн.; загальні постійні витрати магазину не зміняться, а прибуток зменшиться на 30 тис. грн. За даних умов закриття збиткової секції є недоцільним. Однак, якщо звільнену площу використати в інших цілях (здавання в оренду, розширення секції жіночого одягу і ін.), то висновки за результатами аналізу можуть змінитися.

Наведені розрахунки можна не виконувати, якщо скористатися правилом: закриття збиткової секції доцільне лише тоді, коли втрата маржинального доходу внаслідок цього буде меншою за економію постійних витрат. У нашому прикладі навпаки: втрата маржинального доходу перевищує економію витрат на 30 тис. грн., саме на таку суму погіршуються загальні фінансові результати. При альтернативному використанні звільненої площі до економії витрат необхідно додати релевантні доходи.

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції здійснюють у випадку, коли вибір кращого варіанта рішення передбачає:

- 1) визначення маржинального доходу та суми прибутку за кожним варіантом;*
- 2) розрахунок критичного обсягу виробництва і реалізації продукції;*
- 3) визначення обсягу реалізації, при якому різні технології забезпечують однаковий прибуток.*

Приклад 9.4. Підприємство здійснюючи діяльність у звітному періоді має можливість вибору між двома альтернативними технологіями виробництва, які забезпечують показники відображені в табл.9.5.

Таблиця 9.5

Характеристика альтернативних технологій виробництва

Показники	Технологія	
	А	Б
Ціна реалізації одиниці продукції, грн.	42	42
Змінні витрати за одиницю продукції, грн.	30	25
Постійні витрати, грн.	50000	80000

Необхідно обрати найбільш оптимальну технологію виробництва (А чи Б), якщо плановий обсяг виробництва складає 7000 одиниць продукції. На основі методу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» розрахуємо економічні показники для обох технологій з їх відображенням у табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Порівняльна характеристика альтернативних технологій виробництва

Показники	Технологія	
	А	Б
Маржинальний дохід на одиницю продукції, грн.	12	17
Критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості), од.	4167	4706
Очікуваний прибуток при виробництві 7000 од. продукції, грн.	34000	39000

Технологія А забезпечує нижчий рівень критичного обсягу виробництва, тобто при її впровадженні підприємство досягне прибутковості. При плановому обсязі виробництва 7000 одиниць продукції більшу суму прибутку забезпечує технологія Б.

Однаковий рівень прибутку обидві технології забезпечать при рівні виробництва:

$$12x - 50000 = 17x - 80000$$

$$5x = 30000$$

$$x = 6000$$

При рівні реалізації 6000 од. продукції обидві технології забезпечують рівну суму прибутку – 22000грн.:

$$12 \times 6000 - 50000 = 22000 \text{ грн.},$$

$$17 \times 6000 - 80000 = 22000 \text{ грн.}$$

Таким чином, при обсязі виробництва до 6000 од. продукції більший прибуток забезпечує технологія А, а при більшому обсязі виробництва більш ефективною є технологія Б (табл. 9.7.).

Таблиця 9.7

Прибутковість альтернативних технологій

Показники	Сума прибутку, грн.	
	Технологія	
	А	Б
Обсяг виробництва, од:		
5000	10000	5000
6000	32000	22000
7000	34000	39000

Для прийняття остаточного рішення щодо вибору технології виробництва необхідно враховувати можливі зміни попиту на продукцію.

Прийняття альтернативних рішень в процесі реалізації продукції стосуються, завдань ціноутворення за різного співвідношення ціни і попиту; надання знижок покупцям; вибору найбільш вигідних покупців; каналів реалізації та видів продукції; вибору систем оплати праці в процесі реалізації та ін. Усі вони базуються на визначенні суми маржинального доходу та диференційному аналізі релевантних витрат і доходів.

Серед інших завдань альтернативного вибору важливим є прийняття рішень у процесі постачання: щодо розмірів партії замовлень (з використанням універсальної формули Вілсона), вибору найбільш вигідних постачальників та видів матеріалів (на основі аналізу за Парето, або АВС-аналізу) – прискорення оборотності виробничих запасів; розрахунок «економічного розміру замовлення» (EPЗ), та інших.

Прийняття рішень щодо розмірів партії (оптимального рівня закупівлі сировини) виробництва продукції характерні для серійного виробництва продуктів. «Точно в зазначений термін» (JIT) – метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату процентів за капітал. 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.

Система ЛТ сприяє зменшенню розміру партії, скороченню практично «до нуля» запасів та ліквідації незавершеного виробництва.

9.3. Прийняття рішень за умов невизначеності та ризику

Невизначеність виникає у відкритих завданнях прийняття рішень, у яких менеджер не знає всієї сукупності чинників, що діють, тобто вибір конкретного плану дій може зумовити будь-який результат із певної множини варіантів, але ймовірність впливу випадкових факторів невідома. Наприклад, ніхто не зможе точно сказати, якими будуть параметри зовнішнього середовища для господарюючого суб'єкта через три роки, але пристосовуватись до них йому потрібно вже тепер. В умовах невизначеності першочергове значення мають такі якості менеджера, як мистецтво та інтуїція (фахові компетенції управлінця). Поняття **«ризик»** характеризує ситуацію, коли настання невідомих подій надто імовірне та може бути оцінено кількісно, а **«невизначеність»** – коли ймовірність настання таких подій оцінити заздалегідь неможливо.

Приймаючи управлінські рішення в умовах невизначеності (ризик) – керівництво підприємства ризикує втратити певну частку капіталу підприємства. Неврахування негативних наслідків ризику може перетворити суб'єкт господарювання, що стабільно функціонує на банкрута.

Рішення на основі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» – спрямоване на виявлення та кількісне вимірювання чутливості прибутку, включаючи їх діагностику (ідентифікацію), оцінку впливу на показники фінансового стану підприємства та прогнозування поведінки в майбутньому з урахуванням тенденцій зміни умов їх прояву.

Управління чутливістю прибутку на підприємстві передбачає виявлення (діагностування), облік і пошук шляхів подолання чи послаблення впливу факторів ризику з метою недопущення їх переростання в загрози підприємницькій діяльності з послідовним виконанням дій:

- виявлення ризику (ідентифікація внутрішніх ризиків менеджерами підприємств);
- ранжування ризиків за ступенем їх важливості для виділення найсуттєвіших ризиків (розробка комбінованих механізмів ранжування ризику з урахуванням експертних оцінок та аналітичних моделей зміни прибутку під впливом дії ризику);
- розробка заходів, спрямованих на зниження найбільш суттєвих ризиків способами: (зменшення імовірності реалізації несприятливих подій (наприклад, знижуючи відсоток браку, підприємство досягає зменшення втрат ресурсів); скороченням очікуваного збитку при настанні несприятливої події. До таких способів відносять диверсифікацію чи ухиляння від особливо ризикованих подій (наприклад, з партнерами, стосовно яких існує низький відсоток їх фінансової надійності, краще взагалі не укладати великих угод навіть у тому разі, якщо вони пропонують вигідні умови); застосуванням методів компенсації ризику (наприклад, страхування чи резервування), які не змінюють його розміру, але уможливають компенсацію втрат у разі настання несприятливої події);
- оцінка ефективності заходів стосовно зниження ризиків, що потребує узагальнення й обробки фінансової

інформації з використанням методик обґрунтування рішень в умовах невизначеності та ризику.

З метою обґрунтування рішень в умовах невизначеності, методику управління підприємницькими ризиками здійснено на основі комбінування експертних оцінок, та аналізу чутливості прибутку підприємства до факторів ризику.

Методика управління підприємницькими ризиками передбачає виконання етапів:

- на першому етапі за допомогою опитування експертів (їх професійного судження) виявляються ризики, властиві окремим функціям діяльності підприємства, та здійснюється їх ранжування за критерієм ймовірності настання;

- на другому етапі проводиться оцінка впливу виявлених факторів ризику на прибуток підприємства з використанням методик аналізу чутливості й аналізу беззбитковості та встановлюється ранг ризику за критерієм суттєвості збитку, спричиненого його дією;

- на третьому етапі визначається загальний ранг ризику, який дорівнює сумі рангів, отриманих на двох попередніх етапах.

Використання методики:

- 1) визначено основні ризики, властиві окремим функціям діяльності підприємства, відповідно до професійного судження експертів (керівників підрозділів, спеціалістів служби економічної безпеки, основних співробітників);

- 2) за кожним із ризиків встановлено ймовірні наслідки їх прояву;

- 3) при встановленні ймовірності прояву припустили, що найвищий ранг доцільно присвоїти тим, які найчастіше згадуються в листках-опитувальниках за окремими підрозділами (при встановленні професійного судження за основу взяли кількість підрозділів, а не кількість експертів, оскільки спеціаліст певного підрозділу насамперед бачить специфічні ризики, притаманні його діяльності, що в цілому впливає на об'єктивність результатів);

- 4) здійснено розмежування витрат підприємства на постійні і змінні і здійснення аналізу беззбитковості (див.табл. 9.8.);

Приклад 9.5. ТОВ «ІНТЕРТОП» у звітний період, з метою виявлення ризиків, їх переростання в загрози підприємницькій діяльності, було здійснено групування витрат на постійну і змінну складові застосовуючи аналіз безбитковості з відображенням результатів у таблиці 9.8.

Таблиця 9.8

Аналіз безбитковості ТОВ «ІНТЕРТОП» за 2021 р.

Показник	Формула розрахунку	Сума, тис. грн.
1	2	3
1. Дохід від реалізації (Д), тис. грн.		530 250
2. Змінні витрати (Зв), тис. грн.		340 755
3. Маржинальний дохід (Мд), тис. грн.	$Мд = Д - Зв$	189 495
4. Постійні витрати періоду (Пв), тис. грн.		132 377
5. Операційний прибуток (П), тис. грн.	$П = Мд - Пв$	57118
6. Коефіцієнт маржинального доходу (Км.д), %	$Км.д = Мд : Д \times 100$	35,7
7. Точка безбитковості (ТБ), тис. грн.	$ТБ = Пв : Км.д \times 100$	370 804
8. Запас міцності (Зм), тис. грн.	$Зм = Д - ТБ$	159 446
9. Коефіцієнт запасу міцності (Кз.м), %	$Кз.м = Зм : Д \times 100$	30,1
10. Коефіцієнт операційного левериджу (Кол), раз	$Кол = Мд : П$	3,3

5) розроблено логічні моделі взаємозв'язку між наслідками прояву ризику та елементами аналізу безбитковості (змінними і постійними витратами, обсягами діяльності, маржинальним доходом) (табл.9.9);

Таблиця 9.9.

**Взаємозв'язок ризиків підприємницької діяльності
з елементами аналізу безбитковості**

Вид ризику	Наслідки прояву ризику	Вплив на елемент аналізу безбитковості	Фактор ризику
Неритмічність поставок сировини	Втрата маржинального доходу	Зниження маржинального доходу	Ф1
Виробничий брак	Зростання втрат від браку	Збільшення змінної собівартості продукції	Ф2
Затримки платежів від покупців	Зростання витрат, пов'язаних із поповнення оборотних засобів	Зниження грошових надходжень у складі доходу від реалізації	Ф3
Зниження обсягів реалізації внаслідок конкуренції чи неефективного управління продажами	Втрата маржинального доходу	Зниження маржинального доходу	Ф1
Придбання бракованої сировини та напівфабрикатів	Збільшення вартості сировини	Зростання змінних (матеріальних) витрат	Ф2
Крадіжки і псування готової продукції та сировини на складах	Збільшення операційних витрат підприємства	Зростання постійних витрат періоду	Ф4
Невідповідність продукції, що випускається, попиту на неї	Втрата маржинального доходу	Зниження маржинального доходу	Ф1
Неплатоспроможність боржників	Списання дебіторської заборгованості	Зниження грошових надходжень у складі виручки від реалізації	Ф3
Застаріле програмне забезпечення	Зростання трудомісткості робіт управлінського персоналу	Зростання постійних витрат	Ф4

б) проведено аналіз чутливості прибутку підприємства під впливом дії факторів ризику, що дало змогу встановити значущість останніх (табл.9.9.);

7) здійснено ранжування ризиків на основі комбінованої оцінки, що включає професійне судження експертів ступеня ймовірності їх настання та математичне підтвердження значущості впливу цих ризиків на фінансовий результат (табл.9.10).

Таблиця 9.10

Внутрішній звіт ранжування факторів ризику на основі чутливості прибутку до їх впливу

Показник (формула розрахунку)	Дохід від реалізації (Д), тис. грн	Змінні витрати (Зв), тис. грн.	Постійні витрати (Пв), тис. грн.	Операційний прибуток (П), тис. грн	Зміна прибутку порівняно з фактичним значенням, тис. грн	Ранг фактора
Фактичне значення за 2021 р.	530 250	340 755	132 377	57 118		
Перерахунок показників під впливом зниження маржинального доходу (Ф1)						
$P = (D - Zv) \times (1 - 0,1) - P_v$	477 225	306 680	132 377	38 168	-18 950	3
Перерахунок показників під впливом зростання змінних витрат (Ф2)						
$P = D - [Zv - (1 + 0,1) + (1 \times 0,1 \times 0,63) - P_v]$	530 250	$(340755 - 1,1) + (340755 \times 0,063) = 396 299$	132 377	1 574	- 55 544	2
Перерахунок показників під впливом зниження грошових надходжень у сумі виручки від реалізації (Ф3)						
$P = [D \times (1 - (0,1 \times 0,18)) - (1 \times 0,1) - (Zv + P_v)]$	520706 - 53025 = 467681	340 755	132 377	-5451	-62 569	1
Перерахунок показників під впливом зростання постійних витрат (Ф4)						
$P = D - Zv - [P_v \times (1 + 0,1)]$	530 250	340 755	145 615	43 880	-13 238	4

На основі аналізу безбитковості (аналізу взаємозв'язку «витрати - обсяг діяльності - прибуток») як базової методики

моніторингу впливу окремих факторів ризику на стабільне функціонування підприємства здійснено не випадково, адже за його допомогою можна визначити роль окремих факторів у формуванні операційного прибутку й узагальнити всю фінансову інформацію про операційну діяльність підприємства, що створює надійну базу для прийняття управлінських рішень.

Застосування методики дозволило на основі показників діяльності підприємства визначити пріоритетність заходів щодо мінімізації найбільш суттєвих ризиків в умовах обмежених корпоративних ресурсів, якими володіє підприємство.

9.4. Прийняття рішень оптимізації ціноутворення

Оптимізація процесу реалізації полягає у 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. Залежно від попиту та пропозиції на товар підприємство мусить регулювати ціни, з одного боку – досягаючи максимального прибутку, з іншого боку – з метою не втратити існуючі або придбати нові ринки збуту.

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**: зменшення ціни на один вид продукції компенсується збільшенням ціни на інші види продукції.

Під час реалізації продукції, керівництво аналізуючи показники своєї діяльності може приймати рішення щодо:

- підвищення прибутковості продукції;
- надання знижок покупцям;
- вибору найвигодніших покупців та видів продукції на основі «ABC»;
- вибору системи оплати праці та інші.

Приклад 9.6. У звітний період ТОВ «Казка» виготовило вішалки «Кактус» та продало їх оптом за ціною 200 гривень за штуку. Витрати на одиницю продукції «Кактус» склали 185 грн. в т.ч.:

- прямі матеріальні витрати – 40 грн
- пряма заробітна плата – 60 грн
- змінні непрямі витрати – 20 грн
- постійні непрямі витрати – 50 грн
- комерційні витрати (змінні) – 10 грн
- комерційні витрати (постійні) – 5 грн.

Виробнича потужність підприємства – 15000 вішалок «Кактус» у місяць, а фактично виготовлено (обсяг виробництва) протягом місяця – 10 000 одиниць, тобто потужності завантажені в повному обсязі і є резерви для подальшого нарощування обсягів виробництва. Підприємство отримало пропозицію від ТОВ «ЕПЦЕНТР» на реалізацію 1000 вішалок «Кактус»: підписано договір про співпрацю; налагоджено виробництво додаткової партії вішалки «Кактус» (1000 од. за ціною 170 грн.).

Необхідно керівництву прийняти рішення про виготовлення додаткової партії вішалок «Кактус» чи відхилити пропозицію ТОВ «ЕПЦЕНТР».

Проаналізувавши ситуацію, на перший погляд відповідь має бути негативна, адже ціна вішалки «Кактус» – 170 грн. за одиницю, що нижче за собівартість вішалки – одиниці виробу (185 грн.).

Однак якщо це додаткове замовлення, усі постійні непрямі витрати вже враховані калькуляцією фактичного випуску продукції (10 000 од.), тобто закладені у собівартість – ціну виробничої програми підприємства. Постійні витрати не змінюються за умов коливання обсягів виробництва (підписання договору), що не пов'язано з їх зростанням, тому приймаючи рішення щодо додаткового замовлення, пропонувану ціну слід порівнювати із сумою змінних витрат, а не з повною собівартістю продукції; змінні витрати на виробництво вішалки «Кактус» – 130 грн.

Отже, підприємству треба прийняти рішення про виробництво додаткової партії продукції (вішалки «Кактус»), оскільки за реалізацію кожної окремої вішалки «Кактус» в рамках договору, підприємство отримає прибуток в сумі 40 грн (170 – 130).

9.5. Трансфертне ціноутворення

Трансфертна ціна – це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ) передає іншому підрозділу продукцію, виконує роботи для нього або надає послуги в межах одного підприємства; передбачає чітке фіксування факту приймання-передачі між центрами відповідальності виробів (послуги), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності.

Історія трансферного ціноутворення пов'язана з 50-60-ми роками нинішнього сторіччя, коли в промисловості у зв'язку з процесами концентрації виробництва створювалися великі монопольні транснаціональні корпорації. Концентрація виробництва, супроводжувана розвитком його спеціалізації, передбачала передачу продукції, виготовленої на одному підприємстві-корпорації, іншому

підприємству тієї ж корпорації. Внаслідок цього виникли проблеми з методами оцінки такої продукції і принципами формування ціни передачі, названої трансфертною ціною.

Принцип трансферного ціноутворення – оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечують організації максимально можливий маржинальний дохід.

За трансфертними цінами складається *сегментарна звітність організації*. Встановлена трансферна ціна буде справедливою, якщо забезпечить можливість об'єктивної оцінки ефективності функціонування кожного центру відповідальності організації.

Від правильності розрахунку трансфертних цін залежить ефективність їх застосування. При розрахунку слід дотримуватися принципу *трансферного ціноутворення*.

Основними функціями трансфертного ціноутворення є:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства загалом;
- розподіл витрат за місцями виникнення;
- узгодження загальної мети та цілей діяльності підприємства з цілями діяльності центрів інвестицій і витрат, коли керівники обирають дії, що збільшують загальні прибутки підприємства.

В умовах ринку підхід до ціноутворення ґрунтується на чинниках, що стосується більше попиту, ніж пропозиції, тобто враховується, скільки покупець може заплатити за пропонований йому товар. Тому величина витрат розглядається лише як чинник обмеження. Такий підхід відображає тенденцію орієнтації ціни не на виробника, а на попит.

У практиці трансфертного ціноутворення застосовується підхід альтернативних витрат, який передбачає врахування інтересів як підрозділу, що купує, так і підрозділу, що продає.

Підхід альтернативних витрат враховує мінімальну ціну, яку згоден отримати підрозділ-продавець і максимальну ціну, яку згоден оплатити підрозділ-покупець.

Мінімальна трансфертна ціна – це ціна, яка не призведе до збідніння підрозділу, що продає продукцію (послуги) внутрішнім партнерам, порівняно з умовами аналогічного продажу зовнішнім

клієнтам. Така ціна має відшкодувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу продавця і забезпечити вигоду, яку цей підрозділ може втратити внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

Максимальна трансфертна ціна – це ціна, що не призведе до збідніння підрозділу, що купує, під час придбання вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу порівняно з умовами, коли той самий продукт або послугу було би придбано у зовнішнього продавця.

Правило визначення трансфертної ціни:

$$\text{Мінімальна трансфертна ціна} = \text{дійсні витрати} + \text{альтернативні витрати} \quad (9.1).$$

Мінімальна трансфертна ціна визначатиметься у разі, якщо підрозділ не має вільних потужностей і може продати всю продукцію зовнішнім покупцям:

$$\text{Змінні витрати на одиницю продукції} + \text{МД на од. продукції, яка втрачається внаслідок продажу внутрішнім покупцям} \quad (9.2).$$

Фактори, що впливають на встановлення трансфертних цін:

- *Наявність конкурентного ринку;*
- *Наявність вільних потужностей у підрозділі-виробника;*
- *Кваліфікація менеджерів;*
- *Переговорна сила підприємств;*
- *Переваги вертикальної інтеграції.*

Завдання трансфертного ціноутворення:

- ✓ надання інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- ✓ узгодженість цілей підприємства (підрозділів) і групи підприємств у цілому;
- ✓ надавати підприємствам автономність у прийнятті рішень;
- ✓ проводити справедливу оцінку діяльності підприємств;
- ✓ цілеспрямовано перерозподіляти частину прибутку між підприємствами;
- ✓ служити цілям податкової оптимізації.

Специфічні завдання трансфертного ціноутворення (щодо зовнішньоекономічної діяльності):

- розподіл і перерозподіл прибутку між материнською і дочірніми компаніями;
- мінімізація митних та податкових платежів, оплачуваних в глобальному масштабі;
- мінімізація політичних, економічних і кредитних ризиків;
- розподіл ринків збуту та сфер впливу між різними закордонними підрозділами підприємства;
- завоювання позицій на нових ринках;
- переведення прибутку, одержуваної дочірніми компаніями, з країн, де введено заборону або обмеження на перевід прибутку;
- навмисне зниження прибутку, одержуваної окремими дочірніми компаніями, у зв'язку з вимогами працівників про підвищення зарплати або скорочення персоналу.

У Податковому Кодексі України (ст.39 «Трансфертне ціноутворення»), визначено правила встановлення звичайної ціни на товари (роботи, послуги) в контрольованих операціях, загальна сума яких дорівнює або перевищує 50 млн.грн (без урахування ПДВ) за відповідний календарний рік. Згідно ПКУ для визначення ціни, і для контролю за трансфертним ціноутворенням контрольованих операцій передбачено використання методів:

- *Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);*
- *Ціни перепродажу;*
- *«Витрати плюс»;*
- *Розподілення прибутку;*
- *Чистого прибутку.*

Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення відображено в табл.9.11.

Таблиця 9.11.

Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Характерні риси	Переваги	Недоліки
1. На основі ринкових цін	Передбачає встановлення на продукцію (послуги) цін, за якими підрозділ-продавець буде мати можливість реалізувати продукцію зовнішнім споживачам, або ціна, яку пропонує конкурент	Є найбільш близьким до оцінювання результатів діяльності підприємства в цілому. Можливість оцінювання діяльності підрозділу-продавця і підрозділу-покупця в умовах ринкового середовища, покращує автономність діяльності даних підрозділів.	Особливості формування ринкових цін під впливом соціально-політичних, сезонних та інших факторів в різних часових інтервалах. На деякі проміжні види продукції (послуг) можуть бути відсутні аналоги на ринку. При застосуванні даного методу потрібно надавати знижки (на суму економії внаслідок зниження витрат на збут, тощо).
2. На основі маржинальних витрат	За умови відсутності (недосконалості) ринку для проміжної продукції трансфертна ціна може бути (визначатися) еквівалентної змінним витратам підрозділу-продавця. В основі є твердження про те, що в короткотерміновому інтервалі маржинальні витрати будуть постійними як на одиницю продукції так і на весь обсяг.	Підрозділ покупець буде отримувати завищений прибуток, що спонукає до придбання на внутрішньому ринку. При певних умовах підприємство може коригувати прибутковість власних підрозділів, концентрувати результати діяльності на останній ланці.	Використання змінних витрат оптимально лише в короткотерміновому інтервалі. Керівники підрозділів діють лише на тому рівні випуску продукції, за якого загальний прибуток підприємства досягне максимального рівня. Невигідний підрозділу-продавцю, оскільки він отримує надходження, які покривають лише змінні витрати, і не включають прибуток.

Закінчення табл. 9.11

<p>3. На основі повних витрат</p>	<p>Витратні трансфертні ціни встановлюють за відсутності альтернативної ринкової ціни. За умови, що внутрішні трансфери складають значну частину реалізації підрозділу-продавця, тоді використання даного методу стане причиною зниження його прибутковості.</p>	<p>Простота, легкість та точність розрахунків цін при умові погодження з податковими органами</p>	<p>Оцінка довготермінових маржинальних витрат може бути суттєво неточною. Ціни, сформовані на основі цього методу не стимулюють підрозділ-постачальник передавати продукцію (послуги) в межах підприємства, оскільки в таких цінах не враховується маржинальний дохід при цьому у центрі-продавця буде відсутній стимул у зниженні витрат.</p>
<p>4. «Витрати-плюс»</p>	<p>Для забезпечення доходу для підрозділу-продавця використовується надбавка. В трансфертну ціну входить показник собівартості і фіксований відсоток прибутку центру відповідальності.</p>	<p>Дозволяє підприємству-продавцю отримати прибуток від передачі продукції (послуг) по трансферту.</p>	<p>Якщо підрозділи будуть передавати по трансферту продукцію іншим підрозділам з врахуванням маржі, то до того часу, коли необхідно буде визначити величину надбавки для останнього підрозділу, відсоток прибутку досягне значних розмірів, що призведе до зниження прибутковості чи збитковості діяльності останньої ланки.</p>
<p>5. На основі переговорів</p>	<p>Призначені для ситуацій, в яких проявляються недосконалість ринку по відношенню до проміжного продукту.</p>	<p>Усуває конфліктні ситуації.</p>	<p>Потребує встановлення процедури ведення переговорів та арбітражних процедур. Обмежує автономність підрозділів. Керівники підрозділів під час переговорів можуть знаходитися не в рівних умовах.</p>

Практичні методи визначення трансфертних цін:

1) встановлення трансфертної ціни на основі ринкових цін щодо аналогічних товарів чи послуг;

2) встановлення трансфертної ціни на основі витрат (планових або фактичних, повних або змінних) на виготовлення товарів (напівфабрикатів) чи надання послуг;

3) ціноутворення на основі переговорів (встановлення договірної трансфертної ціни);

4) ціноутворення на основі маржинальних витрат: використовується, коли ринок для проміжного продукту або не існує, або є недосконалим, а підприємство-виробник має вільні виробничі потужності;

5) ціноутворення на основі повних витрат: використовується в тих же випадках, що і попередній метод, за тим лише винятком, що в ціну включають надбавку, що компенсує постійні витрати;

6) ціноутворення на основі підходу «витрат плюс»: використовується в тих же випадках, що і ціноутворення на основі повних витрат з тією різницею, що в ціну закладається надбавка на прибуток, тобто підприємство працює з наперед визначеною рентабельністю;

7) ціноутворення на основі маржинальних витрат плюс постійна фіксована надбавка: передбачає передачу продукції підприємству-споживачеві за маржинальними витратами і виплату останнім підприємству-виробнику фіксованої надбавки;

8) ціноутворення на основі переговорів. Трансфертні ціни на основі переговорів найбільш прийнятні в ситуаціях, коли існує кілька ринкових цін або реалізаційні витрати для внутрішнього і зовнішнього ринків різні.

Використання того чи іншого варіанту ціни залежить від типу центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності.

Розробка трансфертних цін на основі ринкових цін дає можливість визначити долю кожного підрозділу у формуванні фінансового результату (два етапи) та приймати обґрунтовані

управлінські рішення про доцільність (або недоцільність) здійснення виробничих процесів.

Розглянемо на **прикладі 9.6.** ТОВ «Вальовка» за звітний період виробило 100 ц зерна. Необхідно обчислити доцільність продажу зерна (1-й етап) чи наступного згодовування свиням (2-й етап) використовуючи дані табл. 9.12. Зауважимо, що за 100 ц зерна при ціні реалізації 70 грн. за 1 ц ТОВ отримуватиме виручку в сумі 7000 грн. ($100\text{ц} \times 70 \text{ грн.} = 7000 \text{ грн.}$), а витрати на виробництво зерна становили 5000 грн. Звідси ТОВ отримуватиме прибуток в сумі 2000 грн. ($7000 \text{ грн.} - 5000 \text{ грн.} = 2000 \text{ грн.}$). Отже, за 1-го етапу – рівень рентабельності щодо виробництва зерна – 40% ($2000 \text{ грн.} : 5000 \text{ грн.} \times 100 = 40$).

Таблиця 9.12.

Формування фінансового результату

Показники	Сума, грн.
1-й етап: виробництво зерна 100 ц	
Витрати на виробництво	5000
Собівартість 1 ц зерна	50
Ціна реалізації за 1 ц	70
Виручка від реалізації ($70 \text{ грн.} \times 100 \text{ ц} = 7000 \text{ грн.}$)	7000
Фінансовий результат (прибуток) ($7000 \text{ грн.} - 5000 \text{ грн.} = 2000 \text{ грн.}$)	2000
Рівень рентабельності, % ($2000 \text{ грн.} : 5000 \text{ грн.} \times 100 = 40\%$)	40
2-й етап – виробництво м'яса свинини 16 ц	
Вартість спожитого зерна ($100 \text{ ц} \times 70 \text{ грн.} = 7000 \text{ грн.}$)	7000
Витрати на виробництво без вартості спожитого зерна	8000
Собівартість 1 ц приросту м'яса [$(7000 + 8000) : 16 = 93,75$]	93,75
Виручка від реалізації ($1000 \text{ грн} \times 16 \text{ ц} = 16000 \text{ грн.}$)	16000
Фінансовий результат (прибуток) ($16000 \text{ грн} - 8000 \text{ грн.} - 7000 \text{ грн.} = 1000 \text{ грн.}$)	1000
Рівень рентабельності, % ($1000 \text{ грн.} : 8000 \text{ грн.} \times 100 = 12,5\%$)	12,5
Всього прибутку ($2000 \text{ грн.} + 1000 \text{ грн.} = 3000 \text{ грн.}$)	3000
Загальний рівень рентабельності, % [$3000 \text{ грн.} : (5000 \text{ грн.} + 8000 \text{ грн.}) \times 100 = 23$]	23

Розрахунок здійснення 2-го етапу: якщо отримане зерно згодувати свиням, то одержимо 16ц приросту м'яса. При ціні за 1 ц м'яса 1000 грн. виручка становитиме 16000 грн. (16ц × 1000 грн. = 16000 грн.). Для одержання цієї кількості м'яса потрібно крім зерна ще провести витрати на 8000 грн. Отже, якщо згодоване зерно буде оцінено по цінах реалізації (70 грн. за 1ц), то підрозділ, який здійснює вирощування свиней матиме прибуток в сумі 1000 грн. (16000 грн. – 7000 грн. – 8000 грн. = 1000 грн.). Рівень рентабельності на виробництві м'яса складе 12,5% (1000 грн. : 8000 грн. × 100 = 12,5), а сума прибутку щодо виробництва м'яса складе 3000 грн. (2000 грн. + 1000 грн. = 3000 грн.), в тому числі від вирощування зерна 2000 грн. і на вигодовлі свиней 1000 грн. Загальний рівень рентабельності щодо виробництва м'яса складе 23%, в тому числі при вирощуванні зерна – 40% і при вигодовлі свиней – 12,5%, і свідчить про те що ТОВ не вигідно згодувати зерно свиням, а краще його продати.

Отже, розробка трансфертних цін на рівні ринкових дозволяє встановити питому вагу кожного підрозділу у одержаному результаті роботи.

Перевагами групування в окремі центри прибутку є: підвищення швидкості ухвалення рішень; створення умов підвищення ініціативи менеджменту; звільнення вищого керівництва від необхідності ухвалювати щоденні рішення, а можливість сконцентруватись на вирішенні стратегічних проблем. Структурні підрозділи (первісно визнані як центри витрат), використовують для оцінювання ефективності діяльності трансфертні ціни.

Трансфертне ціноутворення, коли вхідні ресурси для кожного центру можуть продаватися на ринку – *середнє значення ринкових цін*. У разі не встановлення середньоринкової ціни, розрахунок ціни здійснюють на основі показника *рентабельності інвестицій (ROI)* за формулою:

$$ROI = \Pi^{\circ} : I^{\circ} \quad (9.3.),$$

де Π° — операційний прибуток до оподаткування центру інвестицій; I° — середнє значення інвестованого капіталу в операційні активи центру інвестицій.

Приклад 9.7. Розглянемо методику розрахунку трансфертної ціни на основі ROI для підприємства «ТОВ Вальовка», яке займається виробництвом і продажем продукції. Необхідно створити три центри прибутку, для руху ресурсів між підрозділами застосувати трансфертні ціни. Розрахунки цін на підставі табл. 9.13.- 9.16.

Таблиця 9.13

Вихідні параметри для розрахунку операційного прибутку підприємства «ТОВ Вальовка»

№ з/п	Показники	Сума, грн.
1.	Ціна придбаної сировини, грн. на од. продукції	700,00
2.	Змінні витрати підрозділу постачання, грн. на од. продукції	200,00
3.	Постійні витрати підрозділу постачання, грн. на місяць	120000,00
4.	Змінні витрати виробничого підрозділу, грн. на од. продукції	140,00
5.	Постійні витрати виробничого підрозділу, грн. на місяць	150000,00
6.	Змінні витрати збутового підрозділу, грн. на од. продукції	60,00
7.	Постійні витрати збутового підрозділу, грн. на місяць	20000,00

Встановлена середня ціна одиниці продукції - 1500,00 грн., середньомісячний обсяг продажу - 800 одиниць продукції. Розрахуємо операційний прибуток для підприємства загалом на підставі табл.9.14.

Таблиця 9.14

Звіт про розрахунок операційного прибутку підприємства «ТОВ Вальовка»

№ з/п	Показники	Всього	На одиницю продукції	У відсотках, (%)
1.	Виручка, грн	1200000,00	1500,00	100
2.	Змінні витрати, грн	880000,00	1100,00	73,3
3.	Ціна придбаної сировини, грн.	560000,00	700,00	
4.	Змінні витрати підрозділу постачання, грн.	160000,00	200,00	

Закінчення табл. 9.14

5.	Змінні витрати виробничого підрозділу, грн.	112000,00	140,00	
6.	Змінні витрати збутового підрозділу, грн.	48000,00	60,00	
7.	Маржинальний дохід, грн.	320000,00	400,00	26,7
8.	Постійні витрати, грн.	290000,00		
9.	Постійні витрати підрозділу постачання, грн.	120000,00		
10.	Постійні витрати виробничого підрозділу, грн.	150000,00		
11.	Постійні витрати збутового підрозділу, грн.	20000,00		
12.	Операційний прибуток, грн	30000,00		
13.	NOP (чистий операційний прибуток), %	2,5%		

Керівництво підприємства приймає рішення щодо визначення трансфертних цін на основі показника ROI, вартість активів структурних підрозділів підприємства була оцінена:

- відділ постачання - 420000,00 грн.;
 - виробничий відділ - 1500000,00 грн.;
 - збутовий відділ - 350000,00 грн.
- Разом - 2270000,00 грн.

Величина операційного прибутку всього підприємства становить 30000,00 грн. за місяць. Умовно приймемо річну суму прибутку 360000,00 грн. (30000×12).

На основі річної суми прибутку і вартості активів визначимо ROI для підприємства загалом:

$$16\% (360000,00/2270000,00).$$

На основі показника ROI розрахуємо трансфертні ціни (табл. 9.14).

Якщо показник ROI для підприємства «ТОВ Вальовка» становить 16%, можна визначити нормативний прибуток за місяць.

Зокрема, для підрозділу постачання він становить 5600,00 грн. – $(420000,00 \times 16\% / 12)$.

Застосуємо рівняння для визначення прибутку постачальницького підрозділу:

$$5600,00 = \text{ТрЦ} \text{ пп} \times 800 - (900 \times 800 + 120000,00).$$

Розрахуємо трансфертну ціну підрозділу постачання (*ТрЦ пп*):

$$\text{ТрЦ} \text{ пп} = (900 \times 800 + 120000,00 + 5600,00) / 800 = 1057,00 \text{ грн.}$$

Для розрахунку наступних трансфертних цін (виробничого і збутового підрозділу) необхідно врахувати, що змінні витрати на одиницю продукції складаються із власних змінних витрат центру прибутку і трансфертної ціни, за якою передається продукція із попереднього центру прибутку (табл. 9.15).

Таблиця 9.15

**Розрахунок трансфертних цін для підприємства
«ТОВ Вальовка» за критерієм ROI**

№ з/п	Показники	Підрозділ постачання	Виробничий підрозділ	Збутовий підрозділ	Разом
1.	Вартість активів підрозділів підприємства (інвестиції в засоби), грн.	420000,00	1500000,00	350000,00	2270000,00
2.	Нормативний прибуток (грн./міс)	5600,00	20000,00	4400,00	30000,00
3.	Сума змінних витрат на одиницю	900,00	1197,00	1470,00	
4.	Постійні витрати за місяць	120000,00	150000,00	20000,00	290000,00
5.	Трансфертна ціна	1057,00	1410,00	1500,00	

Отже, для виробничого підрозділу розрахунок трансфертної ціни:

$$\text{Трансфертна ціна виробничого підрозділу (ТрЦ вп)} = ((140 + 1057,00) \times 800 + 150000,00 + 5600,00) / 800 = 1410,00 \text{ грн.}$$

Для останнього підрозділу розрахунок ціни є контрольним етапом, оскільки ця ціна має збігатися з ринковою ціною кінцевого продукту, що була використана при розрахунку ROI.

$$\text{Трансфертна ціна збутового підрозділу (ТрЦзп)} = ((60 + 1410) \times 800 + 20000,00) + 4400,00 / 800 = 1500,00.$$

Вартість активів, визначена за даними бухгалтерського обліку, не завжди правильно характеризує значущість кожної структури, зокрема при створенні бренда відділ маркетингу значну роль в отриманні прибутку мають незначні ресурси – нематеріальний актив, вартість якого важко оцінити.

Визначимо трансфертні ціни на основі оцінки значущості підрозділів (технологічного циклу), яка визначена: 25% - 35% - 40% (табл. 9.16).

Таблиця 9.16

**Розрахунок трансфертних цін для підприємства
«ТОВ Вальовка» за суб'єктивним фактором**

№ з/п	Показники	Підрозділ постачання	Виробничий підрозділ	Збутовий підрозділ	Разом
1.	Суб'єктивна оцінка значущості підрозділу %	25	35	40	100
2.	Нормативний прибуток (грн./міс.)	7500,00	10500,00	12000,00	30000,00
3.	Загальна сума змінних витрат на одиницю	900,00	1199,00	1460,00	
4.	Постійні витрати за місяць	120000,00	150000,00	20000,00	290000,00
5.	Трансфертна ціна	1059,00	1400,00	1500,00	

При оцінці управлінських рішень пов'язаних з реалізацією інвестиційних проектів, використовують ставку дисконтування (Д), яка розраховується за формулою:

$$D = K \times (1 - \Pi) \times Z + D \quad (9.4),$$

де: K – очікувана ставка процентів по кредиту; Π – ставка податку на прибуток; Z – питома вага залучених засобів в джерелах фінансування проекту; D_c – ставка дисконтування, вибрана для власного капіталу;

A – питома вага акціонерного капіталу в джерелах фінансування проекту.

Якщо, для фінансування проекту використовується 40 млн.грн., вкладених акціонерами і 60млн. грн. кредиту, дохідність вкладень очікується на рівні не менше 30% річних, а банк кредитує проект по ставці 20% річних, тоді ставка дисконтування для оцінки ефективності повних інвестиційних затрат проекту буде складати (для ставки податку на прибуток 18%):

$$D = 0,20 \times (1-0,18) \times 0,6 + 0,30 \times 0,4 = 21,8 \%$$

Обираючи варіант трансфертної ціни враховують тип центру, конкретні умови функціонування підприємства та результати діяльності центрів відповідальності, що є важливим інструментом в управлінні підприємством.

Прибуток, що отримує підприємство, доцільно розподіляти між центрами відповідальності пропорційно до їх внеску у загальний дохід враховуючи положення: ціна є інструментом стимулювання попиту й водночас - основним чинником довгострокової рентабельності; при розробленні цінової стратегії досягаються завдання, які враховують і величину прибутку, й існуючу конкуренцію на конкретні види продукції; ціна впливає на рентабельність діяльності з урахуванням обсягу продажу, за якого досягається окупність усіх витрат.

Висновки до розділу 9

Для прийняття правильних управлінських рішень, впроваджений управлінський облік формує інформацію керівників різних рівнів управління всередині підприємства.

Так, механізм ціни функціонує на основі економічних законів і відображає чинну модель управління економікою, виступаючи її похідною. Ціна є формою виявлення вартості при обміні продукції як на товар, так і на грошовий еквівалент. Ціна в сукупності

становить індивідуальну, особисту, суспільну та соціальну категорії. Загальна стратегія підприємства здійснюється на основі цілісного цінового механізму і об'єднує дві складові: ціна (їх види, структура, динаміка), ціноутворення – встановлення, формування нових цін і зміни діючих.

Для визначення конкурентоспроможності підприємства, потрібне оновлення і модернізація діяльності, зокрема зменшення витрат, поліпшення обслуговування споживачів, удосконалення системи управління виробництвом, визначення нових пріоритетів, гнучкого реагування на зміни зовнішнього середовища. Саме трансфертні ціни засновані на децентралізації управління і розширенні відповідальності структурних підрозділів за результатами його діяльності.

Контрольні запитання до розділу 9

1. Визначити сутність релевантного підходу. Наведіть приклади.
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну? Навести приклади.
3. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
4. Як класифікують управлінські рішення?
5. Визначити основні види операційних управлінських рішень.
6. Які підходи враховують щодо прийняття рішень в умовах невизначеності (ризик)?
7. Дайте характеристику прийомів щодо визначення оптимального розміру запасів.
8. Від чого залежить момент наступного замовлення запасів ?
9. Яке значення системи JIT ?
10. Які втрати враховують відносно обсягу поставок ?
11. Які фактори впливають на прийняття рішення «виробляти чи купувати»?
12. Сформулювати сутність трансфертної ціни.
13. Для чого обчислюються трансфертні ціни?

14. Дайте коротку характеристику методів розрахунку трансфертних цін.
15. Як визначають трансфертну ціну згідно ПКУ, методи застосування?

Тестові завдання до розділу 9

1. Релевантний діапазон – це:

1. Діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.
2. Діапазон діяльності, в межах якого величина витрат може бути змінена внаслідок прийняття рішення.
3. Діапазон діяльності для визначення структури витрат.
4. Усі відповіді вірні.

2. Рішення щодо спеціального замовлення – це:

1. Рішення щодо прийняття або відмови від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), за яким ціна реалізації є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).
2. Рішення, що передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності.
3. Рішення, що полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

3. Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності - це:

1. Рішення щодо прийняття або відмови від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), за яким ціна реалізації є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).
2. Рішення, що передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності.
3. Рішення, що полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства.

4. Усі відповіді вірні.

4. Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні – це:

1. Рішення щодо прийняття або відмови від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), за яким ціна реалізації є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).
2. Рішення, що передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності.
3. Рішення, що полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

5. Рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів – це:

1. Рішення щодо прийняття або відмови від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), за яким ціна реалізації є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).
2. Рішення, яке передбачає розробку оптимальної виробничої програми для максимізації прибутку.
3. Рішення, що полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

6. Рішення щодо ціноутворення – це:

1. Рішення щодо прийняття або відмови від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), за яким ціна реалізації є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).
2. Рішення, яке передбачає розробку оптимальної виробничої програми для максимізації прибутку.
3. Рішення щодо встановлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу

продажу для досягнення задовільного рівня рентабельності.

4. Усі відповіді вірні.

7. *Функціями трансфертних цін є:*

1. Розрахункова.

2. Вимірювальна.

3. Оцінювальна.

4. Усі відповіді вірні.

8. *Суть оптимізації процесу постачання:*

1. Зниження витрат на виконання замовлення.

2. Визначення величини партії сировини та матеріалів, яка надходить від постачальника.

3. Придбання основних засобів та їх експлуатації у визначеному процесі.

4. Усі відповіді вірні.

9. *Суть методу «економічного розміру замовлення» (EPЗ):*

1. Досягнення мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасів.

2. Відмова від виробництва великими партіями і створення безперервного циклу виробництва.

3. Виявлення ключової інформації в процесі постачання сировини.

4. Усі відповіді вірні.

10. *Метод «ABC»:*

1. Відмова від виробництва великими партіями і створення безперервного циклу виробництва.

2. Виявлення ключової інформації в процесі постачання сировини, при цьому встановлюють натуральні показники, які відповідають вартісним характеристикам.

3. Досягнення мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасів.

4. Усі відповіді вірні.

11. *Суть системи «точно в зазначений термін» (JIT):*

1. Відмова від виробництва великими партіями і створення безперервного циклу виробництва.

2. Виявлення ключової інформації в процесі постачання сировини.
3. Досягнення мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасів.
4. Усі відповіді вірні.

12. Метою оптимізації розміру партії служить:

1. Вибір варіанта між власним виробництвом напівфабрикатів(деталей) чи закупівлею їх зі сторони.
2. Мінімізація складських витрат, витрат на переналагодження та оплату процентів за капітал.
3. Відшкодування сумарних витрат підприємства.
4. Усі відповіді вірні.

13. Метою оптимізації рішень «виробляти чи купувати» служить:

1. Стимуляції власного виробництва або відмови від нього, що впливатиме на фінансові результати.
2. Вказує яку мінімальну ціну слід встановити.
3. Для визначення за якою ціною підприємство може продавати власну продукцію.
4. Усі відповіді вірні.

14. Суть рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів

1. Рішення спрямоване на складання програми підприємства, яка забезпечить йому отримання максимального прибутку.
2. Рішення залежить від ступеня завантаження потужностей, наявності „вузьких місць”, укладеної угоди.
3. Рішення залежить від зіставлення витрат і доходів та визначені ціни реалізації продукції.
4. Усі відповіді вірні.

15. Суть розрахунку короткострокової нижньої межі ціни

1. Визначити за якою мінімальною ціною можна дозволити собі продавати власну продукцію.
2. Яку мінімальну ціну встановити, щоб відшкодувати сумарні витрати підприємства.

3. Досягнення максимального прибутку.

4. Усі відповіді вірні.

16. Суть економічної моделі ціноутворення

1. Грунтується на зіставленні витрат і доходів та визначені такої ціни реалізації продукції, яка забезпечить максимальний прибуток.

2. Визначають на основі обчислення і аналізу сукупних релевантних витрат.

3. Передбачає, що основою формування ціни на продукцію є її собівартість.

4. Усі відповіді вірні.

17. Виділяють такі основні моделі ціноутворення:

1. Аналітична, витратна.

2. Аналітична, конкурентна.

3. Економічна, витратна.

4. Усі відповіді вірні.

18. Трансфертні ціни можуть формуватись на основі:

1. Ринкових цін.

2. Договірних цін.

3. Прибутку.

4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 10.

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Євроінтеграція України в контексті гармонізації управлінського обліку і звітності відповідно МСФЗ, потребує підвищення інвестиційної привабливості підприємств, і має важливе значення для конкретної компанії, через врахування вартості бізнесу та розуміння завдань, які вирішує її менеджмент. Упровадження управлінського обліку в діяльність підприємств потребує значного часу та зусиль всього колективу. Для ведення чіткого, якісного управлінського обліку, потрібно дотримуватися підходів: переліку асортименту товарів; собівартість кожного товару; повного руху грошових коштів.

Творчою і трудомісткою роботою розробників системи управлінського обліку вважають: формування пакету внутрішньо-фірмових стандартів управлінського обліку, ведення управлінського документообігу; Положення про управлінську облікову політику компанії, Положення про управлінську бухгалтерію та Посадову інструкцію фахівця з управлінського обліку. На підприємствах України ведення управлінського обліку базується на внутрішніх потребах управлінського персоналу та адміністрації підприємства, але не регламентовано нормативними законодавчими документами. Перелік принципів управлінського обліку за МСФЗ можна віднести до загальнометодологічних, а їх комплексна реалізація є необхідною умовою поточного управління в будь-яких специфічних умовах діяльності господарюючого суб'єкта.

Упровадження управлінського обліку дозволяє отримати переваги, як наявність: постійного бюджету щомісячних витрат – заробітна плата, оренда та інше; підрахованої різниці між прямими витратами на продукцію і виручкою; точного визначення точки беззбитковості; групування і аналізування, що допоможе оцінити реальні доходи і витрати; зіставлення фактичних даних з плановими, для прийняття альтернативного рішення.

Зміст розділу

- 10.1. Впровадження управлінського обліку на підприємствах
- 10.2. Особливості організації управлінського обліку
 - 10.2.1. Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку
 - 10.2.2. Принципи управлінського обліку та їх характеристика
 - 10.2.3. Побудова організаційної структури підприємства
 - 10.2.4. Роль управлінця в процесі здійснення управлінського обліку
- 10.3. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку
 - 10.3.1. Побудова облікової політики з управлінського обліку
 - 10.3.2. Побудова плану рахунків управлінського обліку

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності формувати організаційно-економічний механізм впровадження управлінського обліку;
- Здатності знати принципи управлінського обліку під час організації управлінського обліку на підприємствах;
- Здатності працювати як самостійно так і в команді для виконання обов'язків управлінця;
- Здатності збирати інформацію про роботу сегментів бізнесу;
- Здатності побудови облікової політики як інструмента організації управлінського обліку;
- Здатності розробляти план рахунків управлінського обліку враховуючи специфіку конкретного підприємства.

Ключові терміни та поняття

Впровадження управлінського обліку, принципи управлінського обліку в тому числі адаптовані до вимог МСФЗ, управлінець, функції управлінців, організація управлінського обліку, облікова політика з управлінського обліку, структура організації управлінського обліку, план рахунків з управлінського обліку.

Глосарій розділу 10

Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку на підприємствах полягають у формуванні набору формалізованих процедур забезпечуючи менеджерів всіх рівнів інформацією, отриманою як з внутрішніх, так із зовнішніх джерел, для ухвалення своєчасних і ефективних рішень в рамках своєї компетенції.

Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку передбачає перерозподіл ролей між службами (відділами), що належать до інформаційного розрізу організаційної структури управління підприємством на користь управлінського обліку.

Стандарти управлінського обліку (SMA) представляють собою трактування управлінського обліку та фінансового менеджменту у сферах: 1) стратегії лідерства та етики; 2) технології забезпечення; 3) стратегія управління витратами; 4) управління ефективністю бізнесу; 5) фінанси, управління, ризик з урахуванням законодавчого врегулювання; 6) практики управлінського обліку.

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.

Дивізійні структури – це структури, засновані на виділенні великих автономних виробничо-господарських підрозділів (структурних підрозділів, відділень) і відповідних їм рівнів управління з наданням таким підрозділам оперативно-виробничої самостійності і з перенесенням на цей рівень відповідальності за

понесені витрати і отримані доходи, внаслідок чого вище керівництво концентрується на вирішенні стратегічних завдань, пов'язаних із зростанням і розвитком підприємства в цілому.

Функціональні структури засновані на поділі функцій між структурними підрозділами (фахівцями) з підпорядкуванням їм всіх нижчих підрозділів, в тому числі своїх функції за лінійним принципом.

Лінійно-функціональні структури є найбільш поширеними і засновані на побудові структури підприємства з використанням переплетення виконання вузькоспеціалізованих функцій із системою підзвітності й відповідальності за безпосереднє виконання поставлених завдань.

Матричні структури відображають закріплення в організаційній побудові підприємства двох напрямів керівництва: вертикального - управління структурними підрозділами підприємства; горизонтального - управління окремими проектами або програмами.

Принцип – це засадниче положення, яке слугує основою для формування твердження, відповідно до якого повинно забезпечуватися функціонування визначеної системи.

Принципи управлінського обліку – принципи, які формують визначену структуру організації та ведення управлінського обліку, його інформаційне забезпечення, напрями зростання фінансових фахівців, щоб впливати на розвиток бізнесу

Професійне судження – це суб'єктивна точка зору (висновок) певної компетентної особи, що є підставою для прийняття управлінських, в тому числі стратегічних рішень в умовах невизначеності.

Роль управлінця в управлінському процесі полягає в плануванні, бюджетуванні і контролі витрат, регулюванні.

Функції управлінців є створення: інформаційної служби; координаційної служби; активної підтримки рішень.

Складові облікової політики підприємства – суб'єкти, аспекти, об'єкти та їх елементи.

Об'єктами облікової політики слід розуміти об'єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами

передбачені декілька варіантів, а також об'єкти обліку стосовно яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку, виходячи з умов і специфіки його діяльності.

Елемент облікової політики – це конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством, виходячи з умов і специфіки його діяльності, спосіб (прийом) або процедура, що стосується організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта облікової політики.

Вимоги до плану рахунків управлінського обліку: бути гнучким; відповідати міжнародним принципам і стандартам обліку; повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів; бути зручним у користуванні; сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю підприємства шляхом створення дієвої системи контролю.

Облікова політика щодо управлінського обліку – методичні, технічні та організаційні аспекти облікового процесу, розробка документів, що будуть визначати процес ведення і звітування з управлінського обліку на підприємстві.

Методичний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку повинен включати вибрані варіанти відображення в обліку господарських фактів, передбачених нормативними документами, і розроблені підприємством самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності та потреб управління.

Двокругова (автономна) система – виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку.

Інтегрована (моністична) система – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Загальна система обліку: застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, які виробляють однорідну продукцію; побудована на періодичному обліку запасів, тобто впродовж звітного періоду на рахунках запасів не відображають їх зміну (відпуск, надходження).

Інтегрована система обліку – забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції і контроль витрат на її виробництво. Система обліку базується на безперервному обліку запасів. В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства покладено функціональну ознаку.

Переплетена система обліку – передбачає окреме ведення рахунків фінансового й виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. У системі рахунків фінансового обліку використовують «Контрольний рахунок виробничого обліку», відображають витрати за елементами, розрахунки з дебіторами й кредиторами, визначають загальний фінансовий результат діяльності підприємства; а у виробничому обліку використовують «Контрольний рахунок фінансового обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «віддзеркалюють» одне й те саме.

Звичайна діяльність (згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення (залежить від : особливостей операційної діяльності підприємства; іншої операційної діяльності підприємства; іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної діяльності) підприємства).

Робочий план рахунків з управлінського обліку – розробляється керуючись практичними та інформаційними потребами користувачів, виходячи зі своїх потреб, відображає специфіку галузі, виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку і характеристику форми обліку, яка застосовується.

10.1. Впровадження управлінського обліку на підприємствах

Зарубіжний досвід впровадження управлінського обліку включає: врахування факторів і причин виникнення; динаміка розвитку; сутність та зміст; історичні і національні особливості; тенденції та перспективи розвитку; переваги і недоліки використання. Виділяють чотири варіанти організації управлінського обліку на міжнародному рівні (див. рис. 10.1).

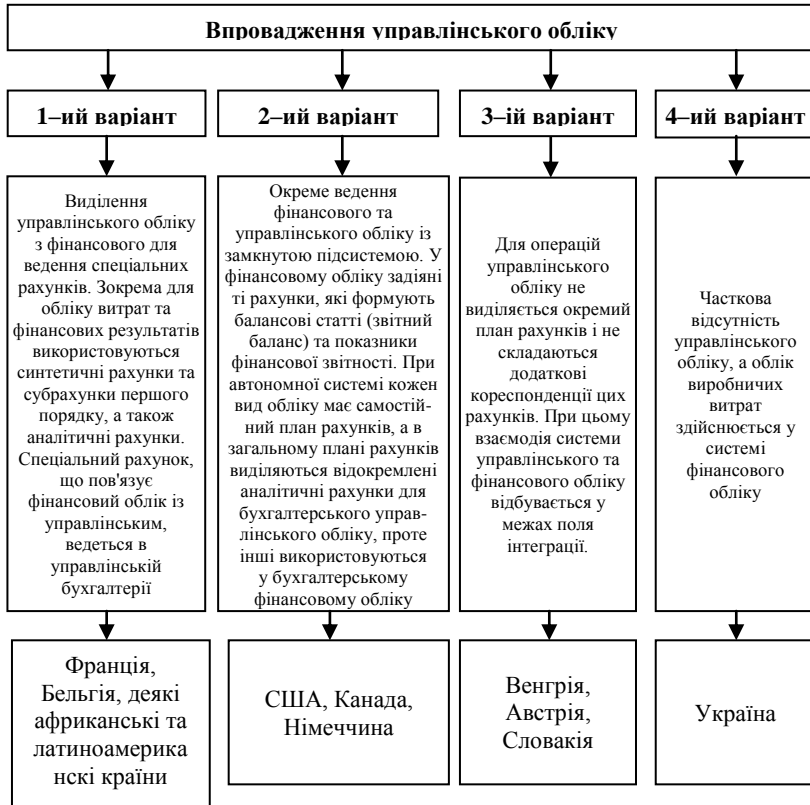


Рис. 10.1. Впровадження управлінського обліку на міжнародному рівні

Причини впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах:

- 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.

Виділяють типові стадії впровадження управлінського обліку на підприємствах (організаціях):

- визначення управлінських завдань та порядку їх здійснення;
- 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 подання управлінської інформації та формування управлінської звітності.

Приклад 10.1. Впровадження управлінського обліку на підприємстві сфери послуг може включати п'ять етапів:

1. Прийняття рішення про впровадження. Для впровадження необхідна наявність вільних фінансових і трудових ресурсів, сприятливого психологічного клімату в колективі.

2. Підготовка та формування управлінського обліку стосовно до конкретного підприємства сфери послуг, розробка та адаптація інструментів, що особливо стосується системи планування і бюджетування, методики розрахунку маржинального прибутку, витрат, ефективності поточної діяльності та інвестицій, системи звітності та методики аналізу.

3. Впровадження управлінського обліку в поточну діяльність, виявлення об'єктивної необхідності використання розроблених інструментів.

4. Стійке функціонування системи, що характеризується задоволеністю менеджерів результатами, взаємною довірою в колективі, підвищенням ефективності роботи підприємства, розширенням кола завдань служби контролінгу.

5. Розвиток управлінського обліку на підприємстві сфери послуг. Даний етап супроводжується формуванням планових показників діяльності, розглядом нових сфер діяльності підприємства (маркетинг, науково-дослідні роботи і т. д.), спільною розробкою з менеджерами довгострокових цілей.

10.2. Особливості організації управлінського обліку

10.2.1. Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку

Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку на підприємствах полягають у формуванні набору формалізованих процедур забезпечуючи менеджерів всіх рівнів інформацією, отриманою як з внутрішніх, так із зовнішніх джерел, для ухвалення своєчасних і ефективних рішень в рамках своєї компетенції.

Ознаки організації управлінського обліку на підприємстві (організації):

- управлінський облік є системою інформаційного забезпечення менеджерів для прийняття управлінських рішень;
- організація ведення управлінського обліку залежить від мети управління, стратегії розвитку підприємства та від технологічних процесів виробництва продукції;
- підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
- управлінський облік не обмежений у виборі методів і принципів, розробляється самим підприємством із застосуванням різних параметрів, що відповідають вимогам управління;
- управлінський облік зосереджує увагу на структурних підрозділах підприємства – центрах відповідальності, окремих видах продукції, а також на різних рівнях управління;
- управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим забезпечує планування діяльності підприємств.

Діяльність з *організації управлінського обліку* повинна бути дієва і достовірна відносно показників, результативна і ефективна щодо використання ресурсів, чітко відстежувати бюджет і контролювати його цілеспрямоване використання на основі обґрунтованих нормативів і аналізу змін. Підходи до організації

управлінського обліку на вітчизняних підприємствах відображено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Організація управлінського обліку на підприємствах

Підходи до організації управлінського обліку	Позитивні сторони	Негативні сторони
Створення колективу в межах підприємства	- відсутність конфлікту інтересів у підрозділі з управлінського обліку; - удосконалення аналізу документообігу процесу планування, оскільки поєднується процес розробки планових і фактичних калькуляцій тощо; - системний підхід до аналізу; - підготовка релевантних звітів і рекомендацій для оперативного та стратегічного планування;	- інертність, мислення, використання методик, напрацьованих в попередні роки; - індивідуальний опір окремих співробітників нововведенням, які стосуються їхнього статусу; - превалювання робіт, пов'язаних з виконанням прямих обов'язків
Створення тимчасової творчої групи, сформованої з провідних спеціалістів у різних сферах діяльності	- забезпечення розробки сегментної звітності та рекомендацій високої якості; - розгляд проблеми через призму всіх підрозділів; - можливість удосконалення документообігу;	- тимчасовий характер роботи; - відсутність індивідуальної відповідальності за розроблені пропозиції; - невисока активність оскільки відсутній постійний статус підрозділу
Створення окремого структурного підрозділу	Можливість формування творчого колективу, який би став провідним у сприянні досягнення стратегії підприємства	Наявність ризику відбору осіб, які не володіють основами менеджменту, і не мають бажання самовдосконалюватися

Побудова системи управлінського обліку на підприємстві представлена рис. 10.2.

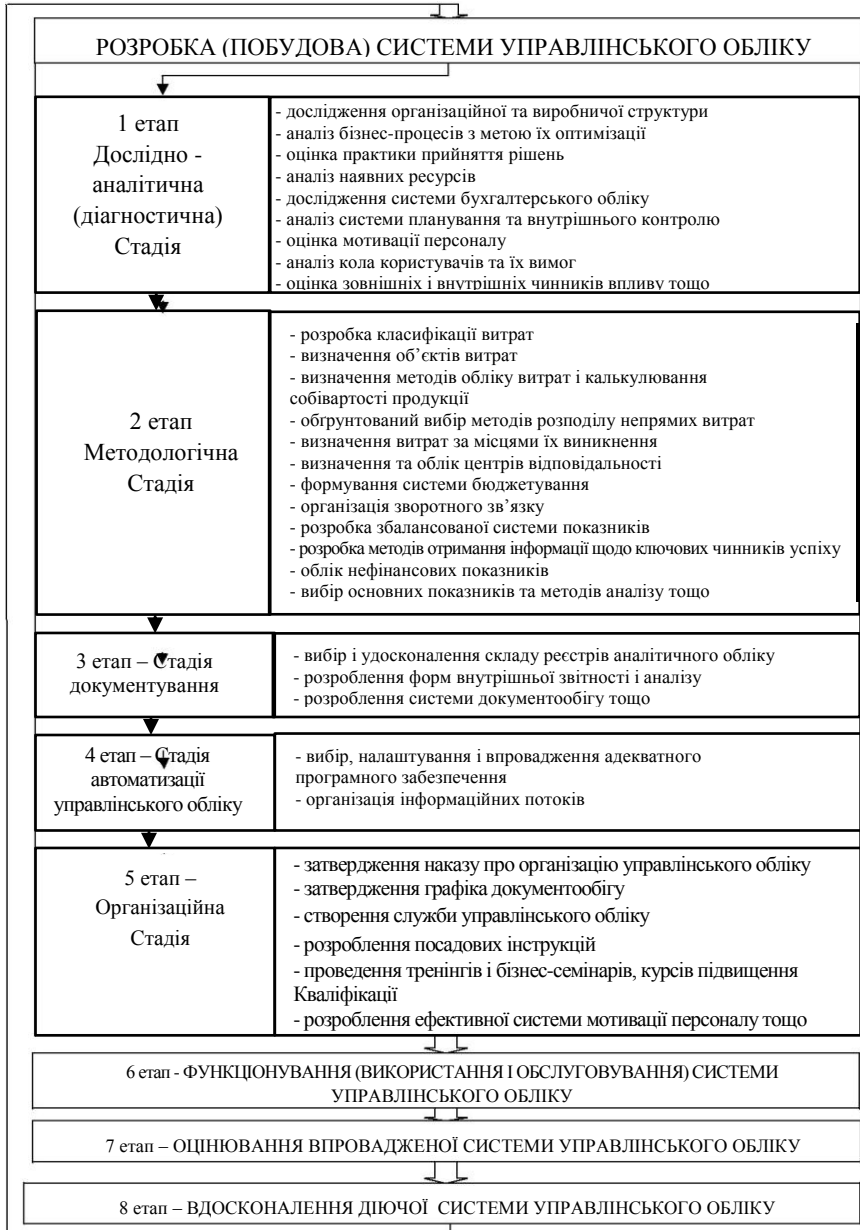


Рис. 10.2. Побудова системи управлінського обліку на підприємстві

Вимоги до організаційної структури управління підприємством включають:

- ✓ відповідність структури системи управління розподілові повноважень на підприємстві (інформація для планування і контролю формується стосовно до підрозділів підприємства, відповідальних за виконання цих функцій);
- ✓ наявність інформаційно-комунікаційних зв'язків всередині системи (інформація, яка формується, повинна відображати всі ланки управління);
- ✓ забезпечувати розподіл загальних завдань, що стоять перед управлінським апаратом підприємства, між усіма рівнями управління (кожен керівник мав частку відповідальності за рішення певної частини окремих завдань);
- ✓ облікова система повинна забезпечувати взаємозв'язок різних інформаційних потоків як основу для взаємодії всіх функцій управління.

Для організації управлінського обліку важливим є: залучення висококваліфікованих фахівців, які мають відповідний досвід і поєднують його зі знаннями фінансового аналізу, бухгалтерського обліку, системи оподаткування, міжнародних принципів фінансового обліку, менеджменту; залучення керівництва підприємства в процес забезпечення функціонування управлінського обліку, у тому числі, забезпечення взаємодії різних служб для надання відповідної інформації в центр управлінського обліку; забезпечення фахівців з управлінського обліку всією необхідною (конфіденційною) інформацією; розробка специфічної для кожного підприємства методики, що включає параметри управлінського обліку (напрямки, центри прибутку, центри витрат), облікову політику, формати звітності, процедури отримання інформації; наявність і застосування спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій, розроблених або адаптованих для цих цілей.

Приклад 10.2. На рис. 10.3 подано приклад організації управлінського обліку на деревообробному підприємстві.

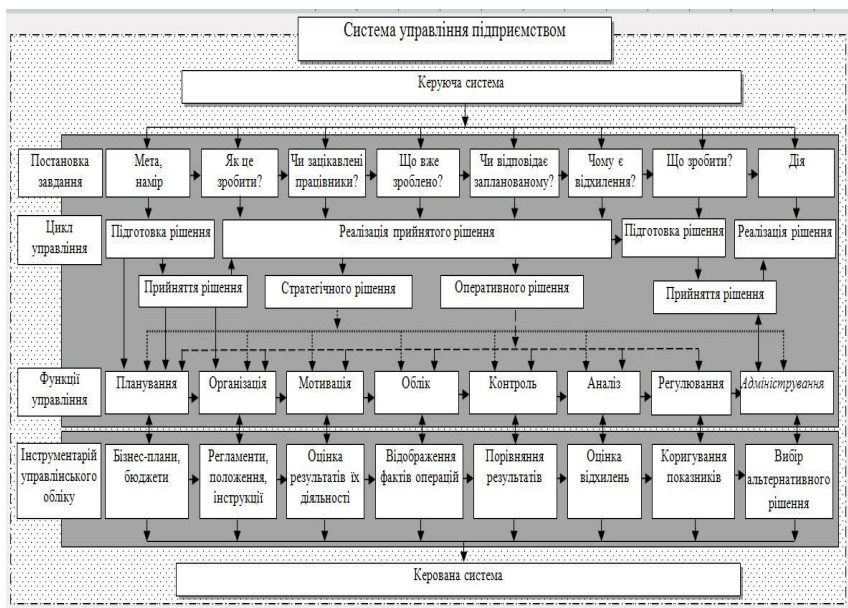


Рис. 10.3. Організація управлінського обліку в інформаційному забезпеченні системи управління деревообробним підприємством

Ефективність організації управлінського обліку залежить від рівня готовності працівників бухгалтерії (управлінця) та планово-економічного відділу щодо застосування сучасних програмних продуктів автоматизованого бухгалтерського обліку, які відображено в табл.10.2.

Таблиця 10.2

Програмні продукти для ведення управлінського обліку на підприємствах

№ з/п	Програмний продукт	Особливості програмного продукту для ведення управлінського обліку
1	ПАРУС	Обмежені можливості.
2	Інфо-бухгалтер	Обмежені можливості.
3	1С: Бухгалтерія для України 8	Має широкі аналітичні можливості в умовах наявності альтернатив.
4	ALFA	Дозволяє вести управлінський облік.
5	СТАНДАРТ	Сприяє веденню управлінського обліку.

Закінчення табл. 10.2.

6	Галактика	Передбачає ведення управлінського обліку.
7	Бест- 5	Найвний повний функціонал для ведення управлінського обліку
8	Audit Expert	Має функціонал, що сприяє веденню управлінського обліку.
9	Project Expert	Найвний функціонал дозволяє вести управлінський облік в частині оцінки інвестиційних проєктів.
10	«ІНТАЛЄВ»	Автоматизована система управлінського обліку (додаток 6)
11	Sales Expert	Доцільно використовувати в частині управління продажами.

10.2.2. Принципи управлінського обліку та їх характеристика

Управлінський облік може використовувати *бухгалтерські принципи*, однак вченими виділено *принципи*, які *формують визначену структуру організації та ведення управлінського обліку, його інформаційне забезпечення, напрями зростання фінансових фахівців, щоб впливати на розвиток бізнесу* (див. табл. 10.3).

Таблиця 10.3.

Принципи управлінського обліку та їх характеристика

Принцип	Сутність принципу
Методологічної незалежності	Кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку
Орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства	Приймаючи рішення на будь-якому рівні й обираючи найоптимальніше з них, потрібно пріоритетним уважати інтереси підприємства в цілому
Результативності	При виконанні діяльності потрібно постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати
Відповідальності	За величину витрат і результатів відповідальна конкретна особа, яка їх контролює
Багатоваріантності	Під час підготовки інформації потрібно враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший для прийняття управлінських рішень

Закінчення табл. 10.3.

Комплексності	Управлінський облік включає планування, контроль, регулювання
Різної собівартості для різних цілей	Залежно від мети використовують різну інформацію для формування собівартості
Бюджетного (кошторисного) управління (витратами, фінансами, комерційною діяльністю)	Використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю й регулювання

Євроінтеграція України в контексті гармонізації бухгалтерського обліку і звітності підтверджує, що найбільш істотний інформаційний блок представляють облікові дані, принципи формування яких розроблені в системі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і дотичні до формування внутрішньої управлінської звітності. Специфіка застосування принципів МСФЗ в системі управлінського обліку представлена в табл. 10.4. Перелік принципів управлінського обліку, адаптованих до вимог МСФЗ можна віднести до загальнометодологічних, їх комплексна реалізація є необхідною умовою постановки і функціонування ефективної системи обліково-інформаційного забезпечення поточного управління в будь-яких специфічних умовах діяльності господарюючого суб'єкта.

Таблиця 10.4.

**Принципи управлінського обліку,
адаптовані до вимог МСФЗ**

Зміст принципів згідно МСФЗ	Специфіка застосування принципів
<i>1. Принцип системного підходу</i>	
Бухгалтерська звітність - це система показників, кожен елемент якої окремо дає лише вузьке уявлення про досліджуваний об'єкт фінансово-господарської діяльності організації. Сукупність елементів розкриває всю складність внутрішніх і зовнішніх зв'язків досліджуваного об'єкта. Заперечується існування єдиного показника, який найкращим чином ілюструє результати фінансово-господарської діяльності.	Інформація внутрішньої стратегічної бухгалтерської звітності ширша інформації звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ. Використання системного підходу при побудові стратегічної управлінської звітності вимагає, щоб до уваги брали показники, які характеризують і внутрішнє середовище організації так і вхідну інформацію із зовнішнього середовища, що впливатиме на результати аналізу показників звітності.

2. Принцип науковості.	
<p>При підготовці інформаційної бази необхідно орієнтуватися на досягнення економічної науки і враховувати дію економічних законів. Науковість забезпечується правильно обраною методологією, використанням новітніх результатів теоретичних досліджень, застосуванням перевірених методів, що відповідають цілям розробки внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності. Необхідність дотримання принципу науковості в процесі формування обліково-аналітичної інформації внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності вимагає залучення всього спектра сучасних знань.</p>	<p>Склад і структура обліково-аналітичної інформації управлінської звітності буде не тільки відображати суб'єктивні уявлення керівників підприємств - споживачів інформації - про фінансово-господарську діяльність, а й враховувати досягнення економічної науки, положення, які стали її аксіомами.</p>
3. Принцип існування постійної рівноваги (рівності).	
<p>Сумарна величина активів організації завжди дорівнює сумарній величині її пасивів. Кожен показник, включений до складу форм внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності, повинен мати єдину схему формування (розрахунку), відому всім зацікавленим суб'єктам.</p>	<p>Для цілей складання якісної управлінської звітності можуть існувати окремі відхилення від загальноприйнятої термінології, якщо вони, по-перше, обумовлені професійним судженням відповідних суб'єктів, а по-друге, краще дозволяють розкрити інформацію про основні елементи стратегічної звітності.</p>
4. Принцип існування обов'язкової кількісної оцінки.	
<p>Бухгалтерський (фінансовий) облік орієнтований на використання грошового вимірника, а бухгалтерська (фінансова) звітність складається в обов'язковому порядку в грошовому вимірі.</p>	<p>В рівній мірі можуть бути використані грошові, натуральні, умовно-натуральні і трудові вимірники. При цьому ідеальним є варіант, коли один і той же об'єкт обліку вимірюється як мінімум двома вимірниками (наприклад, натуральним і вартісним, трудовим і вартісним). Нарівні з точними абсолютними оцінками можуть використовуватися і приблизні оціночні значення, засновані на професійному судженні відповідного фахівця, а також на будь-яких розрахункових величинах, заснованих на коефіцієнтах чи інших показниках. Нефінансові показники, включені в систему обліково-аналітичної інформації управлінської звітності, також повинна мати кількісне вираження, яке, в крайньому випадку, може визначатися будь-якою експертною оцінкою.</p>

5. Принцип тимчасової вартості грошей	
При підготовці звітності необхідно врахувати основні причини, впливу на зміну вартості грошей, - це інфляція, а також можливе отримання доходу від використання (інвестування) вільних грошових коштів.	Купівельна спроможність грошової одиниці постійно змінюється в часі, що обов'язково повинно бути враховано в системі стратегічного управлінського обліку та відображено в стратегічній управлінській звітності.
6. Принцип обачності (обережності, консерватизму)	
Активи і доходи організації не повинні бути переоцінені, а зобов'язання і витрати недооцінені.	Інформація, пропонується менеджеру, повинна відображати не кращі, а гірші сторони функціонування підприємства (оскільки основна увага при управлінні необхідно акцентувати саме на проблемних ділянках її функціонування).
7. Принцип контролю.	
Звітність, складена відповідно до принципів МСФЗ, підлягає зовнішньому аудиту.	Управлінська звітність підлягає внутрішнього аудиту. Найпростішим інструментом контролю є зіставлення показників зовнішньої і внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності по ключових позиціях.
8. Принцип використання професійного судження	
Система обліково-аналітичної інформації бухгалтерської звітності повинна бути однозначно інтерпретована усіма користувачами підготовленої інформації.	Передбачається існування альтернативних підходів до складу показників звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність управлінської звітності кожного господарюючого суб'єкта. Реалізація принципу припускає забезпечення управління якісною, релевантною інформацією. Забезпечення інтересів зовнішніх користувачів в частині обліково-економічної інформації покладається на них самих, а держава лише окреслює межі можливої поведінки господарюючих резидентів за допомогою впровадження в практику альтернативних і диспозитивних норм права.

Професійне судження – це суб'єктивна точка зору (висновок) певної компетентної особи, що є підставою для прийняття управлінських, в тому числі стратегічних рішень в умовах невизначеності. *Спеціаліст, який висловлює професійне судження*, повинен мати достатній рівень професійних знань, навичок, мати досвід роботи у відповідній сфері та доступ до суттєвої інформації.

На міжнародному рівні здійснюється вдосконалення стандартів інформаційного забезпечення управлінської діяльності (стандартів управлінського обліку (SMA)), які представляють собою трактування управлінського обліку та фінансового менеджменту у сферах:

- 1) стратегії лідерства та етики;
- 2) технології забезпечення;
- 3) стратегія управління витратами;
- 4) управління ефективністю бізнесу;
- 5) фінанси, управління, ризик з урахуванням законодавчого врегулювання;
- 6) практики управлінського обліку.

Стандарти управлінського обліку (SMA) гармонізовані з іншими діючими системами стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління, зокрема:

- Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності (IAS, МСФЗ);
- Міжнародними стандартами контролю якості аудиту (МСКЯА);
- Міжнародними стандартами якості (ISO);
- стандартами і рекомендаціями з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, ООП);
- промисловими стандартами управління: MRP-0, MRP-I, MRP-II, MRP-II+, ERP, ERP продовжений, ERP-II;
- сучасними технологіями управління;
- Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту та ризик-менеджменту.

10.2.3. Побудова організаційної структури підприємства

Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового і децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень. **Приклад 10.3.** Організаційну структуру холдингу подано на рис.10.4.

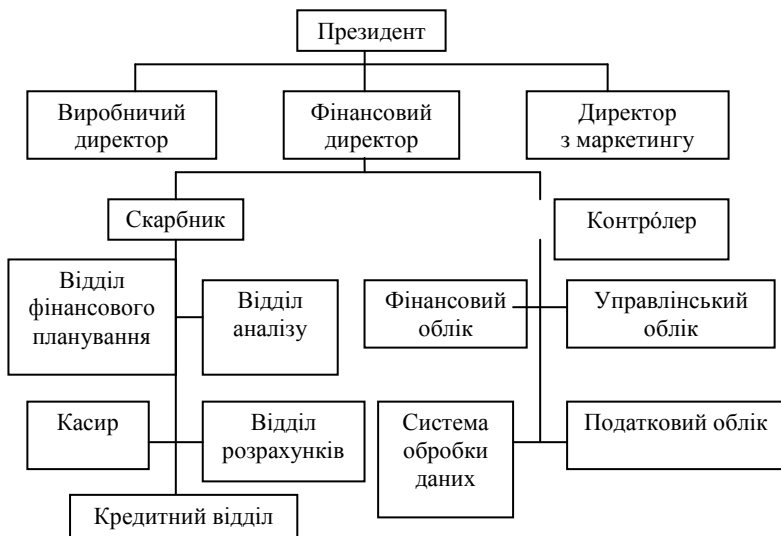


Рис. 10.4. Типова організація структури управління компанії

Організаційна структура підприємства залежить від багатьох чинників (рис.10.5).

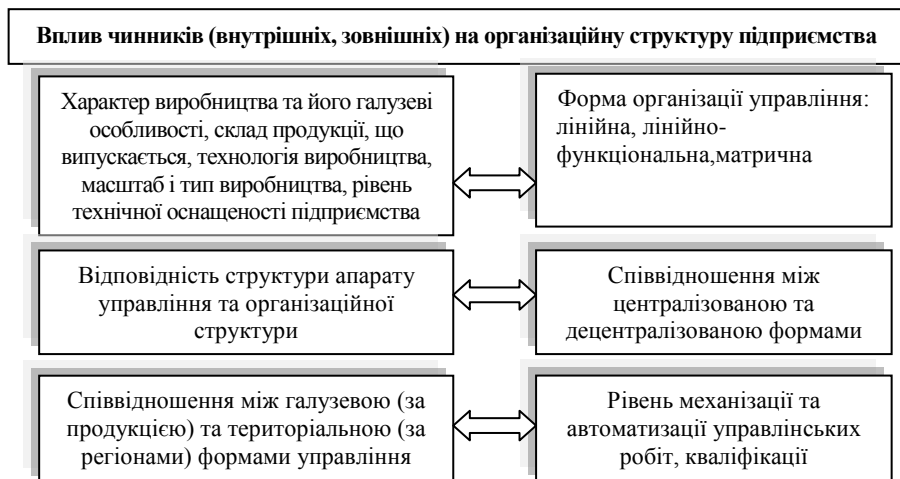


Рис. 10.5. Чинники, що впливають на організаційну структуру підприємств

Організація управлінського обліку безпосередньо на підприємстві залежить від його структури, масштабів діяльності та політики адміністрації. **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 підвітності.** До них відносять: дивізійну (лінійну); функціональну; лінійно-функціональну; матричну.

Дивізійні структури – це структури, засновані на виділенні великих автономних виробничо-господарських підрозділів (структурних підрозділів, відділень) і відповідних їм рівнів управління з наданням таким підрозділам оперативно-виробничої самостійності і з перенесенням на цей рівень відповідальності за понесені витрати і отримані доходи, внаслідок чого вище керівництво концентрується на вирішенні стратегічних завдань, пов'язаних із зростанням і розвитком підприємства в цілому (рис.10.6.).



Рис. 10.6. Приклад дивізійної (продуктової) організаційної структури підприємства

Поділ компанії за підрозділами (дивізіонами) проводиться, за одним з трьох принципів: за продуктивим - з урахуванням особливостей продукції, що випускається, або послуг, що надаються; залежно від орієнтації на конкретного споживача; за регіональним - залежно від обслуговуваних територій. *Функціональні структури засновані* на поділі функцій між структурними підрозділами (фахівцями) з підпорядкуванням їм всіх нижчих підрозділів (рис. 10.7), в тому числі своїх функцій за лінійним принципом. *Наприклад*, начальник ділянки одночасно підпорядковує заступникам директора з виробництва, комерції і економіки.

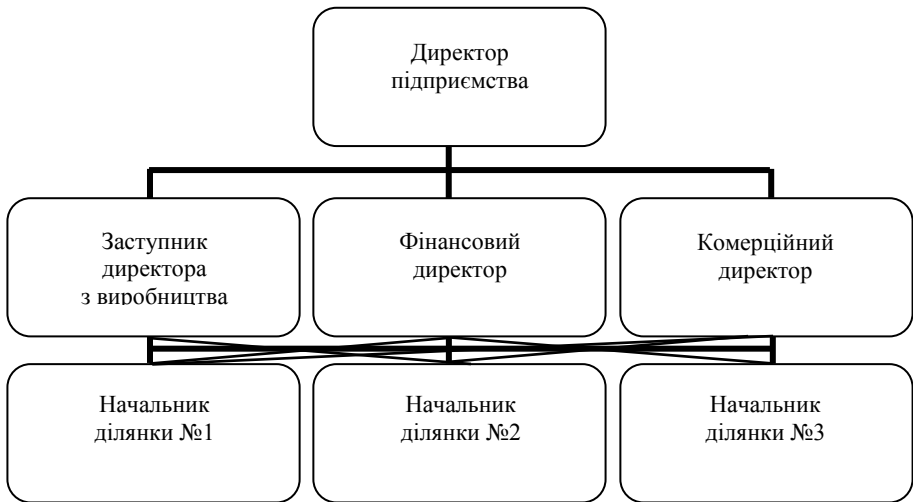


Рис.10.7. Фрагмент функціональної організаційної структури підприємства

Лінійно-функціональні структури є найбільш поширеними і засновані на побудові структури підприємства з використанням переплетення виконання вузькоспеціалізованих функцій із системою підзвітності й відповідальності за безпосереднє виконання поставлених завдань (рис. 10.8).

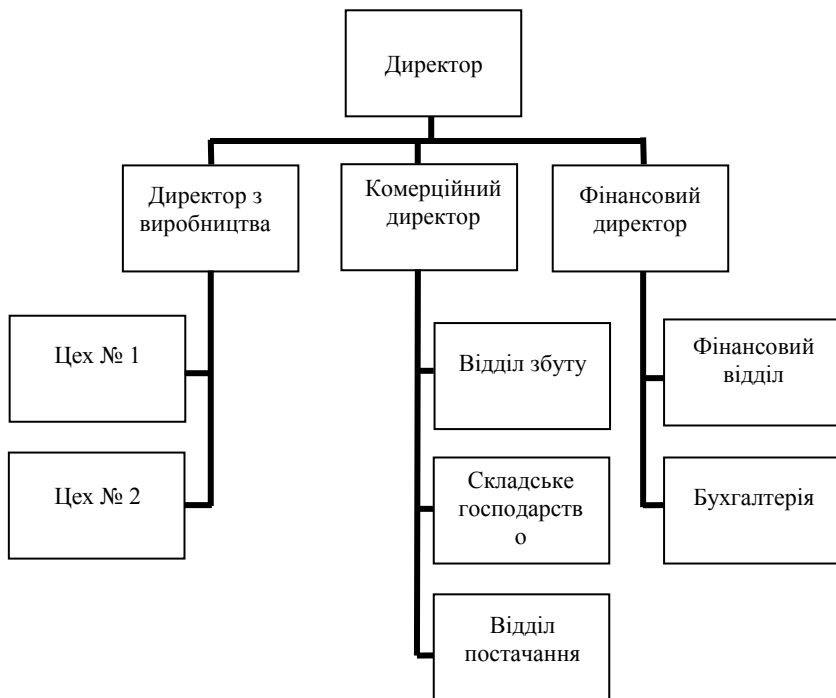


Рис.10.8. Лінійно-функціональна структура управління

Матричні структури відображають закріплення в організаційній побудові підприємства двох напрямів керівництва: вертикального – управління структурними підрозділами підприємства; горизонтального – управління окремими проектами або програмами. Особливістю таких структур є те, що вони часто використовуються, коли вибрана організацією стратегія акцентує увагу на отриманні високоякісного результату з великої кількості проектів у галузі високих технологій (розробка програмних продуктів).

На рис. 10.9. подано організаційну структуру фінансово-облікової служби підприємства за інтегрованої (моністичної) системи обліку, а на рис. 10.10. – організаційна структура фінансово-облікової служби підприємства за двокруговою (автономною) системою обліку.

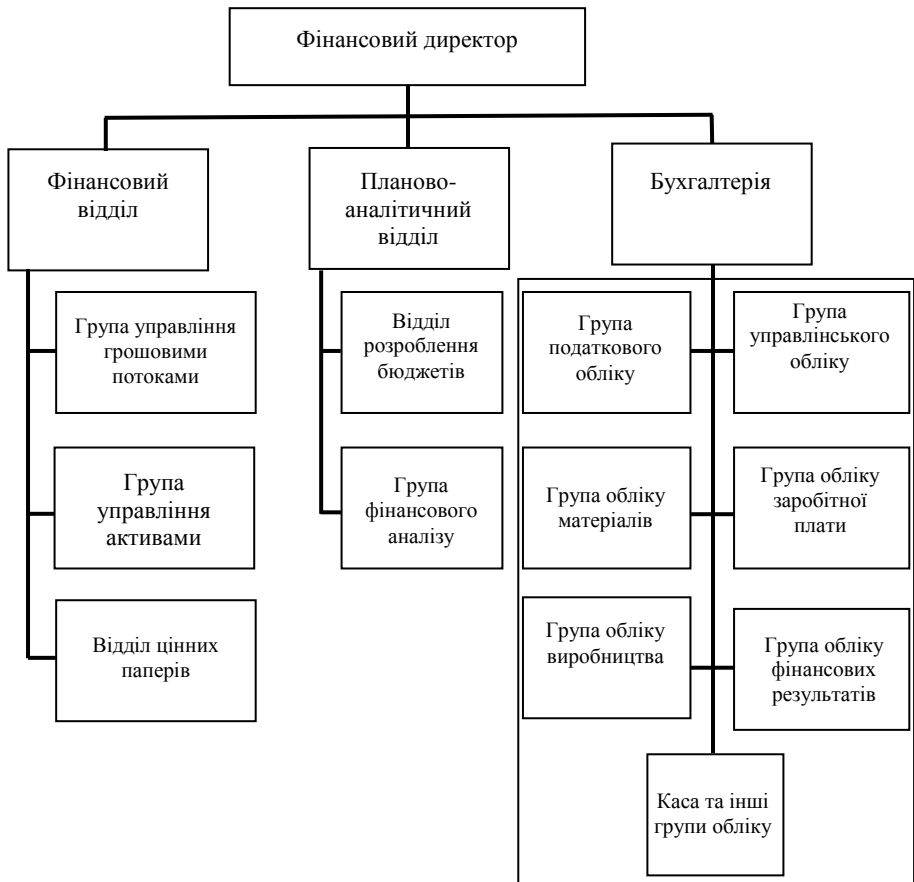


Рис. 10.9. Організаційна структура фінансово-облікової служби підприємства за інтегрованої (моністичної) системи обліку

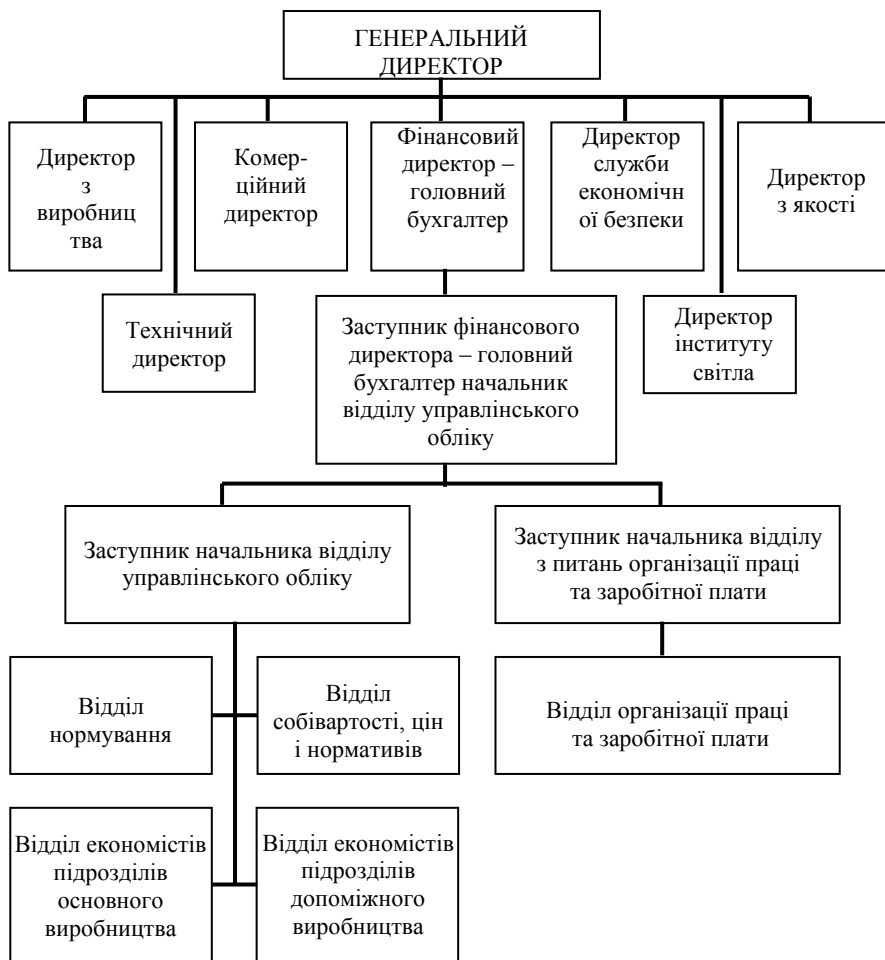


Рис. 10.10. Організаційна структура фінансово-облікової служби підприємства за двокруговою (автономною) системою обліку

Внаслідок територіальної оперативно-управлінської відособленості підрозділів і служб на великих підприємства використовується дивізійна структура управління на підставі виділення підрозділів, або дивізіонів, де розподіл обов'язків відбувається за продукцією, що випускається або за регіонами.

На підприємствах з нескладною технологією, мінімальною спеціалізацією, при відсутності широких коопераційних зв'язків між підприємствами функціонування управлінського обліку може бути організоване в рамках бухгалтерської або фінансової служби.

На середніх та великих підприємствах з лінійною (ієрархічною) або функціональною організаційною структурою управління функціонування управлінського обліку, характеризується переходом до інтегрованої системи, тому може бути організоване в рамках відділу контролінгу. За централізованим принципом відділ контролінгу входить до складу фінансово-економічної служби і підпорядковується заступнику директора або директору з фінансів. За децентралізованим – відділ контролінгу є самостійною структурою і підпорядковується безпосередньо директору підприємства.

Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку передбачає перерозподіл ролей між службами (відділами), що належать до інформаційного розрізу організаційної структури управління підприємством на користь управлінського обліку:

- визначення функцій підрозділів, взаємозв'язків з іншими підрозділами підприємства: проектування систем комунікацій, що забезпечують координацію і контроль (взаємодія структур, що виконують функції управлінського обліку, але і всіх структур, залучених до формування та використання інформаційних потоків);
- визначення рівнів управління;
- розподіл повноважень і відповідальності персоналу, підбір фахівців відповідної кваліфікації, складання посадових інструкцій; підготовка і перепідготовка кадрів;
- організація технічного і фінансового забезпечення, в тому числі забезпечення ресурсами, пов'язаними з інформаційними технологіями;
- вибір управлінської облікової політики та створення регламентів.

10.2.4. Роль фахівця-управлінця в процесі здійснення управлінського обліку

Очолований головним бухгалтером (фінансовим керівником) відділ бухгалтерського обліку на підприємстві, поряд з виконанням своїх прямих функцій з фінансового обліку, здійснює необхідні операції і з управлінського обліку, управлінцем. Це зокрема, і надання інформації щодо господарського управління та фінансовим установам повних фінансових звітів, надання допомоги менеджерам у різних управлінських процесах (внутрішніх і зовнішніх). Зазвичай, група аналізу, що входить в структуру бухгалтерії, займається роз'ясненням розбіжностей між бюджетними і фактичними показниками, налагодженням прямих контактів між бухгалтерами та виробничими менеджерами, які забезпечують надійність фінансових і внутрішніх виробничих звітів для досягнення основної мети підприємства - отримання максимального прибутку.

Завдання управлінця в процесі здійснення 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 розроблення 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).

Роль управлінця в процесі здійснення управлінського обліку полягає в:

- планування (стратегічного розвитку) – допомога менеджерам шляхом надання їм обсягів фактичних витрат на виробництво продукції по виробничим ланкам підприємства для визначення величини планових витрат на майбутній період часу;
- бюджетування і контроль витрат – надання інформації про відхилення фактичних витрат від їх запланованих обсягів, виявлення місць неповного використання виділених коштів на виконання запланованого обсягу продукції і встановлення випадків (фактів) допущених збитків (нестач), завданих підприємству недобросовісними його працівниками;
- регулювання – допомога менеджерам в реалізації виникаючих проблем на початкових стадіях управління виробництвом для їх позитивного вирішення.

Основними функціями управлінців є створення служб:

- інформаційної - надання менеджерам, інформації, необхідної для управління, підготовки, аналізу, оцінки звітів, що підтверджують роботу відділу;
- обґрунтування і прийняття рішень - прийняття рішень на найвищому рівні, шляхом надання інформації із різних центрів відповідальності;
- координаційної - поєднання інформаційної служби та підсистеми управління (планування, контроль та управління);
- активної підтримки рішень - діючи як планування сповільнювач ініціювання потоку інформації щодо рішень і підтримки менеджерів із різних рівнів управління організації.

Приклад 10.4. *На управлінця або економістів з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, що працюють у будь-якому структурному підрозділі можуть покладати функції ведення управлінського обліку в: планово-економічному, фінансовому відділі, бухгалтерії, підрозділах стратегічного планування, функціональних структурних підрозділах. Такі фахівці нестимуть відповідальність за розробку:*

технології збору інформації про параметри зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, системи показників аналізу стратегічної позиції, формування зведень-аналітичної інформації по об'єктах управлінського впливу, економічної експертизи управлінських рішень та ін.

Підприємствам, що планують впровадити систему управлінського обліку, рекомендується визначити відповідальних осіб або сформувати спеціальну команду. Така команда звичайно підзвітна виконавчому органу підприємства й складається з висококваліфікованих фахівців, повністю задіяних у процесі, завданням яких є забезпечення реалізації загальних цілей. Очолювати команду повинна людина, призначена керівником підприємства, що володіє професійними компетенціями й знаннями, достатніми для просування проекту. На команду покладають наступні обов'язки: забезпечення впровадження системи управлінського обліку, у тому числі стратегічного; координація й коректування функціонування такої системи; забезпечення постійної взаємодії й діалогу між залученими підрозділами й фахівцями; забезпечення вертикальної погодженості дій, розробка регламентів та стандартів. Для реалізації таких проектів доцільно використовувати допомогу зовнішніх консультантів, вводячи їх до складу проектної групи.

10.3. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку

10.3.1. Побудова облікової політики з управлінського обліку

На підприємствах виділяють декілька видів облікової політики:

- облікова політика для цілей фінансового обліку;
- облікова політика для цілей оподаткування;
- облікова політика для цілей управлінського обліку.

Завдання облікової політики підприємства :

- упорядкування облікового процесу та лібералізації системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- формування методики обліку майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності на основі загальноприйнятих його принципів та правил;
- надання повної, достовірної та неупередженої інформації менеджменту для здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його подальшого розвитку;
- формування та своєчасного надання інформації різним користувачам про показники фінансової звітності;
- роз'яснення користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- надання бухгалтерському обліку планомірності та послідовності;
- підвищення ефективності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Вплив інформації та чинників на організацію облікового процесу та формування облікової політики щодо управлінського обліку (рис. 10.11) включає:

- форму власності та організаційно-правову структуру підприємства;
- галузеві особливості;
- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатуру продукції;
- систему та умови матеріального стимулювання, відповідальності тощо;
- умови постачання та збуту продукції; матеріальну базу та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками.

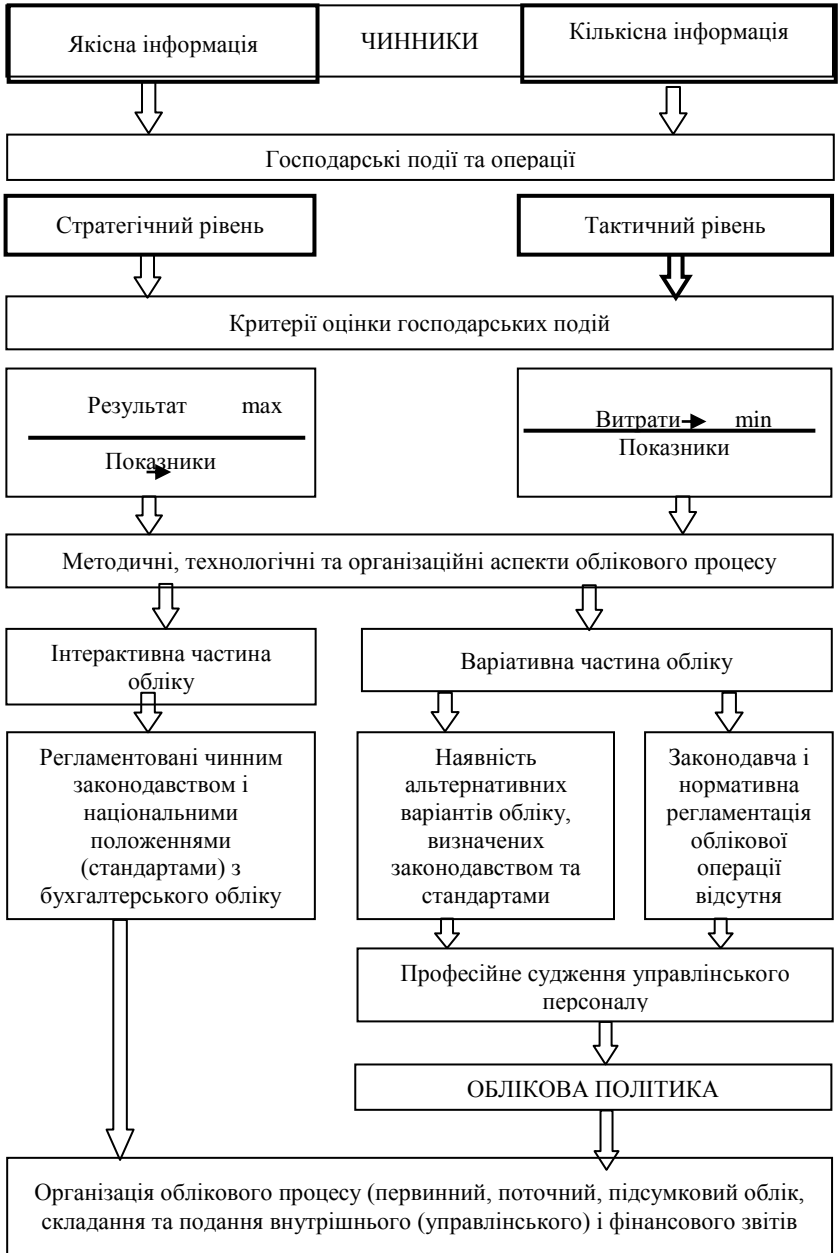


Рис. 10.11. Формування облікової політики з управлінського обліку

Складовими облікової політики підприємства є суб'єкти, аспекти, об'єкти та їх елементи.

Під *об'єктами облікової політики* слід розуміти об'єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами передбачені декілька варіантів, а також об'єкти обліку стосовно яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку, виходячи з умов і специфіки його діяльності.

Елемент облікової політики – це конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством, виходячи з умов і специфіки його діяльності, спосіб (прийом) або процедура, що стосується організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта облікової політики.

Найбільший вплив на фінансові результати основної діяльності мають об'єкти облікової політики, що представлені в табл. 10.5.

Таблиця 10.5

Об'єкти та елементи облікової політики підприємства

№ з/п	Об'єкти	Елементи
1.	Облік основних засобів	- вибір методу нарахування амортизації
2.	Облік запасів	- вибір методу вибуття запасів
3.	Облік дебіторської заборгованості	- вибір методу визначення оцінки резерву сумнівних боргів
4.	Облік забезпечень наступних витрат і платежів	- визначення резервів, які забезпечують наступні витрати і платежі
5.	Облік витрат	- вибір методу калькулювання, перелік калькуляційних статей, метод розподілу загальнопромислових витрат

Приклад 10.5. Об'єктом облікової політики можуть бути запаси, а елементом облікової політики – методи оцінки вибуття запасів, одиниця обліку запасів тощо. Об'єкт – форма обліку, а елементи – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна та інші форми.

Облікова політика для цілей управлінського обліку повинна передбачати:

- облік витрат (з використанням рахунків всіх класів (0-9);
- використання рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;
- використання рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;
- систему обліку витрат (повних і неповних витрат («директ-костинг»));
- метод обліку і калькулювання собівартості продукції (позамовний, попередільний, нормативний);
- перелік центрів витрат та центрів відповідальності;
- перелік об'єктів витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- базу розподілу загальновиробничих витрат (години роботи, заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо);
- оцінку залишків незавершеного виробництва (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за плановими прямими витратами; за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів);
- варіант зведеного обліку витрат виробництва (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний);
- оцінку готової продукції (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за фактичною виробничою собівартістю);
- метод обліку доходів (доходи визнаються на підставі принципу нарахування і відповідності та відображаються в бухгалтерському обліку і звітності тих періодів, до яких вони відносяться);
- робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів; перелік планів і бюджетів;
- порядок формування та перелік цін;

- перелік регістрів управлінського обліку;
- склад та форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами тощо.

Застосування в практичній діяльності вище перерахованих об'єктів та їх елементів облікової політики в системі управлінського обліку дасть можливість здійснювати обґрунтовану оцінку діяльності центрів відповідальності та їх вклад в загальні результати роботи підприємства.

На практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно.

Облікова політика підприємства повинна забезпечити цілісність бухгалтерського обліку, тому вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме *методичний, технічний і організаційний та передбачати:*

- урахування принципів управлінського обліку досліджуваного підприємства;
- включати суб'єкти, об'єкти і елементи управлінського обліку досліджуваного підприємства;
- охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме методичний, технічний і організаційний.

***Методичний аспект облікової політики** для цілей управлінського обліку повинен включати вибрані варіанти відображення в обліку господарських фактів, передбачених нормативними документами, і розроблені підприємством самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності та потреб управління.*

***Технічний аспект облікової політики** для цілей управлінського обліку повинен передбачати такі складові:*

– робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій;

– форми первинних документів, за якими не передбачені типові (уніфіковані) форми і реєстри управлінського обліку, які можуть бути такими: реєстри фінансового обліку, які можуть бути доповнені необхідними реквізитами управлінського обліку; реєстри управлінського обліку, які розроблені підприємством самостійно;

- перелік об'єктів, за якими необхідно розробити і затвердити форми регістрів управлінського обліку в яких забезпечена сукупність

даних, необхідних внутрішнім користувачам для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, контролю за формуванням витрат, доходів і результатів діяльності в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності) та підприємства загалом;

- відобразити спосіб ведення реєстрів: ручний спосіб (на паперових носіях); з використанням комп'ютерної техніки (в електронному вигляді з подальшим виведенням на паперовий носій); форми реєстрів управлінського обліку та порядок відображення в них аналітичних даних повинні затверджуватися в додатку до наказу про облікову політику у вигляді альбому;

– комп'ютерна техніка (програми, системи);

– схеми (графіки) документообігу, технологія обробки облікової інформації, зокрема, з використанням комп'ютерної техніки;

– склад і порядок подання внутрішньої звітності;

– порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку повинен охоплювати:

– організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби (може входити до складу бухгалтерії чи іншого структурного підрозділу підприємства або бути виділена як окремий підрозділ);

– структуру обліково-аналітичної служби підприємства;

– посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб;

– рівень централізації облікових робіт;

– варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна);

– перелік центрів відповідальності та центрів затрат, які мають охоплювати всю організаційну структуру підприємства;

– комерційну таємницю та порядок її захисту тощо.

На організацію управлінського обліку можуть суттєво впливати організаційно-технологічні особливості підприємств щодо пошуку резервів та усунення «вузьких місць» у процесі ефективного функціонування підприємства та забезпечення фінансових результатів звичайної діяльності. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *звичайна діяльність* – будь-яка основна діяльність

підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звичайна діяльність підприємств залежить від : особливостей операційної діяльності підприємства; іншої операційної діяльності підприємства; іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної діяльності) підприємства.

Отже, *облікова політика щодо управлінського обліку* враховуючи методичні, технічні та організаційні аспекти, передбачає розробку документів, що будуть визначати процес ведення і звітування з управлінського обліку на підприємстві.

10.3.2. Побудова плану рахунків управлінського обліку

Зарубіжний досвід пропонує використання двох систем щодо побудови в обліку плану рахунків:

- 1) двокругову (автономну) систему;
- 2) інтегровану (моністичну) систему (рис. 10.12).

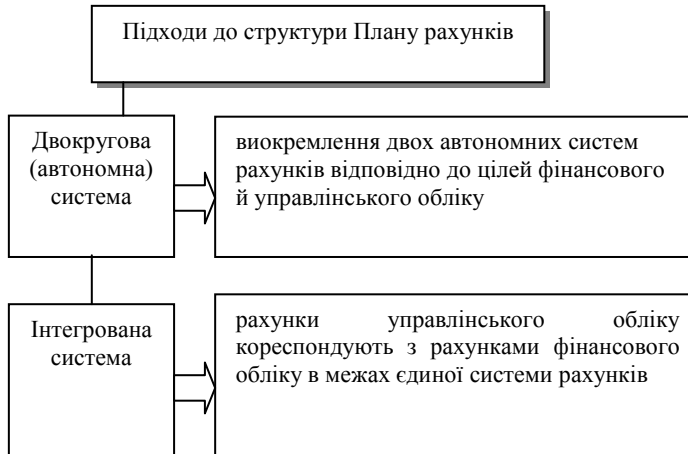


Рис. 10.12. Підходи до структури Плану рахунків

Існування двох підходів до побудови плану рахунків (див.рис. 10.12) привело до застосування трьох систем обліку

витрат і доходів: загальну, інтегровану, переплетену, характеристику яких подано в табл. 10.6.

Таблиця 10.6

Системи обліку витрат і доходів

Назва системи	Суть системи обліку
Загальна система обліку	Застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, які виробляють однорідну продукцію. Система побудована на періодичному обліку запасів, тобто впродовж звітного періоду на рахунках запасів не відображають їх зміну (відпуск, надходження). Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів
Інтегрована система обліку	Система обліку, забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції і контроль витрат на її виробництво. Система обліку базується на безперервному обліку запасів. В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Загальні та адміністративні витрати», «Витрати на збут та реалізацію», «Витрати на дослідження та розробки».
Переплетена система обліку.	Система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового й виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. У системі рахунків фінансового обліку використовують «Контрольний рахунок виробничого обліку», відображають витрати за елементами, розрахунки з дебіторами й кредиторами, визначають загальний фінансовий результат діяльності підприємства; а у виробничому обліку використовують «Контрольний рахунок фінансового обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «віддзеркалюють» одне й те саме.

У таблиці 10.7. наведено приклад Звіту про прибутки та збитки за англосаксонською і континентальною моделями. Як свідчать дані табл. 10.7, різниця між наведеними методиками полягає в тому, що за англосаксонською методикою витрати наводять за видами діяльності, а за континентальною методикою - за елементами.

Таблиця 10.7

**Звіт про прибутки та збитки за англосаксонською і
континентальною моделями**

Англосаксонська модель		Континентальна модель	
Статті	Сума, тис. грн	Статті	Сума, тис. грн.
Дохід від реалізації продукції	145 950,2	Дохід від реалізації продукції	145 950,2
Собівартість реалізованої продукції	112 012,7	Зміна залишків незавершеного виробництва та готової продукції	+41,3
Валовий прибуток	33 937,5	Матеріальні витрати	107 998,9
Витрати на збут	3 560,4	Інші зовнішні послуги	2 406,0
Загальні адміністративні витрати	633,3	Витрати на персонал	2 440,6
		Витрати на амортизацію	3 319,6
Операційний прибуток	29 743,8	Операційний прибуток	29 743,8
Отримані дивіденди		Отримані дивіденди	-
Витрати на відсотки	3 133,9	Витрати на відсотки	3 133,9
Прибуток до оподаткування	26 609,9	Прибуток до оподаткування	26 609,9
Податки на прибуток	520,4	Податки на прибуток	520,4
Чистий прибуток	26 089,5	Чистий прибуток	26 089,5

Виробнича структура підприємства відображає склад та структуру цехів, служб, їх потужність, форми побудови та взаємозв'язку на кожному рівні управління виробництвом.

Побудова виробничої структури підприємства обумовлена типом і масштабами виробництва, складністю технологічних процесів, ступенем та видами спеціалізації цехів. Так, для країн, які застосовують англосаксонську модель бухгалтерського обліку (США, Великобританія, Канада, Австралія та ін.) характерною рисою є відмова від державного регулювання облікових процедур та орієнтація фінансового обліку на задоволення інформаційних потреб інвесторів і кредиторів. В країнах Європейського Союзу, в яких поширена континентальна модель бухгалтерського обліку (Німеччина, Франція, Австрія, Італія, Іспанія тощо), облікові процедури суворо регламентуються нормативними актами на державному рівні, а вимоги

до фінансового обліку визначаються виходячи із пріоритету макроекономічних цілей, насамперед, з метою досягнення запланованих темпів розвитку національної економіки.

Процес формування облікової політики підприємства передбачає затвердження робочого плану рахунків, в тому числі з управлінського обліку, керуючись практичними та інформаційними потребами користувачів. Кожен суб'єкт господарювання, виходячи зі своїх потреб, розробляє власний робочий план рахунків, що відображає специфіку галузі, виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку і характеристику форми обліку, яка застосовується. На рисунку 10.13. наведено типову схему кодування рахунків управлінського обліку вітчизняних підприємств.

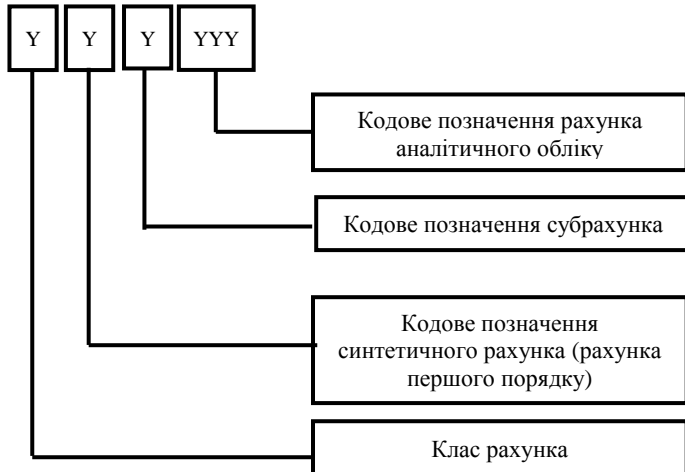


Рис.10.13. *Схема кодування рахунків управлінського обліку*

Приклад структури рахунків синтетичного і аналітичного обліку витрат подано в табл. 10.8, 10.9.

Застосовують два варіанти відображення господарських операцій на рахунках:

- від загального до часткового – узагальнення даних на синтетичному рахунку та їх наступна деталізація на аналітичних рахунках;

- від часткового до загального - відображення даних на аналітичних рахунках.

Таблиця 10.8

Структура рахунків синтетичного і аналітичного обліку витрат

Синтетичні рахунки	Субрахунки першого порядку	Субрахунки другого порядку	Аналітичні і рахунки першого порядку	Аналітичні і рахунки другого порядку
23 "Виробництво"	230 "Змінні витрати"	2300-2399 за центрами відповідальності основного виробництва	за видами продукції	за статтями витрат в аналітичному розрізі: по нормі відхилення
	231 "Постійні витрати"			
91 "Загальнопромислові витрати"	910 "Змінні витрати"	9100-9199 за центрами відповідальності основного та допоміжного виробництва	за статтями витрат в аналітичному розрізі: по нормі, відхилення	не застосовуються
	911 "Постійні витрати"			
92 "Адміністративні витрати"	920 "Змінні витрати"	9200-9299 за номінальними центрами відповідальності, крім збутових центрів	за статтями витрат в аналітичному розрізі: по нормі, відхилення	не застосовуються
	921 "Постійні витрати"			
93 "Витрати на збут"	930 "Змінні витрати"	9300-9399 за збутовими центрами відповідальності	за статтями витрат в аналітичному розрізі: по нормі, відхилення	не застосовуються
	931 "Постійні витрати"			
94 "Інші витрати операційної діяльності"	940 "Змінні витрати"	9400-9499 за усіма центрами відповідальності	за статтями витрат в аналітичному розрізі: по нормі, відхилення	не застосовуються
	941 "Постійні витрати"			

Таблиця 10.9

Класифікація рахунків аналітичного обліку виробництва в залежності від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури

Клас	Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Кодове позначення аналітичного обліку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
2	23	Виробництво	231	Основне виробництво	001	Цех № 1
					002	Цех № 2
			232	Допоміжне виробництво	015	Цех № 15
			233	Підсобне виробництво	020	Цех № 20
			234	Побічне виробництво	025	Цех № 25

У табл. 10.10. наводиться класифікація рахунків аналітичного обліку виробничих запасів.

Таблиця 10.10

Класифікація рахунків аналітичного обліку виробничих запасів

Клас	Синтетичні рахунки (рахунки 1- го порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Кодове позначення аналітичного обліку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
2	20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали	1	Основний матеріал
					2	Допоміжні матеріали
			202	Покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби	1	Покупні напівфабрикати
					2	Комплектуючі вироби
2	29	Транспортно- заготівельні витрати	291	Сировина і матеріали	1	Основні матеріали
					2	Допоміжні матеріали
			292	Покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби	1	Покупні напівфабрикати
					2	Комплектуючі вироби

Вимоги до плану рахунків управлінського обліку: бути гнучким; відповідати міжнародним принципам і стандартам обліку; повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів; бути зручним у користуванні; сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю підприємства шляхом створення дієвої системи контролю.

Приклад 10.6. Фрагмент робочого плану рахунків з управлінського обліку ТОВ відповідно до облікової політики подано в табл. 10.11.

Таблиця 10.11

Фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку промислового (автомобілебудівного) підприємства

Синтетичний рахунок (1-го порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Субрахунки (рахунки третього порядку)		Субрахунки (рахунки четвертого і п'ятого порядку)
код	назва	код	назва	код	назва	Код, назва
1	2	3	4	5	6	7
23	Виробництво	231	Основне виробництво	2311	«Пресове Виробництво»	Рах. 4-го порядку – номер виду готової продукції; Рах. 5-го порядку – номер виробничої зміни
				2312	«Фарбувальне Виробництво»	Рах. 4-го порядку – номер виду готової продукції; Рах. 5-го порядку – номер виробничої зміни
				2313	«Моторне виробництво»	Рах. 4-го порядку – номер виду готової продукції; Рах. 5-го порядку – номер виробничої зміни
				2314	«Складальне виробництво»	Рах. 4-го порядку – номер виду готової продукції; Рах. 5-го порядку – номер виробничої зміни
				2315	«Випробування»	Рах. 4-го порядку – номер виду

Продовження табл. 10.11

						готової продукції; Рах. 5-го порядку – номер виробничої зміни
23	Вироб ництво	232	Допомі жне виробн ництво	2321	«Витрати енерге тичного цеху»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни
				2322	«Витрати інструме нтального цеху»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни
				2323	Витрати механіко складально го цеху	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни
91	Загально- виробнич і витрати	911	Витрат и на управлі ння пресов им виробн ництв вом	9111	«Пресове вироб- ництво»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
				9112	«Фарбу- вальне вироб- ництво»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
				9113	«Моторне виробництв о»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
				9114	«Складальн е виробництв о»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління

Закінчення табл. 10.11

				9115	«Випробування»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
91	Загально-виробничі витрати	912	Витрати на обслуговування процесу виробництва	9121	«Витрати складського цеху»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
				9122	«Витрати ремонтно-механічного цеху»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
				9123	«Витрати транспортного цеху»	Рах. 4-го порядку – номер виробничої зміни; Рах. 5-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління
91	Загально-виробничі витрати	913	Інші загальні виробничі витрати	Рах. 3-го порядку – 0; Рах. 4-го порядку - цільове призначення витрат у системі управління		
92	Адміністративні витрати	920	Адміністративні витрати	Рах. 3-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління		
93	Витрати на збут	930	Витрати на збут	Рах. 3-го порядку – цільове призначення витрат у системі управління		

За результатами дослідження управлінського обліку витрат підприємств розробляють робочий план рахунків управлінського обліку з метою систематизації облікової інформації за центрами відповідальності та за цільовим призначенням у системі управління.

Висновки до розділу 10

Правильна організація управлінського обліку в сучасних умовах ведення бізнесу сприятиме забезпеченню його довгострокового, ефективного функціонування і розвитку промислових підприємств та досягненню ними оперативних і стратегічних цілей. Перехід на МСФЗ, МСБО сприяв зміні ролі бухгалтера-аналітика (управлінця) в компанії. Процедура впровадження управлінського обліку на промислових підприємствах різна, може включати декілька етапів і залежить від специфіки діяльності; потреба постійного моніторингу зовнішнього та внутрішнього середовища для розроблення ефективних управлінських дій; використання методів оцінки та планування показників діяльності; ускладненням організаційних структур управління, яке вимагає інформаційного механізму координації управлінських процедур всередині самої системи, що сприяє розвитку організаційної культури.

Управлінський аспект впровадження МСФЗ в Україні має ряд проблем щодо їх практичного застосування: необхідність навчання управлінського персоналу МСФЗ, що потребує значних фінансових витрат; застосування бухгалтерами-практиками відмінних від вітчизняної практики підходів до узагальнення облікової інформації; відсутність практики застосування МСФЗ для цілей управлінського обліку; відсутність автоматизації (часткова автоматизація) фінансового і управлінського обліку на підприємствах.

Діяльність з управлінського обліку повинна бути дієва і достовірна відносно показників, результативна і ефективна у використанні ресурсів, чітко відстежувати бюджет і контролювати його цілеспрямоване використання, обґрунтованість нормативів.

Контрольні запитання до розділу 10

1. Сформулюйте проблеми впровадження управлінського обліку на зарубіжних та вітчизняних підприємствах.
2. У чому полягає значення організації управлінського обліку для бізнесу?
3. Які принципи управлінського обліку формують структуру організації та ведення управлінського обліку?
4. Сформулювати перелік принципів управлінського обліку, адаптованих до вимог МСФЗ.
5. Що таке «професійне судження»?
6. Які особливості двокругової (автономної) та інтегрованої (моністичної) систем обліку?
7. Яка роль управлінця в здійсненні управлінського обліку на підприємстві?
8. Визначити функції управлінців.
9. В чому суть інтегрованої та переплетеної систем обліку, особливості застосування?
10. Охарактеризувати загальну систему обліку та сферу її використання.
11. Визначити складові облікової політики підприємства.
12. Що є елементом облікової політики підприємства?
13. Який підхід до побудови Плану рахунків управлінського обліку?
14. Що розуміють під об'єктами облікової політики підприємства виходячи з умов і специфіки його діяльності?
15. Суть поняття «елемент облікової політики» для цілей управлінського обліку.
16. У чому полягає суть облікової політики для цілей управлінського обліку?
17. Які етапи формування облікової політики підприємства?
18. Сформулюйте завдання облікової політики підприємства.
19. Які складові облікової політики підприємства?
20. У чому суть методичного аспекту облікової політики для цілей управлінського обліку?

21. Визначити суть технічного аспекту облікової політики для цілей управлінського обліку.
22. Які підходи до структури Плану рахунків визначені зарубіжним досвідом?
23. Визначити які системи обліку витрат і доходів застосовують.
24. Яка структура рахунків синтетичного і аналітичного обліку витрат?
25. Як класифікують рахунки аналітичного обліку виробництва в залежності від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури ?
26. Які вимоги до плану рахунків управлінського обліку застосовують?
27. Як формують робочий план рахунків управлінського обліку виробничого підприємства?
- 28.3 якою метою розробляють робочий план рахунків управлінського обліку?

Тестові завдання до розділу 10

1. *Організація управлінського обліку ґрунтується*
 1. На системі рахунків бухгалтерського обліку, визначених Законом України.
 2. На загальноприйнятих та власних системах.
 3. На двокруговому та інтегрованому принципі.
 4. Усі відповіді вірні.
2. *Переплетена система обліку:*
 1. Базується на періодичному обліку запасів.
 2. Роздільне ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондуються один з одним.
 3. Базується на безперервному обліку запасів.
 4. Усі відповіді вірні.
3. *Загальна система обліку:*
 1. Базується на періодичному обліку запасів.

2. Роздільне ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондуються один з одним.
3. Базується на безперервному обліку запасів.
4. Усі відповіді вірні.

4. *Двокруговий принцип обліку до структури плану рахунків передбачає:*

1. Виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей управлінського та фінансового обліку.
2. Передбачає, що за результати прийнятих рішень відповідає конкретна особа.
3. Рахунки управлінського обліку кореспондуються з рахунками фінансового обліку.
4. Усі відповіді вірні.

5. *Інтегрований принцип обліку до структури плану рахунків передбачає:*

1. Рахунки управлінського обліку кореспондуються з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.
2. Виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей управлінського та фінансового обліку.
3. Передбачає його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.
4. Усі відповіді вірні.

6. *Взаємодія фінансового і управлінського обліку досягаються на підставі:*

1. Комплексного використання первинної інформації, єдності норм і нормативів, доповнення інформації одного виду обліку іншим, використання спільних методичних прийомів тощо;
2. Даних фінансової, статистичної та податкової звітності суб'єкта господарювання.
3. Сформованого та затвердженого Наказу про облікову політику на підприємстві.
4. Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 11.

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

Особливе значення в умовах ринку відводиться управлінському обліку та звітності як джерело формування повної й достовірної інформації про діяльність підприємства. Формування і подання управлінської звітності є необхідним, оскільки джерелом інформації про умови й результати діяльності господарюючого суб'єкта була і залишається звітність. Показники управлінської звітності задовольняють інформаційні потреби менеджменту підприємства, уможливають контроль за витратами і результатами діяльності на різних рівнях управління, ухвалення та оцінювання виконання управлінських рішень.

Для ефективного управління підприємством у динамічному середовищі існує практична потреба в якісному інформаційному забезпеченні процесу прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі даних управлінської звітності.

Зміст розділу

- 11.1. Сутність управлінської звітності: класифікація і формування
- 11.2. Управлінська звітність за центрами відповідальності та виконання бюджетів підприємства
- 11.3. Звітність за сегментами організації (підприємства)
- 11.4. Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства (про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану).
- 11.5. Управлінський облік доходів, витрат і фінансових результатів з формуванням звітності
- 11.6. Стратегічно-зорієнтований облік як інструмент прийняття управлінських рішень

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатність розуміння сутності «управлінська звітність», класифікації управлінської звітності, формування довідника регламентів управлінської звітності;
- Здатність знати склад, зміст та принципи підготовки внутрішньої управлінської звітності для прийняття управлінських рішень;
- Здатність складання внутрішньої (управлінської) звітності за центрами відповідальності, виконання бюджетів; звіту про фінансовий стан (управлінський баланс).

Ключові терміни та поняття

управлінська звітність, вимоги до управлінської звітності, етапи побудови управлінської звітності, функції управлінської звітності, структурування внутрішньої звітності щодо інформації, класифікація управлінської звітності, довідник регламентів управлінської звітності, внутрішня (управлінську) звітність за центрами відповідальності, звіт про виконання бюджетів (витрат, грошових коштів), звіт про фінансовий стан (управлінський баланс), звіт про фінансовий стан (баланс) в динаміці.

Глосарій розділу 11

Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність – це інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління. Надає релевантну (фінансову та нефінансову) інформацію менеджменту – внутрішнім користувачам для обґрунтування широкого спектру управлінських

рішень з управління бізнесом, щодо центрів відповідальності (витрат, доходів, прибутку), організації самоконтролю, оцінки виконання планів, аналізу майнового та фінансового становища підприємства, планування та прогнозування діяльності.

Мета формування управлінської звітності – надання релевантної інформації відповідно до вимог менеджменту для допомоги керівникам центрів відповідальності в організації самоконтролю їх діяльності.

Інформаційна база управлінської звітності – інформація, створена у фінансовому, управлінському, податковому й інших системах обліку певного підприємства.

Як система обліково-аналітичної інформації, управлінська звітність представлена у вигляді сукупності облікових і розрахункових показників, сформована відповідно до внутрішньої регламентації підприємства та інформаційних запитів користувачів, має відповідати наступним принципам: системного підходу; періодичності; рівноваги; кількісної оцінки; вартості грошей в часі; обачності; контролю; використання професійного судження.

Ведення бухгалтерської (управлінської) звітності здійснюється на основі: документованої, систематизованої інформації про об'єкти і суб'єкти управлінського обліку; інформації різновидів бухгалтерського обліку: теорії бухгалтерського обліку; бухгалтерського фінансового обліку; управлінського обліку (узагальнює планову, нормативну, аналітичну інформацію); податкового обліку; бюджетного обліку (державні підприємства).

Форма управлінської звітності – система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.

Елемент управлінської звітності – сукупність об'єктів, об'єднаних за економічним змістом, інформація про які відображається в управлінській звітності.

Управлінська звітність може використовуватись для: оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності;

продуктивності роботи окремих центрів відповідальності; підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень; налагодження комунікативних зв'язків у межах підприємства.

Розділ форми управлінської звітності – це суттєва частина форми управлінської звітності, яка включає в себе повний набір показників, що характеризують певні аспекти.

Стаття управлінської звітності – елемент управлінської звітності, який відповідає встановленим критеріям обраної підприємством методики формування обліково-аналітичної інформації.

Система показників управлінської звітності – інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі.

Методична база системи управлінської звітності включає три групи методів, а саме: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки і подання управлінських звітів.

Аналітична, оціночна, планова функції управлінської звітності – надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів (управлінців) різних рівнів та діяльність центрів відповідальності.

Логістична (інформаційна) функція управлінської звітності – інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень.

Комунікативна (організаційна) функція управлінської звітності – встановлення взаємозв'язків між різними рівнями управління.

Стратегічна функція управлінської звітності – надання інформації для оцінки перспектив розвитку, формування стратегії підприємства.

Контрольна функція управлінської звітності – інформаційне забезпечення функціонування системи контролю на підприємстві.

Напрями організації системи управлінської звітності: організація праці облікового апарату; організація процесу складання і подання управлінської звітності.

Довідник регламентів управлінської звітності – дозволить більш гнучко і ефективно здійснювати координацію функціонування системи управлінської звітності.

Напрями автоматизації процесів підготовки і подання управлінської звітності – автоматизація бухгалтерського обліку, автоматизація документообігу, автоматизація формування звітних форм.

Принципи формування управлінської звітності для різних користувачів – законодавство не регулює організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві і не встановлює стандартної форми внутрішньої звітності, є індивідуальними для кожного суб'єкта господарювання, враховуючи галузь і специфіку його діяльності.

Накопичувальні звіти – звіти за оперативними структурними підрозділами, центрами відповідальності, сегментами підприємства за короткі проміжки часу (тиждень, місяць, тощо).

Зведені звіти (поточні) – складаються на основі накопичувальних форм звітності й містять систематизовані дані за видами виробництва, об'єктами обліку, про діяльність підрозділів (показники сегмента) на певну дату (місяць, квартал).

Підсумкові звіти – відображають результати діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності (сегментів) та підприємства загалом за певний період (квартал, рік).

Формування внутрішньої звітності стосовно собівартості продукції – складають звітні (або фактичні) калькуляції за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбачених планом, і відображають фактичну собівартість виробленої продукції чи наданих послуг.

Внутрішня управлінська звітність за центрами відповідальності, містить: звіти технологічних центрів витрат основного виробництва (звіти про виробничі витрати за видами

продукції (послуг), звіти про виробничі витрати структурних підрозділів пресового, фарбувального, моторного, складального виробництва та процесу випробувань); звіти технологічних центрів допоміжного виробництва (звіти про витрати енергетичного, інструментального та механіко–складального структурних підрозділів); звіти технологічних центрів витрат обслуговування процесу виробництва (звіти про витрати складського, ремонтно–механічного та транспортного структурних підрозділів).

Звітність за сегментами дозволяє надати користувачам більш релевантну та достовірну інформацію, оскільки зацікавлені особи можуть оцінити діяльність підприємства та його структурних підрозділів через призму управлінського обліку та ефективного менеджменту.

Внутрішня звітність про виконання бюджетів витрат за їх цільовим призначенням у системі управління підприємством, містить: звіти про виконання інноваційних, екологічних, соціальних корпоративних витрат, витрат на охорону праці та забезпечення якості готової продукції й ризиків господарської діяльності.

Звітування витрат для потреб управління (внутрішня (управлінська) звітність) повинна містити інформацію, що дозволить дізнатися про причини групування витрат на підприємстві; належне вимірювання рентабельності продукції та прибутковості замовника; ефективне управління потенціалом підприємства та його оптимізацію з метою мінімізації наслідків; планування та контроль витрат.

Внутрішня інформаційна звітність це взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат.

Організація повного управлінського циклу звітування – це аналіз даних попередніх звітних періодів або ресурсного потенціалу підприємства; розробка планових (прогнозних)

показників; облік фактичних результатів діяльності, контроль відхилень.

Звіт про фінансовий стан (управлінський баланс) – це баланс на дату, в динаміці за звітний період, горизонтальний чи вертикальний, за підрозділами підприємства, за періодами діяльності; формується і подається за п'ятьма розділами: два в активі (необоротні і оборотні активи), три в пасиві (власний капітал, довгострокові зобов'язання, короткострокові зобов'язання), враховуючи побудову розділів зверху-вниз.

Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства формується і подається зі звітів що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про уся діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.

Управлінський облік фінансової діяльності включає в себе, деталізований облік фінансових витрат, фінансових доходів та фінансових результатів.

Управлінський звіт про фінансовий результат – управлінський облік кінцевого фінансового результату, який визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремими видами діяльності у фінансовому обліку у взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.

11.1. Сутність управлінської звітності: класифікація і формування

Для прийняття рішень на різних рівнях управління, на основі інформаційного забезпечення підприємства, необхідна повнота і достовірність відомостей, яка забезпечується внутрішньою управлінською звітністю. Одні автори її називають сегментарною звітністю, інші – внутрішньогосподарською, треті – управлінською, що пов'язано з трактуванням ролі управлінського обліку і звітності в управлінні підприємством.

Найбільш прийнятним є поняття «внутрішня управлінська звітність».

Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність – це інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.

Управлінська звітність надає релевантну (фінансову та нефінансову) інформацію менеджменту – внутрішнім користувачам для обґрунтування широкого спектру управлінських рішень з управління бізнесом, щодо центрів відповідальності (витрат, доходів, прибутку), організації самоконтролю, оцінки виконання планів, аналізу майнового та фінансового становища підприємства, планування та прогнозування діяльності.

Особливості підходів до визначення управлінської звітності:

- управлінська звітність не обмежена у виборі форм, методів і правил, являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- управлінська звітність складається за центрами відповідальності і загалом для підприємства й подається управлінському персоналу різних рівнів;

- управлінська звітність – інформаційна основа ефективного функціонування будь-якого підприємства, розробляється ним самим із урахуванням специфіки діяльності та потреб управлінського персоналу;
- управлінська звітність – це джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування і прийняття управлінських рішень та ін.

В умовах невизначеності та ризику діяльність підприємств потребує вдосконалення інформаційного забезпечення її менеджменту, а відповідно і підходів до формування системи управлінської звітності, яка відрізняється від інших видів звітності користувачами, завданнями, змістом, формою, методикою складання.

Мета формування управлінської звітності – забезпечення потреб *внутрішніх* користувачів інформацією:

- 1) про фактичну ефективність діяльності та її окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 2) для прийняття оперативних управлінських рішень щодо діяльності підприємства загалом та її окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 3) для прийняття стратегічних (перспективних) рішень, тобто планування діяльності підприємства та її окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 4) оперативний контроль усіх елементів фінансово-господарської діяльності та окремих структурних підрозділів (сегментів), визначення поточних проблем, внесення у них змін для майбутньої діяльності.

Як система обліково-аналітичної інформації, управлінська звітність представлена у вигляді сукупності облікових і розрахункових показників, сформована відповідно до внутрішньої регламентації підприємства та інформаційних запитів користувачів, має відповідати наступним принципам: системного підходу; періодичності; рівноваги; кількісної оцінки; вартості

грошей в часі; обачності; контролю; використання професійного судження.

Управлінська звітність як система інформаційного забезпечення користувачів щодо вирішення управлінських завдань, тобто комплексу елементів (обліково-аналітичної інформації звітності), є:

- абстрактною системою, оскільки генерується людським мисленням;
- складно-детермінованою системою, оскільки має внутрішню структуру, причому взаємодії різних елементів цієї системи підпорядковані визначеним алгоритмам;
- динамічною системою, оскільки система обліково-аналітичної інформації управлінської звітності виявиться життєздатною лише тоді і тільки тоді, коли вона буде адекватно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства.

Формування системи внутрішньої звітності передбачає детальне вивчення завдань менеджерами на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень.

Лише інформація, створена у фінансовому, управлінському, податковому й інших системах обліку певного підприємства буде інформаційною базою управлінської звітності.

Завдання внутрішньої управлінської звітності щодо практики роботи вітчизняних підприємств залежить від структури рішень, що потребують інформаційної підтримки, подано на рис.11.1:

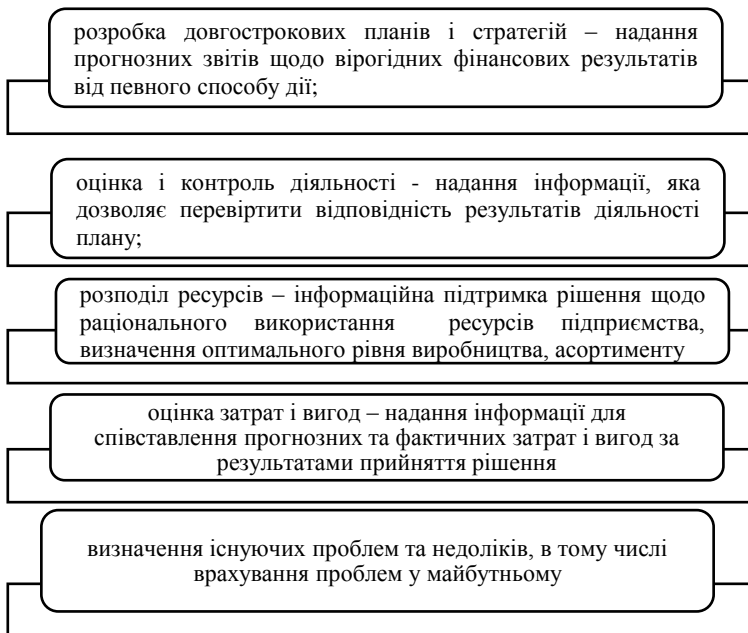


Рис. 11.1. Завдання управлінської звітності

Інформацію щодо управлінських рішень поділяють за часовими межами прийняття на короткострокові та довгострокові рішення (за рівнями: вищий, середній, нижній).

Залежно від рівня управління підприємством, інформація яка подається поділяється на групи:

- *стратегічна інформація*, яка використовується вищим керівництвом;
- *тактична інформація*, для керівників середнього рівня управління;
- *оперативна інформація*, для керівників нижчого рівня управління (див.табл. 11.1).

Таблиця 11.1

**Критерії складу інформації відповідно рівнів
управління підприємством**

Критерії складу інформації за рівнями управління	Користувачі інформації	Характер інформації	Часовий діапазон
Стратегічний	Керуюча компанія. Керівники дочірніх компаній	Приблизна. Має якісний характер	Понад рік
Тактичний	Керівники дочірніх компаній. Керівники підрозділів	Релевантна	Місяць. Квартал. Рік
Оперативний	Керівники підрозділів. Фахівці підрозділів	Детальна. Точна. Вузька. Внутрішня	День. Тиждень

Враховуючи інтереси *всіх стейкхолдерів*, основні проблеми щодо підготовки управлінської звітності пов'язані з відсутністю загальних рекомендацій із формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх розрахунку. Зазначене ускладнює розробку внутрішніх стандартів, які є комплексом взаємопов'язаних нормативних документів і першочергово включають: положення про управлінську звітність підприємства, інструкції про формування окремих звітів, положення про нерозголошення конфіденційної інформації.

Основним фактором, який визначає різноманітні параметри звітності, є потреби користувачів інформації. Характеризуючи звітність порівнюють: *внутрішню (управлінську) та зовнішню (фінансову) звітність*, виявляючи переваги останньої для управління діяльністю підприємства. Основою для складання бухгалтерської управлінської звітності є первинні та зведені облікові документи, облікова політика підприємства та інші документи які відображені на рис. 11.2.

Основна відмінність управлінського обліку від фінансового полягає у наданні для керівництва та менеджменту підприємства більш конкретної інформації про суб'єкт господарювання та його

структурні підрозділи для прийняття виважених управлінських рішень.

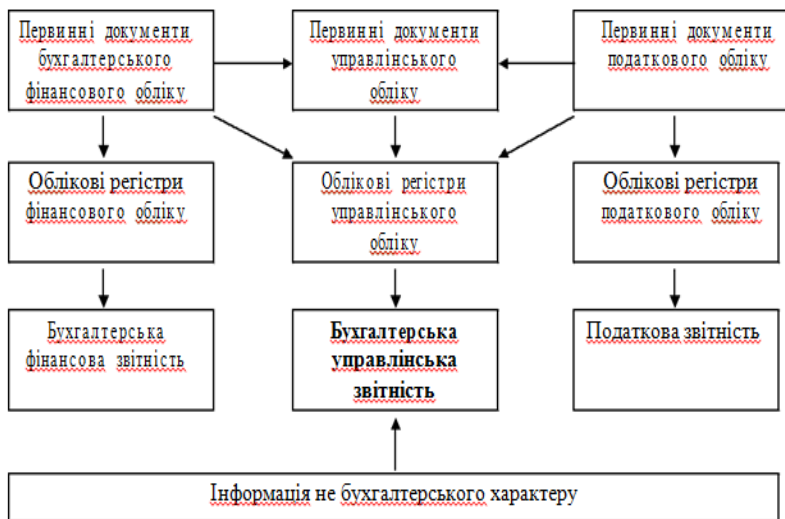


Рис. 11.2. Інформаційна база для формування бухгалтерської управлінської звітності

Ведення бухгалтерської (управлінської) звітності на підприємстві може здійснюватися на основі :

- документованої, систематизованої інформації про об'єкти і суб'єкти управлінського обліку;
- інформації різновидів бухгалтерського обліку: теорії бухгалтерського обліку; бухгалтерського фінансового обліку; управлінського обліку (узагальнює планову, нормативну, аналітичну інформацію); податкового обліку; бюджетного обліку (державні підприємства).

Визначення сутності управлінської звітності, її формування зумовив необхідність уточнення понять:

- *форма управлінської звітності* – система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності;

- *елемент управлінської звітності* – сукупність об’єктів, об’єднаних за економічним змістом, інформація про які відображається в управлінській звітності;

- *розділ форми управлінської звітності* – це суттєва частина форми управлінської звітності, яка включає в себе повний набір показників, що характеризують певні аспекти ;

- *стаття управлінської звітності* – елемент управлінської звітності, який відповідає встановленим критеріям обраної підприємством методики формування обліково-аналітичної інформації;

- *система показників управлінської звітності* – інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі. Це також впорядкована сукупність показників, які знаходяться у взаємозв’язку між собою і достатнім чином інформують про стан того чи іншого об’єкта господарської діяльності підприємства.

Для цілей управління підприємством важливе значення має застосування принципів формування управлінської звітності для різних користувачів, які законодавство не регулюють організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві і не встановлюють стандартної форми внутрішньої звітності, є індивідуальними для кожного суб’єкта господарювання, враховуючи галузь і специфіку його діяльності.

Принципи формування управлінської звітності:

- ✓ обов’язкової кількісної оцінки (при складанні звітності використовуються кількісні та якісні, фінансові та нефінансові показники, які відображають цілі підприємства, деталізують їх за окремими процесами та використовують для оцінки результатів діяльності підприємства);

- ✓ оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка заважає сприймати основну);

- ✓ релевантність (звіт повинен бути корисним для прийняття управлінських рішень на основі релевантної інформації);

- ✓ зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній);

- ✓ оперативність (звіт повинен формуватися в прийнятні терміни, що забезпечить релевантність прийнятих рішень);
- ✓ адресність (звіт призначений для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління));
- ✓ достатність (інформація звіту повинна бути достатньою для прийняття рішень на певному рівні управління);
- ✓ «проектування зверху» (виходити з потрібної звітності, а потім перевіряти, чи достатньою є інформація в облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту);
- ✓ ієрархічності (унікати дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчого, середнього та вищого рівнів управління, що безпосередньо впливає на результати роботи і подальшої її консолідації відповідно до організаційної та ієрархічної структури підприємства; ранжирування даних по рівнях управління і мірі їх важливості, корисності для прийняття рішень).
- ✓ відособленості (орієнтація на центри відповідальності – (визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, а також особливостями роботи конкретного підрозділу);
- ✓ конкретності (інформація в звіті має бути спрямована на вирішення конкретних завдань управління);
- ✓ своєчасності (формування і представлення управлінської звітності, для забезпечення менеджерів необхідною інформацією щодо терміну ухвалення рішень; встановлення контролю за балансом між швидкістю надання інформації та її достовірністю, водночас забезпечити порівнянність і звіряння даних фінансового й управлінського обліку);
- ✓ зіставності інформації з минулими періодами (для об'єктивної оцінки динаміки показників);
- ✓ аналітичності (управлінська звітність повинна містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових, що зумовлено орієнтацією на виявлення чинників, які впливають на відхилення);
- ✓ контрольованості витрат (у звіті структурного підрозділу повинні відображатися планові й фактичні величини тільки тих

видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може впливати);

✓ конфіденційності (передача інформації, управлінської звітності, повинна строго контролюватися з боку керівництва підприємства. Критерії оцінки ефективності звітності подано на рис. 11.3.);

✓ періодичність подання (основним критерієм вибору є своєчасність надання потрібної інформації, для запобігання розвитку негативних чи, сприятливих позитивних тенденцій).

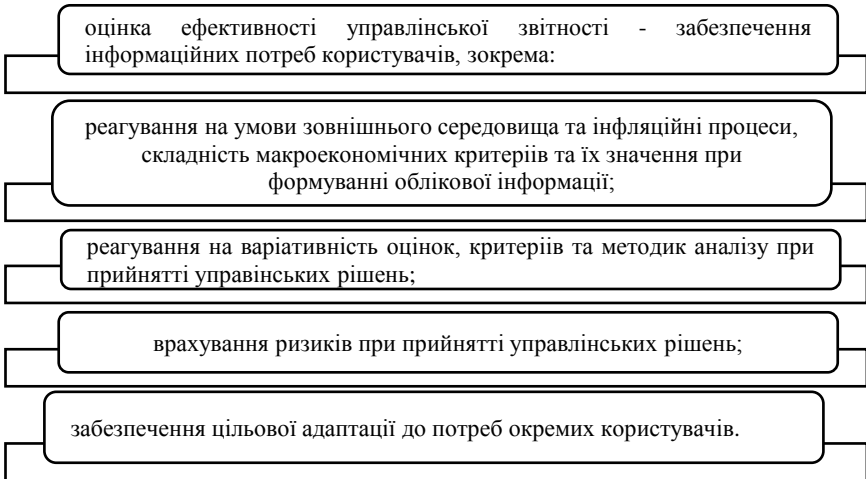


Рис. 11.3. Критерії оцінки ефективності управлінської звітності

Складання фінансової *звітності* за звітний період закріплено законодавчо згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва».

При формуванні внутрішньої управлінської звітності потрібно врахувати внутрішні і зовнішні фактори. До внутрішніх факторів належать: технічний рівень виробництва, організація виробництва і праці, зміна структури і обсягу продукції (робіт, послуг).

До зовнішніх належать ті, на які підприємство не впливає у своїй діяльності: стан загальногосподарської кон'юнктури, тобто рівень розвитку; ділова активність; державне регулювання економіки (система оподаткування, кредитно-фінансова система, комплекс законодавчих та нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства, галузева структура управління); свобода входу на ринок нових суб'єктів, умови та вимоги до відкриття нової справи, наявність монопольних фірм та їх вплив; параметри попиту, які враховують зростання попиту на товари, що виробляє підприємство, його стабільність, що дозволяють йому підвищувати рентабельність, а також закріпити своє становище на ринку.

На рис. 11.4. подано перелік *вимог до складання управлінської звітності підприємства*.



Рис. 11.4. Класифікація вимог до управлінської звітності

Для ефективного функціонування системи управлінської звітності потрібна взаємодія її змістових елементів (перелік звітних

сегментів, зміст звітів, форма подання), щоб забезпечити методичні, організаційні та технічні процеси її формування і подання.

У практичній діяльності вітчизняних підприємств важливим є дотримання методичної бази формування системи управлінської звітності, яка включає три групи методів, а саме: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки і подання управлінських звітів (рис.11.5.).



Рис. 11.5. Методична база формування управлінської звітності

Управлінська звітність може використовуватись для:

- *оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності;*
- *продуктивності роботи окремих центрів відповідальності;*
- *підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень;*
- *налагодження комунікативних зв'язків у межах підприємства.*

Послідовність етапів формування внутрішньої звітності, відображено на рис.11.6.

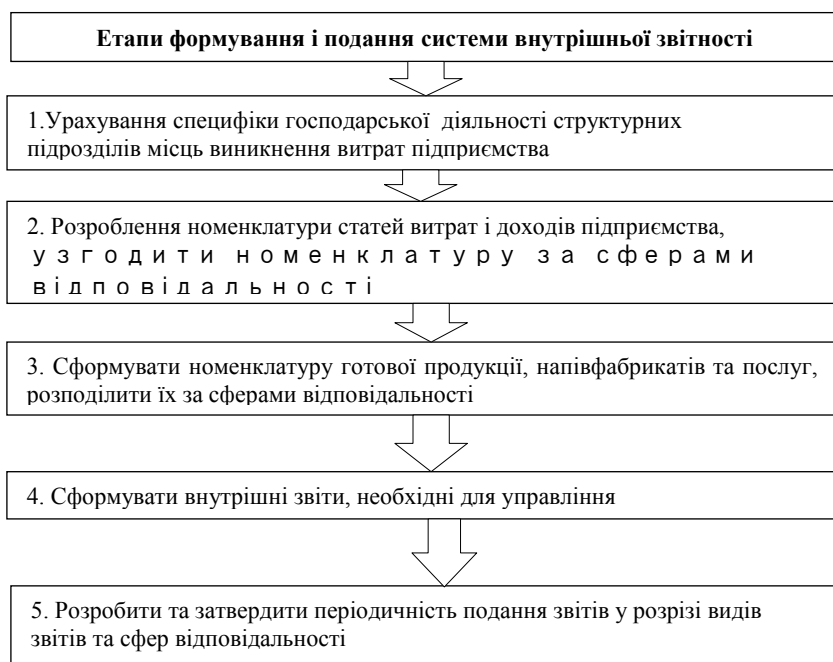


Рис. 11.6. Етапи формування системи управлінської звітності

Приклад 11.1. На рис. 11.7 розглянуто внутрішню управлінську звітність багатопрофільної бізнес-структури, яка побудована відповідно до моделі ланцюжка цінностей і є засобом детального інформування про минулі, поточні та майбутні події

групи компаній, а також універсальною платформою постійного стратегічного контролю з боку стейкхолдерів як всього багатoproфільного комплексу, так і окремих його структурних одиниць – розглядається як ключовий елемент бізнесу.

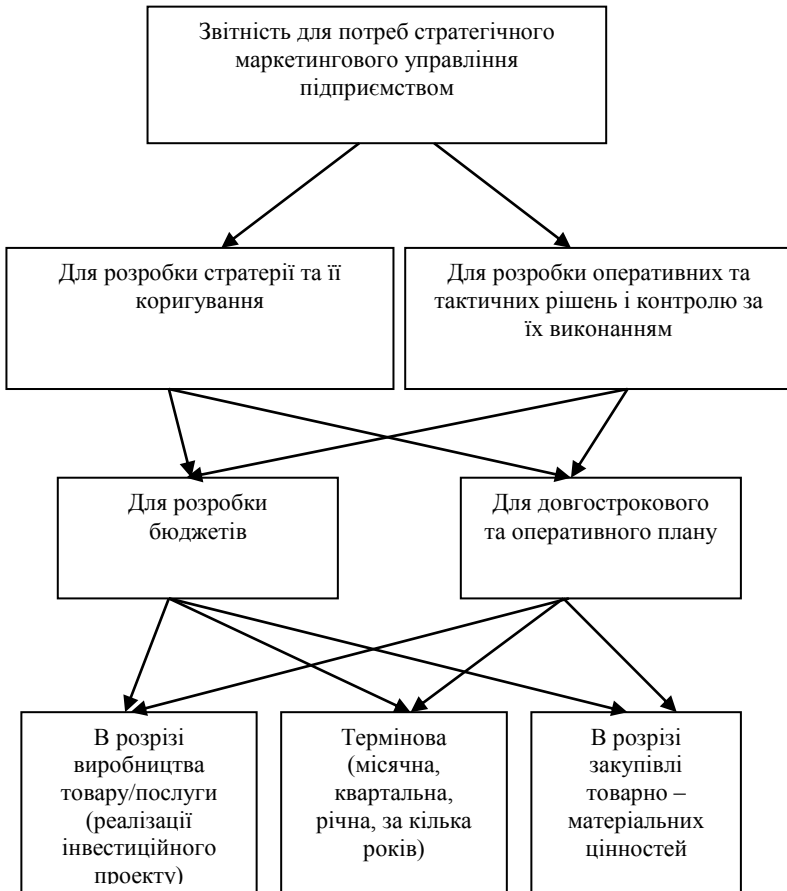


Рис. 11.7. Управлінська звітність для прийняття стратегічних рішень

Регламентація процесу складання і подання управлінської звітності наведено на рис. 11.8.

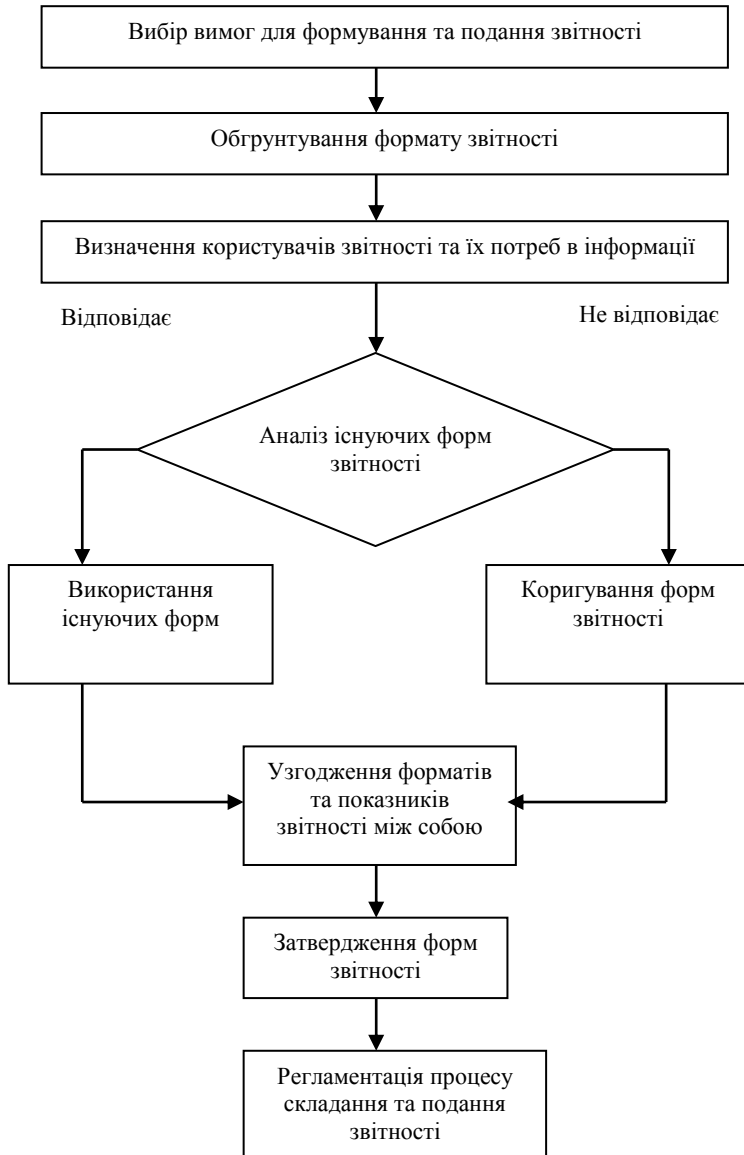


Рис. 11.8. Інструментарій управлінської звітності

Структурування внутрішньої звітності щодо інформації підприємства здійснюють за напрямками:

- 1) внутрішня управлінська звітність про фінансовий стан;
- 2) внутрішня управлінська звітність про фінансові результати діяльності підприємства (звіт про прибутки і збитки);
- 3) внутрішня управлінська звітність про зміни фінансового стану підприємства (бюджет доходів і витрат, кошториси витрат підрозділів, виробничий план, бюджет руху грошових коштів, платіжний календар, інвестиційний план тощо);
- 4) внутрішня управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- 5) внутрішня управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства (звіти про рух грошових коштів, звіт про доходи та витрати, звіт про інвестиційну діяльність тощо);
- 6) внутрішня управлінська звітність для прийняття рішень щодо максимізації прибутку;
- 7) внутрішня управлінська звітність з управління підприємницькими ризиками (за умов невизначеності та ризику);
- 8) корпоративна соціальна звітність (сталий розвиток підприємства).

Перелік функцій управлінської звітності подано в таблиці 11.2.

Таблиця 11.2

Функції управлінської звітності

№ з/п	Перелік функцій	Сутність застосування
1.	Аналітична, оціночна, планова	надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів (управлінців) різних рівнів та діяльність центрів відповідальності
2.	Логістична (інформаційна)	інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень
3.	Комунікативна (організаційна)	встановлення взаємозв'язків між різними рівнями управління
4.	Стратегічна	надання інформації для оцінки перспектив розвитку, формування стратегії підприємства
5.	Контрольна	інформаційне забезпечення функціонування системи контролю на підприємстві

Класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до формування управлінських звітів відображено в табл.11.3.

Таблиця 11.3

Класифікація управлінської звітності

Класифікаційна ознака	Види внутрішніх управлінських звітів
Форма подання	Табличні, графічні, текстові, комбіновані.
Вид діяльності	Виробництво, торгівля, логістика, сільське господарство, та інша (звіт по закупівлі й заготівлях, звіти з реалізації)
Рівень подання	Вищий рівень, середній рівень, нижчий рівень (звіти ризик-менеджерів; звіт для організації процесу створення цінності; звіт для менеджерів структурних одиниць; для менеджерів нижчої ланки)
Об'єм інформації	Зведені, оперативні, підсумкові (звіти по галузі; зведені звіти за рівнями моделі ланцюжка цінностей; зведені звіти за видами діяльності)
Зміст	Комплексні, сегментні, оперативні (звіти за основними видами діяльності; звіти допоміжних видів діяльності; звіти по ключових позиціях та аналітичні звіти)
Періодичність складання	Зведені; підсумкові; загальні; денні, тижневі, декадні, місячні, квартальні, річні
Склад показників	фінансові; нефінансові; комбіновані.
Характер зв'язків	Власне-внутрішні; умовно-зовнішні; зовнішні; комбіновані.
Видами прийнятих управлінських рішень	Обґрунтування оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень
Цільовим значенням	Зовнішня, внутрішня.
Фактор часу	Стратегічні (перспективні), поточні, оперативні.
Стабільність функціонування підприємства	Звіти сформовані за умов визначеності; звіти складені за умов невизначеності і ризику

Отже, запорукою функціонування системи управлінської звітності є її раціональна організація. *Організацію системи управлінської звітності* пропонують здійснювати за напрямками:

- організація праці облікового апарату;
- організація процесу складання і подання управлінської звітності.

Організаційні і методичні аспекти системи управлінської звітності повинні бути відповідним чином задокументовані, що

дозволить урегулювати повноваження і обов'язки співробітників різних підрозділів, і оформлені як у вигляді одного документа так і набору різних організаційно-розпорядчих документів.

Доцільно створити «Довідник регламентів управлінської звітності», що дозволить більш гнучко і ефективно здійснювати координацію функціонування системи управлінської звітності.

Обов'язкові елементи довідника:

1. Вступ.
2. Розподіл відповідальності в системі управлінської звітності.
3. Фінансова структура підприємства.
4. Управлінська звітність підприємства.
 - 4.1. Класифікатор управлінської звітності.
 - 4.2. Форми управлінської звітності.
5. Нормативні значення окремих показників для центрів відповідальності.
6. Контрольні процедури в системі управлінської звітності.

Формування «Довідника регламентів управлінської звітності» із застосуванням сучасних автоматизованих систем обробки облікових даних, вплине на зміст організаційно-розпорядчих документів на підприємстві (див. 11.9).

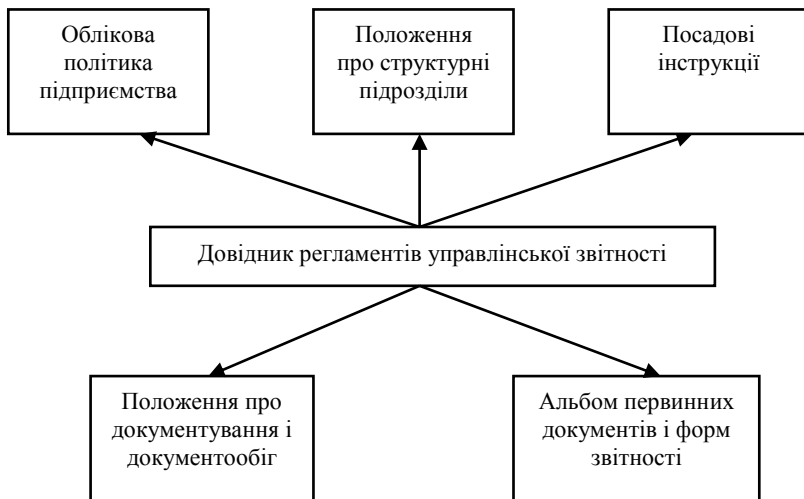


Рис. 11.9. Довідник регламентів управлінської звітності

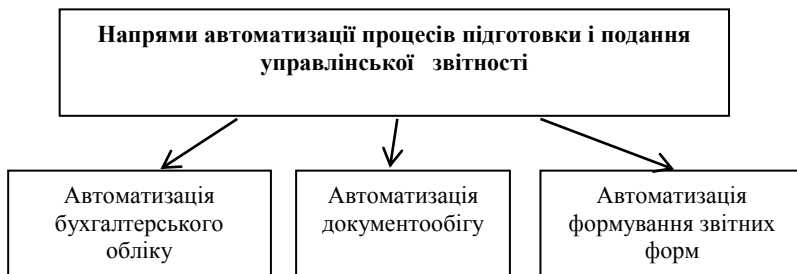


Рис. 11.10. Напрями автоматизації процесів підготовки і подання управлінської звітності

Для великих підприємств, холдингів, корпорацій, рекомендовано складання управлінської звітності про інформаційні потоки, які щоденно змінюються у великих масштабах. Для середніх і малих підприємств, мікропідприємств ведення управлінського обліку та складання звітності здійснюється на розсуд керівництва підприємства.

11.2. Управлінська звітність за центрами відповідальності та виконання бюджетів підприємства

Управлінська звітність як основа для прийняття ефективного, перспективного і стратегічного рішення, повинна стати довгостроковою тенденцією для задоволення інформаційних потреб користувачів звітності. Важливим завданням системи звітності є узагальнення та передача інформації особам, які приймають рішення щодо управління, встановлюють склад, терміни та періодичність подання по центрах відповідальності. Інформація становить комерційну таємницю підприємства (організації), не підлягає опублікуванню і має конфіденційний характер.

Правильно побудована система управлінської звітності дозволяє докладно розкривати різні показники звітності, зокрема формування доходів за видами діяльності, за центрами відповідальності, дозволяє проводити більш глибоку деталізацію

витрат, керівництву реалізовувати різні заходи, спрямовані на підвищення ефективності роботи. Стають можливими оцінка ефективності функціонування різних сегментів, ділянок роботи підприємства та взаємовідносин між ними; перевірка виконання бюджетів, оцінка якості. Звіти забезпечують інформацію, достатню для того, щоб керівництво могло встановити, чому виробляються витрати і який прибуток приносить бізнес-одиниця, центр прибутку, бізнес-напрямок, клієнт, проект, канал збуту і т.д. проаналізувати причини витрат і доходів, привести доходи та витрати до бажаного рівня.

Ведення обліку і складання звітності за центрами відповідальності підвищує дисципліну і відповідальність менеджерів. Для кожного з видів виробництва конкретизована відповідальність менеджерів за витрати, доходи і фінансові результати, тому доцільно використовувати окремі форми управлінської звітності:

- 1) накопичувальні звіти – складають звіти за оперативними структурними підрозділами, центрами відповідальності, сегментами підприємства за короткі проміжки часу (тиждень, місяць тощо);
- 2) зведені звіти (поточні) – складаються на основі накопичувальних форм звітності й містять систематизовані дані за видами виробництва, об'єктами обліку, про діяльність підрозділів (показники сегмента) на певну дату (місяць, квартал);
- 3) підсумкові звіти – відображають результати діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності (сегментів) та підприємства загалом за певний період (квартал, рік).

Підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні звітності.

Перший підхід спрямований на удосконалення калькуляції та контролю витрат, пов'язаний з кожним окремим видом готової продукції, і поділ всіх затрат на прямі та непрямі (загальні). Системи обліку, що реалізують цей підхід, призначені для обчислення повних затрат у собівартості продукції.

Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх факторів. Даний підхід реалізують системи неповних (змінних, «директ костинг») витрат у собівартості продукції.

Основним критерієм групування витрат за системою директ-костинг є залежність від зміни обсягу діяльності, з якою ці витрати пов'язані, що подано в табл. 11.4.

Таблиця 11.4.

Управлінський звіт: склад і структура матеріальних витрат цеху за звітний період

Назва статей	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Сировина (для виготовлення машинобудівної продукції)	105 870	86,1
Пакувальний матеріал	1 721	1,4
Запасні частини основного виробничого обладнання витрат цеху за звітний рік	122	0,1
Паливно-мастильні матеріали	7 624	6,2
Інші матеріали	3 443	2,8
Поточний ремонт	862	0,7
Послуги сторонніх організацій виробничого призначення	3 320	2,7
Всього матеріальних витрат	122 962	100,0

Обидва підходи щодо обліку затрат на виробництво пов'язані із завданням створення оптимальної споживчої цінності продукції для її кінцевого споживача, з одного боку, а з другого, із максимізацією прибутковості виробництва визначеної продукції для підприємства.

З метою формування внутрішньої звітності стосовно собівартості продукції, складають звітні (або фактичні) калькуляції за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбачених планом, і відображають фактичну

собівартість виробленої продукції чи наданих послуг. Фактичні калькуляції відображають фактичний рівень собівартості за окремими видами витрат, вони є засобом контролю рівня собівартості продукції, дозволяють оцінити прогресивність прогнозних і діючих норм витрачання ресурсів підприємства, а також є важливим джерелом інформації для планування й економічного аналізу.

Тотожність номенклатури статей витрат, а також калькуляційних груп сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів у планових і звітних калькуляціях, дозволяє забезпечити контроль над витратами (внутрішня звітність щодо витрат). Зворотній зв'язок забезпечуватимуть через передавання первісних даних, одержаних в цехах, до головної бухгалтерії де їх обраховують, складають оборотні відомості, а потім знову передають до цехів для внутрішнього користування.

Структурування та визначення складу управлінської звітності щодо витрат :

Перша група – **внутрішня управлінська звітність за центрами відповідальності**, містить:

- звіти технологічних центрів витрат основного виробництва (звіти про виробничі витрати за видами продукції (послуг),
- звіти про виробничі витрати структурних підрозділів пресового, фарбувального, моторного, складального виробництва та процесу випробувань);
- звіти технологічних центрів допоміжного виробництва (звіти про витрати енергетичного, інструментального та механіко–складального структурних підрозділів);
- звіти технологічних центрів витрат обслуговування процесу виробництва (звіти про витрати складського, ремонтно–механічного та транспортного структурних підрозділів).

Друга група – **внутрішня звітність про виконання бюджетів витрат за їх цільовим призначенням у системі управління підприємством**, містить звіти про виконання:

- інноваційних,
- екологічних,
- соціальних корпоративних витрат,
- витрат на охорону праці та забезпечення якості готової продукції й ризиків господарської діяльності.

Формування (звітування) витрат для потреб управління (внутрішня (управлінська) звітність) повинна містити інформацію, що дозволить:

- дізнатися про причини групування витрат на підприємстві;
- належне вимірювання рентабельності продукції та прибутковості замовника;
- ефективне управління потенціалом підприємства та його оптимізацію з метою мінімізації його наслідків;
- планування та контроль витрат.

Для організації повного управлінського циклу звітування необхідно здійснювати:

- аналіз даних попередніх звітних періодів або ресурсного потенціалу підприємства,
- розробка планових (прогнозних) показників,
- облік фактичних результатів діяльності, контроль відхилень.

На основі показників управлінської звітності забезпечується координація центрів відповідальності та структурних підрозділів підприємства, узагальнення прогнозної, облікової та аналітичної інформації.

Управлінська звітність є засобом формалізації вимог користувачів до інформації і як самостійна система виконує функцію управління обліком з метою збору, накопичення та надання інформації, необхідної для прийняття економічних і соціальних рішень.

Внутрішня інформаційна звітність це взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування

підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат, представлено в табл.11.5.

Таблиця 11.5

Внутрішній звіт начальника цеху за місяць

№ з/п	Витрати цеху	тис.грн
1.	Витрати на управління виробництвом:	
	- оплата праці апарату управління цехами	
	- єдиний соціальний внесок	
	- медичне страхування апарату управління цехом	
	- витрати на оплату службових відряджень персоналу цеху	
2.	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового) призначення	
3.	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового) призначення	
4.	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	
5.	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва:	
	<ul style="list-style-type: none"> • оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі 	
	<ul style="list-style-type: none"> • витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів 	
	<ul style="list-style-type: none"> • оплата послуг сторонніх організацій 	

Закінчення табл. 11.5

6.	Витрати на:	
	- опалення	
	- освітлення	
	- водопостачання	
	- інше утримання виробничих приміщень	
7.	Витрати на обслуговування виробничого процесу:	
	- оплата праці загальновиробничого персоналу	
	- єдиний соціальний внесок	
	- медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом	
	- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції	
8.	Витрати на:	
	- охорону праці	
	- техніку безпеки	
	- охорону навколишнього природного середовища.	

Управлінський звіт щодо руху сировини і матеріалів це звіт, який складають для контролю запасів в умовах автоматизованого обліку, приклад якого подано в табл. 11.6.

Таблиця 11.6

Управлінський звіт руху сировини і матеріалів

№ з/п	Номенклатура	Структурний підрозділ	Рахунок обліку	На початок періоду	Оборот за період		На кінець періоду
					Надходження	Витрати	
1							
2							
3							
...							
n							

Проте необхідним є *контроль* (самоконтроль) ефективності використання управлінських показників (фінансових і нефінансових критеріїв оцінки їхньої діяльності) у системі загального менеджменту господарюючого суб'єкта, на основі форм управлінської звітності. Схему аналізування звітності про виконання бюджетів витрат відображено на рис. 11.11.

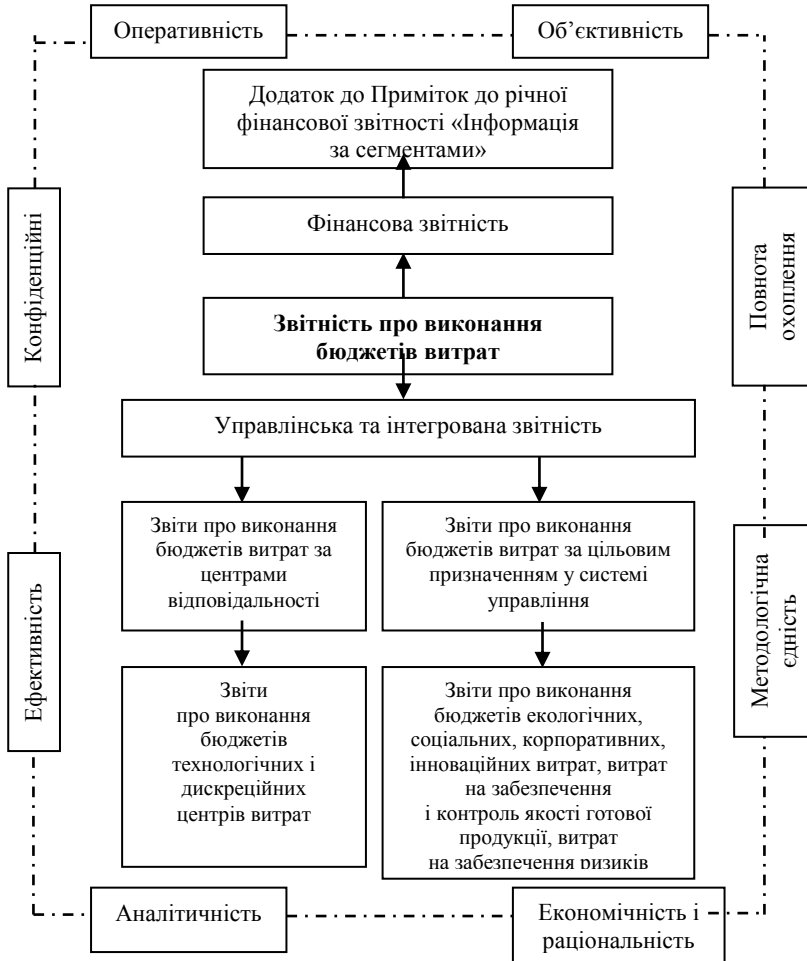


Рис. 11.11. Система звітності про виконання бюджетів витрат

Внаслідок різних потреб, що виникають у керівників, управлінська звітність кожної комерційної організації (підприємства) має свою специфіку. Обсяг та різноманітність показників в управлінській звітності дозволяє приймати оперативні та стратегічні управлінські рішення, про стан організації та зробити необхідні кроки до поліпшення показників у майбутньому.

Застосування спеціальних форм управлінської звітності, що відображають ту чи іншу певну сторону діяльності, дозволяє не тільки отримати відчутні результати, а й періодично оцінювати якість інформації та її джерела. Працівникам, відповідальним за складання звітів, необхідно регулярно аналізувати якість і джерела інформації за місцями виникнення та центрами відповідальності, а аналізом ситуацій, повинні займатися керівники. Якщо окремі показники формуються цілим рядом підрозділів, то інформація, що належить кільком власникам, повинна бути однорідною, що робить доцільним організацію загальних фінансових потоків. Управлінська звітність не може замінювати собою фінансову чи податкову, вона лише доповнює її, призначена для внутрішнього використання і не може бути передана на сторону. Конфіденційність звітності має бути забезпечена системою організації управлінського обліку, через внутрішні виробничі плани і звіти.

11.3. Звітність за сегментами організації (підприємства)

Звітність за сегментами дозволяє надати користувачам більш релевантну та достовірну інформацію, оскільки зацікавлені особи можуть оцінити діяльність підприємства та його структурних підрозділів через призму управлінського обліку та ефективного менеджменту.

Окремі автори (С. Ф. Голов, Друрі К.) ототожнюють поняття «сегмент» та поняття «центр відповідальності».

Мета формування показників звітності за сегментами – забезпечення користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) інформацією, що характеризує специфіку діяльності звітних сегментів та їх фінансові результати для ухвалення обґрунтованих рішень стосовно сегментів діяльності та підприємства загалом.

Завдання звітності за сегментами:

- 1) надання інформації для формування показників, важливих з позиції управління, з метою прийняття управлінських рішень.
- 2) оцінка основних напрямів діяльності підприємства на основі економічного аналізу показників (доходи, витрати, прибутки, активи, зобов'язання тощо) в розрізі звітних сегментів;
- 3) оцінка результатів діяльності та ефективності використання активів звітними сегментами на основі аналізу показників рентабельності, ліквідності, оборотності тощо;
- 4) оцінка ризиків, перспектив розвитку та прогнозування результатів діяльності окремих сегментів та підприємства загалом;
- 5) обґрунтування рішень менеджменту підприємства стосовно окремих звітних сегментів або підприємства загалом.

Звітність за сегментами виконує функції: інформаційна, аналітична, контрольна, мотиваційно-стимулююча, планова.

Підготовку та подання звітності за сегментами здійснюють послідовно за етапами (фазами) (табл. 11.7.) на основі встановленої методологічної бази (організаційної і методичної фази).

Таблиця 11.7

Підготовка та подання звітності за сегментами

Етап	Назва етапу
Організаційна фаза	
1-й етап	Формування моделі ведення сегментного обліку відповідно до обраного критерію.
2-й етап	Формування єдиної облікової політики для всіх структурних підрозділів.
3-й етап	Розробка єдиного робочого плану рахунків із урахуванням потреб сегментного обліку.
Методична фаза	
4-й етап	Побудова системи звітних показників для формування звітності за сегментами.
5-й етап	Розробка внутрішніх інструкцій щодо формування показників звітності.
6-й етап	Розробка спеціалізованих форм внутрішньої звітності для потреб управління сегментами діяльності.
7-й етап	Внутрішній аудит звітності.

Згідно з Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності, а також визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності. В той час як, у Національному положенні (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (НП(С)БО 29) передбачено форму 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» і визначено можливості групування за сегментами показників за видами діяльності, напрямками чи розташуванням підрозділів. Складання та подання звітності за сегментами, що регулюється НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», розглянуто в таблиці 11.8.

Таблиця 11.8.

Регулювання звітності за сегментами в Україні

Регулювання	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»
Сфера застосування	Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм, якщо підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність або підприємство займає монополію (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення
Джерело інформації	Консолідована фінансова звітність. Індивідуальні фінансові звіти.
Інформація, яку необхідно розкрити	Доходи і витрати; активи і зобов'язання. Форма звітності чітко регульована стандартом.
Узгодження	Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися з відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності).

Закінчення таблиці 11.8

База для визначення звітного сегмента	Господарська або географічна ознака
Суттєвість	<p>Звітним сегмент визнається, якщо дохід від його діяльності становить 10% або більше від сукупного доходу підприємства; частка активів сегмента 10% або більше від загальної суми активів усіх сегментів; чистий прибуток, або збиток сегмента становить 10% (і більше) від сукупного чистого прибутку.</p> <p>Сегмент також може бути визнаний звітним, якщо інформація про нього є суттєвою. Загальна сума чистого прибутку від зовнішніх операцій звітних сегментів повинна дорівнювати 75% чи більше від сукупного чистого прибутку.</p>
Винятки	Малі підприємства, неприбуткові організації, банки і бюджетні установи та підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ

Відповідно до НП(С)БО 29 звіт «Інформація за сегментами» (форма № 6) є додатком до приміток до річної фінансової звітності, в якому розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів. Зокрема, в розділі I форми № 6 розкривають інформацію про пріоритетні звітні сегменти підприємства. Як пріоритетний звітний сегмент може бути вибрано: господарський; географічний виробничий; географічний збутовий.

Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;

територіальним розташуванням виробництва продукції (товарів, робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Управлінський облік за сегментами забезпечує наскрізний характер – об’єктом оцінки є сегмент діяльності, результат якого має цінність для споживача.

Зокрема, визначаючи вид пріоритетного звітного сегменту враховують організаційну структуру підприємства і результат відображають в наказі про облікову політику.

Як зазначено в НП(С)БО 29, якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів певного підприємства побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляється, то пріоритетним визнають господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний.

Водночас, якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнають географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський (табл.11.9).

Таблиця 11.9

Вибір допоміжних звітних сегментів

Розділ I	Розділ II			Розділ III
вид пріоритетного звітного сегменту	вид допоміжного звітного сегменту	інформація яку розкривають	вид допоміжного звітного сегменту	інформація яку розкривають
Господарський	Географічний збутовий	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям (підпункт 22.1 НП(С)БО 29)	Географічний виробничий	Балансова вартість активів та капітальні інвестиції (підпункт 31.1 (НП(С)БО 29)

Закінчення табл.11.9

Географічний виробничий	Господарський	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям, а також балансова вартість активів і капітальні інвестиції (підпункти 22.1 і 31.2 (НП(С)БО 29)	Географічний збутовий	Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям (підпункт 22.3 НП(С)БО 29)
Географічний збутовий			Географічний виробничий	Балансова вартість активів та капітальні інвестиції (підпункт 31.3 (НП(С)БО 29)

Так, з таблиці 11.9. за відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів та ризиків пріоритетним звітним сегментом визнають господарський сегмент, а допоміжним – географічний. Тоді, в розділі I форми № 6 наводять детальну інформацію про фінансові показники основної діяльності сегментів (доходи, витрати) за кожним пріоритетним звітним сегментом, а також нерозподілені доходи та витрати. У сегментарній звітності зазначають відомості про балансову вартість активів та зобов'язань пріоритетних звітних сегментів, а також суму капітальних інвестицій та амортизаційних відрахувань таких сегментів. У розділах II і III форми № 6 розкривають інформацію про допоміжні звітні сегменти. При цьому вибір допоміжних звітних сегментів та зміст інформації, що має бути наведена в розділах II і III форми № 6, також залежать від того, який сегмент вибрано пріоритетним (табл. 11.9.). Також підприємство може доповнити перелік показників діяльності допоміжних звітних сегментів, що

відображаються в розділах II і III форми № 6 (підпункт 31.4 НП(С)БО 29).

Звітність за сегментами призначена для задоволення інтересів внутрішніх користувачів (власника, керівника, менеджерів та працівників) у достовірній, оперативній та повній інформації в розрізі звітних сегментів підприємства для прийняття ефективних та своєчасних рішень.

Залежно від специфіки діяльності, індивідуальних потреб і вимог внутрішніх користувачів, внутрішня (управлінська) звітність за сегментами становить комерційну таємницю підприємства. Зважаючи на те, що вид, зміст, форми і терміни подання звітності не підлягають оприлюдненню, її встановлюють внутрішніми розпорядчими документами конкретного суб'єкта господарювання.

Варто зазначити, що звітність за сегментами як жодна інша форма звітності компілює фінансову та управлінську звітність підприємства. Зокрема, управлінська звітність включає закриту інформацію, яку керівництво компанії не оприлюднює. Так, для ідентифікації звітних сегментів джерелом є: 1) управлінські звіти щодо результатів діяльності та розподілу ресурсів серед підрозділів підприємства; 2) матеріали, які є частиною інформаційних матеріалів для Ради директорів; 3) інформація, яка надається вищому управлінському персоналу з метою ухвалення управлінських рішень та аналізу.

Підрозділи підприємства, які мають місцезнаходження в різних регіонах (областях) України, державах або групах країн вважають географічними сегментами. Зокрема, на основі кількісного підходу до визначення звітнього сегмента, виокремлюють географічні сегменти за групами країн із типовими економічним та політичним середовищами, які можуть мати підвиди: 1) виробничий сегмент – за виробничими потужностями; 2) збутовий – за торговельними представництвами (див.табл.11.9). Звітні сегменти визначають за напрямками: 1) видами діяльності; 2) центрами відповідальності; 3) видами продукції (товарів, робіт, послуг); 4) ринками збуту продукції; 5) розташуванням активів компанії.

11.4. Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства (про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану)

Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства формується і подається зі звітів що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про усю діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.

Фрагмент форми стратегічної внутрішньогосподарської (управлінської) звітності за ключовими показниками у розрізі стратегічних перспектив центру відповідальності середнього рівня управління «Типографія», бізнес-процесу «Виробництво», відображено в табл. 11.10.

Таблиця 11.10

Фрагмент форми стратегічної (внутрішньогосподарської) управлінської звітності бізнес-процесу «Виробництво»

№	Ключові показники бізнес-процесу – «Виробництво»	Од. виміру	План	Факт	Відхил. абсол.
F.	Перспектива: ФІНАНСИ				
F1	Ступінь зниження собівартості одиниці продукції	%	0,5	0,45	-0,05
F2	Відношення величини штрафних санкцій з неякісної продукції до виробничої собівартості	Число	1,3	1,25	0,05
C.	Перспектива: КЛІЄНТИ І ПРОДУКТИ				
C 1	Кількість номенклатурних позицій продукції	шт.	19	18	-1
C 2	Ступінь виконання виробничого завдання	%	93	93,2	0,2
P.	Перспектива: БІЗНЕС-ПРОЦЕСИ				

Закінчення табл. 11.10

P1	Частка порушень технології виробництва	%	6	6,5	-0,5
P2	Ступінь ритмічності виробництва продукції	%	1,4	1,38	0,02
R.	Перспектива: ПЕРСОНАЛ І РЕСУРСИ				
R 1	Обсяг виробленої продукції на одного робітника (продуктивність праці)	млн. грн. на чол.	4,6	4,5	-0,1
R 2	Індекс задоволеності зарплатою, умовами праці	Число	0,6	0,6	0
R 3	Частка відповідності розряду робочих розряду за вимогами технології виробництва продукції	%	85	84	-1
R 4	Частка завантаження виробничого обладнання	%	85	85,7	0,7

Модель стратегічного управління «Система менеджменту якості» органічно поєднує процесно-орієнтоване управління та управління за стратегічними картами, що забезпечує менеджмент підприємства економічною інформацією фінансового та нефінансового характеру для прийняття своєчасних оперативних, тактичних та стратегічних рішень.

Для потреб управління фахові працівники підприємства можуть скласти звіт про фінансовий стан (управлінський баланс): на дату, в динаміці за звітний період, горизонтальний чи вертикальний, за підрозділами підприємства, за періодами діяльності, формується і подається за п'ятьма розділами: два в активі (необоротні і оборотні активи), три в пасиві (власний капітал, довгострокові зобов'язання, короткострокові зобов'язання), враховуючи побудову розділів зверху-вниз.

Горизонтальний звіт про фінансовий стан (управлінський баланс) це двостороння таблиця в якій активи розміщуються ліворуч, а зобов'язання і капітал – праворуч (табл.11.11).

Таблиця 11.11

**Горизонтальна форма звіту
про фінансовий стан (баланс)**

Статті	Сума	Статті	Сума
Необоротні активи	X	Власний капітал	X
Оборотні активи	X	Довгострокові зобов'язання	X
		Короткострокові зобов'язання	X
Активи, всього	X	Пасиви, всього	X

У вертикальній формі звіту про фінансовий стан (баланс), елементи розміщуються послідовно зверху до низу : активи, власний капітал, зобов'язання (табл.11.11).

Таблиця 11.12

**Вертикальна форма звіту
про фінансовий стан (баланс)**

Статті	Сума
Необоротні активи	X
Оборотні активи	X
Активи, всього	X
Власний капітал	X
Довгострокові зобов'язання	X
Короткострокові зобов'язання	X
Пасиви, всього	X

Звіт про фінансовий стан (баланс) в динаміці крім згаданих показників надає інформацію щодо їх динаміки за відповідний проміжок часу. Переваги: наочність динамічних змін протягом року; недоліки – менша наочність загальної структури, співвідношення активів і пасивів.

Фінансова діяльність підприємства впливає на процеси його вартості і залежить від наявності фінансових ресурсів, склад яких

відображено в табл.11.13. Управлінський облік фінансової діяльності включає в себе, деталізований облік фінансових витрат, фінансових доходів та фінансових результатів.

Таблиця 11.13

Склад фінансових ресурсів підприємств

Власний капітал	Зареєстрований (пайовий) капітал
	Капітал у дооцінках
	Додатковий капітал
	Резервний капітал
	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
	Неоплачений капітал
	Вилучений капітал
Позиковий капітал	Довгострокові зобов'язання і забезпечення
Залучені грошові засоби	Поточні зобов'язання і забезпечення

11.5. Управлінський облік доходів, витрат і фінансових результатів з формуванням звітності

У відповідність з Директивою ЄС, важливим є формування звітності країн-членів Євросоюзу основного показника діяльності підприємств – фінансового результату (прибутку чи збитку).

Так, у 2013 році Європейський Парламент та Рада ЄС прийняли Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств, яка встановлює нові умови складання, подання та оприлюднення фінансової, консолідованої фінансової звітності, а також новий порядок визнання та оцінки певних видів активів та зобов'язань, доходів і витрат. Для забезпечення імплементації Директиви ЄС її основні положення включені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зміни до якого 5 жовтня 2017 року затвердила Верховна Рада України. Побудова вітчизняної системи обліку передбачає подання звітності: звітність за МСФЗ і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 1, НП(С)БО25).

Фінансовий результат на підприємстві формується шляхом зіставлення доходів і витрат, які були понесені підприємством під час виробництва продукції з метою подальшого продажу та отримання доходів. *Фінансовий результат* є одним з основних показників не тільки фінансової та податкової, але й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управління.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Тоді як збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Оцінка прибутку як показника результату діяльності підприємства є головною ланкою сучасної фінансової звітності. Кінцевий прибуток можна визначити по різному і адресувати різним користувачам. Від правильного визначення фінансового результату в значній мірі залежать прийняті управлінські рішення.

Застосовують три підходи до визначення суті та змісту фінансових результатів: економічний, бухгалтерський та управлінський:

Економічний підхід:

- кінцевий результат діяльності,
- основний результат і мотив діяльності підприємства,
- економічний результат,
- дохід від економічних ресурсів,
- приріст чистих активів,
- винагорода, що надається власникам факторів виробництва,
- зміни у власному капіталі протягом періоду,
- додана вартість від основної діяльності.

Управлінський підхід

- кінцевий результат виробничо-господарської та фінансової діяльності,
- різниця між маржинальним доходом і постійними витратами,
- мета господарських операцій та господарської діяльності підприємства.

Бухгалтерський підхід

- залишок після того, як зроблені виплати власникам всіх факторів виробництва,
- різниця між виручкою від реалізації продукції та альтернативними витратами,
- виручка за мінусом валових витрат із залучення ресурсів з урахуванням їх альтернативної вартості,
- порівняння доходів і витрат звітного періоду (прибуток, збиток, кінцевий результат),
- визначення оподаткованого прибутку.

Найбільш важливими для бухгалтерсько-управлінського обліку є операції управління витратами, доходами та результатами через вплив як на витрати, так і на доходи. Причому управління результатами здійснюється через використання фінансових індикаторів (інформація, яка отримана в системі бухгалтерського обліку). Однак орієнтація на оцінку лише результативності діяльності підприємства (співвідношення доходів і витрат) є недостатньою, оскільки не дає можливості оцінити вплив на вартість нематеріальних активів (знань та досвіду ключових співробітників; відносин із клієнтами і партнерами; використання передових технологій тощо, які в сучасних умовах є основним джерелом конкурентоспроможності підприємств).

Внаслідок накопичення невідповідностей, управлінський облік, який ґрунтується на бухгалтерському обліку, у кінцевому підсумку відображає фінансовий результат, далекий від реальності, у той час як власники та потенційні інвестори прагнуть отримувати інформацію про реальний стан справ на підприємстві з метою порівняння альтернативних варіантів капіталовкладень.

Управлінська інформація повинна нести організаційні завдання виробничого підприємства, такі як цінності клієнта, якість, постійне вдосконалення та ліквідація відходів, оптимізація замовлень, ефективність релевантних рішень і можливості використання вивільнених виробничих потужностей.

Лише фінансові показники не дають повної та адекватної картини розвитку підприємства та висвітлюють стан підприємства, що склався на момент оцінки, коли реагувати вже пізно.

У «звітності про прибуток» можуть використовувати показники:

- прибуток як показник ефективності діяльності апарату управління;
- прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів.

Виділяють два підходи методики розрахунку фінансового результату:

перший ґрунтується на концепції капіталу,

другий – на моделі В. Леонтьєва «витрати – випуск».

Концепції капіталу містяться в Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності, виданій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). У міжнародній практиці розрізняють дві концепції капіталу і її збереження.

1) Концепція фінансового капіталу (капітал – інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність), за якою «капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства».

Відповідно до концепції збереження фінансового капіталу позитивний фінансовий результат (прибуток) вважається заробленим, якщо фінансова (або грошова) величина чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) величину чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників впродовж даного періоду.

2) Концепція фізичного капіталу (капітал – виробнича потужність), за якою капітал трактують як продуктивність підприємства, яка базується, наприклад, на одиницях продукції за день. Відповідно до цієї концепції позитивний фінансовий результат відображає зростання капіталу за певний період.

3) *Метод порівняння капіталу* передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниця між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду. Якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток. Використовують метод порівняння капіталу у Франції. Закон «Про торговельні товариства» пропонує визначати фінансовий результат як різницю між виручкою, збільшеною на прибутки, і витратами, збільшеними на збитки. Загальний податковий кодекс Франції, визначення фінансового результату подає як різницю між вартістю чистого активу на кінець і початок періоду, за виключенням внесків капіталу і відхилень. Цей метод називають ще балансовим методом. *Балансове рівняння має вигляд:* Активи = Власний капітал + Зобов'язання.

Звідси впливає таке рівняння: *Фінансовий результат = Актив – Капітал – Зобов'язання.*

За методом порівняння капіталу (балансовим методом) фінансовий результат можна подати як різницю суми залишків активних і пасивних рахунків. Це є результатом того, що рахунки доходів і витрат, які закривають на дату складання балансу, залишків не мають. Рекомендують використовувати цей метод малим підприємствам в умовах спрощеного оподаткування.

Фінансовий результат за методом «витрати – випуск» розраховують шляхом зіставлення доходів та витрат підприємств, яке коригують на суму зміни залишків запасів і вартості незавершеного будівництва.

Нагадаємо, що міжнародна практика бухгалтерського обліку виділяє два варіанти визначення фінансового результату за цією моделлю: французький та англо-американський (р.3,4).

Розглянемо формування величини фінансового результату у Франції:

1) експлуатаційний фінансовий результат – результат статутної діяльності підприємства, який визначають як різницю виручки від продажу та суми витрат, пов'язаних із процесами виробництва і реалізації продукції;

2) фінансовий результат – результат, пов'язаний з емісією акцій, послугами фінансового і банківського обслуговування підприємства, фінансовою участю в господарській діяльності інших підприємств;

3) надзвичайний (екстраординарний) фінансовий результат – результат, що характеризується наявністю операцій довгострокового характеру, наприклад реалізацією основних засобів, «ноу-хау», авторського та орендного права.

Поділ фінансового результату на три види за французьким підходом (експлуатаційний, фінансовий та надзвичайний (екстраординарний)) є за своєю сутністю подібним до показників фінансових результатів від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності підприємства.

Англо-американський варіант визначення фінансового результату передбачає його поділ відповідно до функцій діяльності

підприємства: виробництво, реалізація, управління. Цей підхід до розрахунку фінансового результату має певні відмінності від українського порядку визначення аналогічного показника. Розрахунок фінансового результату за функціями діяльності підприємства має певну схожість з порядком визначення фінансового результату від операційної діяльності вітчизняних підприємств.

Четверта Директива ЄС встановлює два формати Звіту про прибутки та збитки:

- 1) за характером витрат;
- 2) за функцією витрат.

Фінансові результати відображають за кордоном у Звіті про прибутки і збитки, в Україні – у Звіті про фінансові результати. Проте, підприємства мають право вибрати один з форматів і повинні дотримуватися його впродовж фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року дозволяється тоді, якщо це дасть змогу підприємству достовірніше й об'єктивніше відображати прибутки та збитки. В Україні згідно НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати ґрунтується на класифікації витрат за їх функціями. Порівняння «Звіту про прибутки і збитки» та «Звіту про фінансові результати» відображено в табл.11.14.

Таблиця 11.14.

**Порівняння Звіту про прибутки і збитки
та Звіту про фінансові результати**

Стаття звіту про прибутки і збитки згідно з Директивою 34/2013 ЄС	Стаття звіту про фінансові результати згідно з НП(С)БО 1
1) Чистий обіг	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2) Собівартість реалізованої продукції (зокрема, коригування вартості)	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3) Валовий прибуток або збиток	Валовий прибуток або збиток
4) Витрати на реалізацію (зокрема, коригування вартості)	Витрати на збут
5) Адміністративні витрати (зокрема, коригування вартості)	Адміністративні витрати

Закінчення табл. 11.14

6) Інші операційні витрати	Інші операційні витрати
7) Дохід від часток участі	Дохід від участі в капіталі
8) Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів	Інші доходи
9) Інший відсотковий та подібний дохід	Інші фінансові доходи
10) Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи	Інші фінансові доходи; фінансові витрати
11) Інші відсоткові та подібні витрати	Фінансові витрати
12) Податок на прибуток або збиток	Витрати (дохід) з податку на прибуток
13) Прибуток або збиток після сплати податків	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування
14) Інші податки, не відображені у статтях 1–13	
Прибуток або збиток за фінансовий рік	Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)

Зміст статей Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати майже тотожний і за своєю сутністю відображає ідентичну інформацію. Отже, форма № 2, яку складають вітчизняні підприємства, відповідає вимогам Директиви 34/2013 ЄС.

Розрахунок фінансового результату за методом функції витрат, ґрунтується на концепції продажу, вважають економічно більш обґрунтованим порівняно з методикою його розрахунку на основі показника виробленої продукції. Однак є важливим під час складання фінансової звітності, максимальне розширення її аналітичних можливостей, зростання надійності аналізу.

Управлінський звіт про фінансовий результат – це управлінський облік кінцевого фінансового результату, який визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремими видами діяльності у

фінансовому обліку у взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.

У «Звіті про фінансові результати» варто подавати показник вартості виробленої продукції (валового обсягу виробництва), розрахований на основі даних про кількісні зміни залишків готової продукції та вартості реалізації. Зазначене сприятиме визначенню показника – валова додана вартість (табл. 11.15.), та аналізу співвідношення сум чистого доходу від реалізації продукції, величин загальних операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут з вартістю виробленої продукції.

Таблиця 11.15.

Звіт про фінансовий результат від виробництва продукції

Найменування показника	За звітний період	За попередній період
Вартість виробленої продукції	27 854	205 434
Матеріальні витрати	11 471	10 596
Валова додана вартість	16 383	9 578
Витрати на оплату праці	4 869	3 890
Відрахування на соціальні заходи	1 758	1 420
Валовий операційний прибуток	9 756	4 268
Амортизація	208	277
Інші операційні витрати	399	561
Операційний прибуток (збиток)	9 149	3 430
Разом витрат	18 705	16 744

Достовірна звітність фінансових результатів можлива при належно організованому їх управлінському обліку – кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремим видом діяльності у фінансовому обліку при взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.

На вітчизняних підприємствах фінансовий результат в управлінському обліку формується в два етапи:

- на першому етапі визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходами (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих витрат;
- на другому етапі обчислюється сума прибутку як різниця між валовим фінансовим результатом, адміністративними витратами і витратами на збут.

Приклад 11.2. Формування фінансових результатів в управлінському обліку на прикладі підприємства торгівлі. Звіт необхідно визначати не тільки в цілому по підприємству в Звіті про фінансові результати (форма № 2), оскільки це прерогатива фінансового обліку, а ще і за окремими видами товарів. Це пояснюється тим, що валовий і чистий прибуток (збиток) в цілому по підприємству є показниками фінансової звітності, на інформацію якої не розповсюджується комерційна таємниця.

Дані управлінської звітності доступні тільки для внутрішніх користувачів і повинні мати більшу інформативність.

В управлінському обліку необхідно визначати фінансові результати не тільки від основної діяльності, але і від іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності. Класифікація складових прибутку за видами діяльності дозволяє отримати більш обґрунтовані прогнози.

Для організації управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності на вітчизняних підприємствах використовують рахунок 79 «Фінансові результати», прибутки або збитки за яким відображаються на чотирьох субрахунках:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої операційної діяльності».

Впровадження в Україні реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги і посилило його інформативність, але накопичення інформації про прибуток основної діяльності все одно узагальнюється на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» і не надає деталізації даних. Окрім того, не чітко простежується

співвідношення доходів з витратами, для яких вони були понесені. Зокрема діюча практика управлінського обліку в Україні дозволяє використовувати в торгових підприємствах інтегрований підхід до структури взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і внутрішньогосподарського (управлінського).

Інтегрований підхід в бухгалтерській системі дозволив розробити структуру взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів за напрямками в умовах управління діяльністю торгових підприємств (табл. 11.16.).

Таблиця 11.16.

Структура взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів торгових підприємств за напрямками

Код і назва субрахунку	Аналітичні рахунки				
	Першого порядку	Другого порядку	Третього порядку	Четвертого порядку	П'ятого порядку
791 «Результат операційної діяльності»	7911 «Фінансовий результат від торгівельної діяльності»	Фінансовий результат у розрізі структурних підрозділів – магазинів торгового підприємства (центрів відповідальності доходів)	Фінансовий результат у розрізі класів товарів	Фінансовий результат у розрізі товарних категорій (центрів відповідальності прибутку)	Фінансовий результат у розрізі товарних підкатегорій
	7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності»	Фінансовий результат у розрізі окремих видів реалізованої іноземної валюти, окремих видів операційної оренди та ін.			

Впровадження методики обліку прибутку за категоріями торгового асортименту передбачає складання ієрархічного товарного класифікатора, тобто розділення всіх товарів на рівні: класів, товарних категорій і підкатегорій. При цьому товари на кожному рівні об'єднуються чи в клас, чи в категорію, чи в позицію за загальними ознаками і властивостями.

Виділяємо три основні рівні ділення товарного класифікатора:

Перший рівень – клас товарів: чим крупніший формат магазину, тим більше рівнів ділення.

Другий рівень – товарна категорія: це сукупність товарів, об'єднаних деякою зальною ознакою – видом товарів, засобом виробництва чи застосування і т. п.

Третій рівень - товарна підкатегорія: це сукупність товарів, які покупець сприймає як схожі між собою, чи товар об'єднаний спільним використанням.

Для побудови системи обліку прибутку за категоріями товарного асортименту необхідно визначення аналітичних рахунків витрат, доходів та прибутків, згідно товарного класифікатору і, важливо, щоб усі рівні мали наступне ділення: клас ділився на категорію, категорії на підкатегорії, а в подальшому та товарні позиції. Запровадження системи обліку торговельного прибутку за категоріями можливо лише в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій. План рахунків за своїм змістом є особливим класифікатором ресурсів, які використовуються підприємством у процесі діяльності.

Основою класифікації є поділ множин на підмножини за схожістю чи відмінностями, за ознакою або сукупністю ознак. Господарська операція передбачає наявність ознак, достатніх для визначення бухгалтером значень додаткових або узагальнюючих ознак відповідних об'єктів, які в сукупності забезпечують однозначне визначення кореспонденції рахунків.

Аналітичні рахунки можуть формуватися автоматично на основі опису структури коду рахунків та інформації, що характеризує напрями використання відповідних ресурсів. Значення ознак об'єктів при здійсненні господарської операції порівнюється зі значеннями у довідниках для визначення номера рахунку, тим самим, формується пошуковий образ, згідно зі структурою правил визначення рахунків. Збіг пошукового образу призводить до автоматичного вибору рахунку.

Виходячи з цих можливостей, пропонуємо за умов ведення комп'ютерного обліку до субрахунків 282 «Товари в торгівлі», 702 «Дохід від реалізації товарів», 902 «Собівартість реалізованих товарів», до рахунку 78 «Маржинальний дохід», до субрахунку 7911 «Фінансовий результат від торговельної діяльності» виділяти і додавати аналітичні ознаки рахунків управлінського обліку (рис. 11.12).

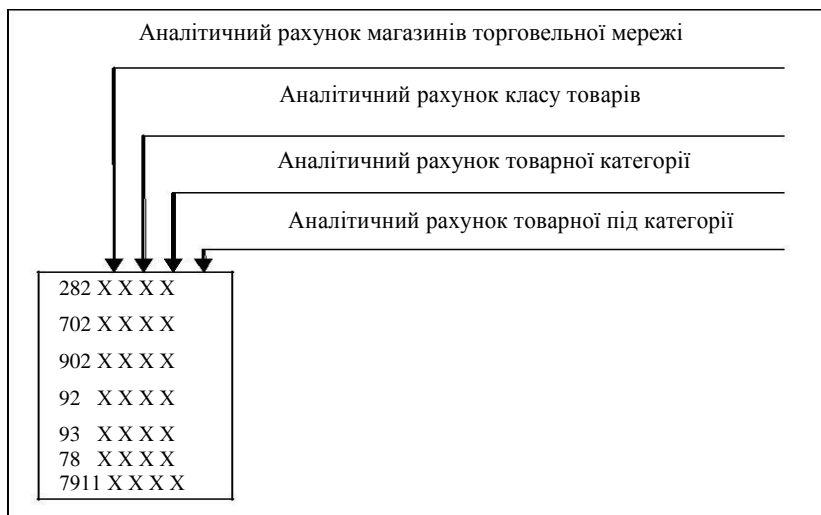


Рис.11.12. Аналітичні ознаки рахунків бухгалтерського обліку в умовах категорійного управління торговельним прибутком

При оприбуткуванні, товари вводяться бухгалтером в базу даних підприємства будь-якої інформаційної системи на субрахунок 282 X XXX «Товари в торгівлі». Зокрема, заводиться картка товарної позиції, де вказується назва товару, строки придатності, ціна, штриховий код та ін., а також зазначається аналітичний рахунок згідно з пропонуваним виділенням центрів відповідальності доходів – магазинів торговельного підприємства і товарного класифікатора за категоріями. Коли товарна позиція приходить вдруге, то бухгалтер вибирає в базі даних назву товару, а проведення формується автоматично, так як аналітичні ознаки вже введені у карточку товарної позиції.

Під час отримання третім магазином мережі (центром відповідальності) торговельного підприємства від постачальника товарної позиції «Молоко» в бухгалтерському обліку буде сформована кореспонденція рахунків:

Дт 282/3/142 «Товари в торгівлі – магазин № 3 – молоко» Дт 641 «Розрахунки за податками – ПДВ» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Досягнення аналітичності до субрахунку 702 X XXX «Дохід від реалізації товарів» пропонується через впровадження системи «Торгівля і сервіс» чи іншого програмного модуля подібного класу і можливостями, який дозволить одразу ж після продажу товарів у торговельному залі, шляхом перенесення даних ідентифікувати дохід від реалізації та віднести його на конкретну товарну позицію саме в бухгалтерському обліку.

Водночас з реалізацією товарної позиції у торговельному залі і відображенні доходу від реалізації настає можливим списання витрат від реалізації на субрахунок 902 X XXX «Собівартість реалізованих товарів».

Продаж через роздрібну торговельну мережу означеної товарної позиції, в автоматизованому бухгалтерському обліку, буде сформована наступна кореспонденція рахунків.

Відображення доходу від реалізації товарної позиції «Молоко»: Дт 301 «Готівка в національній валюті»

Кт 702/ 3/142 «Дохід від реалізації товарів – магазин № 3 – молоко»;

на суму ПДВ: Дт 702/3/142 «Дохід від реалізації товарів – магазин № 3 – молоко» Кт 641 «Розрахунки за податками – ПДВ».

Списана собівартість реалізованої товарної позиції:

Дт 902/3/142 «Собівартість реалізованих товарів – магазин № 3 – молоко» Кт 282/3/142 «Товари в торгівлі – магазин № 3 – молоко».

Списання доходу від реалізації товарної позиції на рахунок маржинального доходу: Дт 702/ 3/ 142 «Дохід від реалізації товарів – магазин № 3 – молоко» Кт 78/3/142 «Маржинальний дохід – магазин № 3 – молоко».

Списання собівартості реалізованої товарної позиції на рахунок маржинального доходу: Дт 78/3/142 «Маржинальний дохід – магазин № 3 – молоко» Кт 902/3/142 «Собівартість реалізованих товарів – магазин № 3 – молоко».

Списання розподілених змінних витрат на збут згідно з запропонованою нами методикою на рахунок маржинального доходу:

Дт 78/3/142 «Маржинальний дохід – магазин № 3 – молоко» Кт 93/3/142 «Витрати на збут».

Отже, сальдо рахунку 78 «Маржинальний дохід» показує отриманий маржинальний дохід конкретної товарної позиції, підкатегорії, категорії, товарного класу, магазину і здатне надати облікову інформацію в системі рахунків бухгалтерського обліку необхідну для управління в умовах центрів відповідальності прибутку.

Наступним етапом є списання сальдо рахунку 78 «Маржинальний дохід» на фінансовий результат діяльності:

Дт 78/3/142 «Маржинальний дохід – магазин № 3 – молоко»

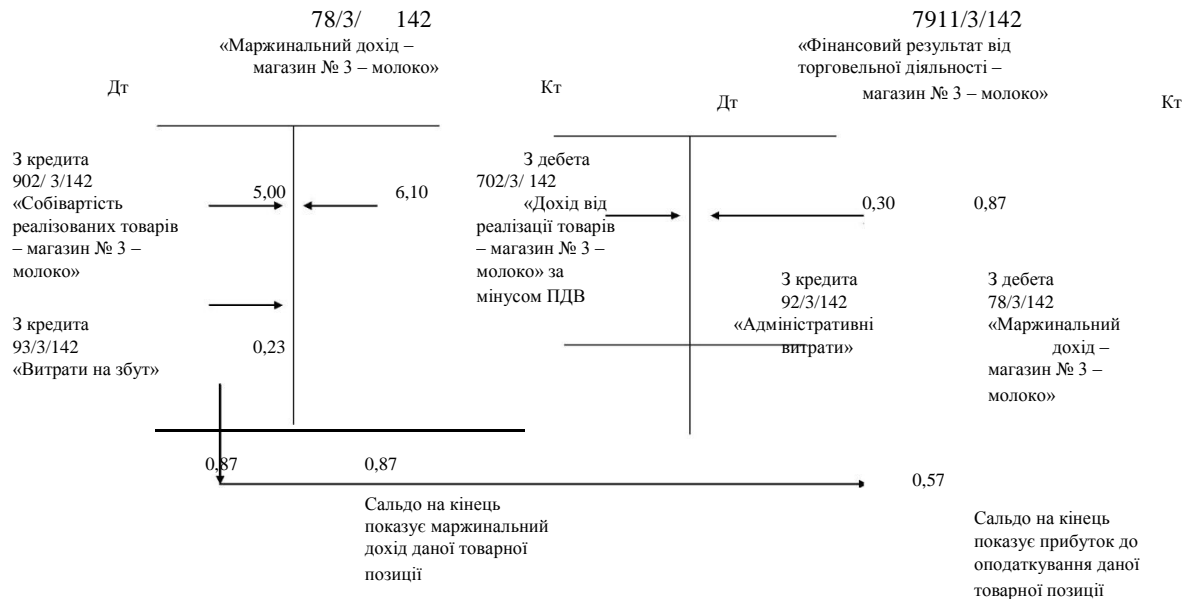
Кт 7911/3/142 «Фінансовий результат від торговельної діяльності – магазин № 3 – молоко», а також списання постійних адміністративних витрат, розподілених між видами товарів, на фінансовий результат діяльності:

Дт 7911/3/142 «Фінансовий результат від торговельної діяльності – магазин № 3 – молоко» Кт 92/3/142 «Адміністративні витрати».

Отримане сальдо рахунку 7911 Х ХХХ «Фінансовий результат від торговельної діяльності» надасть інформацію про отриманий прибуток конкретної товарної позиції, підкатегорії, категорії, товарного класу, магазину у розрізі центрів відповідальності з урахуванням потреб усіх внутрішніх користувачів облікової інформації в умовах категорійного управління товарним асортиментом торговельних підприємств.

Методика застосування управлінського обліку фінансових результатів в системі управління торговельного підприємства, на бухгалтерських рахунках, схематично відображена на рис. 11.13.

Таким чином, використання методики управлінського обліку фінансових результатів для торговельних суб'єктів господарювання дозволить своєчасно вирішувати загальні завдання управління: забезпечувати управлінський апарат торговельних організаційних структур необхідною економічною інформацією для кількісної оцінки чинників і наслідків ухвалених рішень задля визначення, з високим ступенем точності, витрат, доходів, маржинального доходу та фінансового результату за видами реалізованих товарних позицій, структурних підрозділів (центрів відповідальності) і торговельному підприємстві в цілому.



Списання маржинального доходу на фінансовий результат діяльності

Рис. 11.13. Управлінський облік фінансових результатів торговельних підприємств

Здійснення управлінського обліку фінансових результатів сприятиме контролю і управлінню товарними запасами підприємств, оптимізувати обсяг продажу і прибуток, проводити обґрунтовану політику цін з метою своєчасного отримання високого фінансового результату.

Для здійснення іншої звичайної діяльності на підприємстві забезпечується вибір найбільш доцільного інвестиційного проєкту серед можливих альтернатив, тобто доцільністю інвестування ресурсів у певний проєкт. На основі іншої звичайної діяльності складається управлінцем внутрішній управлінський звіт, приклад схеми подано в табл. 11.17.

На основі заповнених даних таблиці, *управлінський звіт про іншу звичайну діяльність* формують за умови забезпечення найвищого рівня рентабельності, внутрішньої норми дохідності, коефіцієнта ефективності та найменшого періоду окупності інвестиційного проєкту.

Таблиця 11.17.

Управлінський звіт про іншу звичайну діяльність

№з/ п	Центр відпові дальності	Перелік показників	Варіан т 1	Варіан т 2	Варіан т 3	Відповідальн а особа
1	Фінансов а служба	Чистий дисконтовани й дохід, тис. грн				
		Внутрішня норма дохідності				
		Коефіцієнт ефективності інвестицій				
		Термін окупності (роки)				

Із впровадженням сучасних інформаційних обліково-управлінських технологій більшість компаній використовують нові стандарти з корпоративного планування діяльності, що дозволяє

проводити оптимальне завантаження виробничих потужностей і закупівлю точної кількості матеріалів і сировини, необхідних для виконання замовлення. Розвиток бізнес-процесів сприяв тому, що значна частка у собівартості виробів стала належати витратам, прямо не пов'язаними з виробничими процесами.

Система вітчизняного управлінського 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.

11.6. Стратегічно-зорієнтований облік як інструмент прийняття управлінських рішень

Зростання конкуренції, нові інформаційні технології, досягнення науки і техніки дають можливість сучасному бізнесу та державі приймати відповідні управлінські рішення в довгостроковому періоді за умов жорсткого конкурентного середовища сьогодення. Саме у цей період важливе місце займає впровадження та розробка стратегічно орієнтованих систем обліку, які використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не лише забезпечують потреби виробництва, маркетингу, досліджень та розробок, а й передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей. Він використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації та час з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства.

Стратегічний облік – реєструє, узагальнює і представляє дані, необхідні для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджментом підприємства. Зокрема А. Бромвіч визначає стратегічно-зорієнтований облік як «метод аналізу фінансової інформації про ринки продуктів компанії, витрати в суперників, в структурах витрат і відстеження стратегій підприємства, стратегії конкурентів на ринках протягом декількох звітних періодів. Вітчизняні вчені вважають, що стратегічний управлінський облік в управлінській діяльності підприємств, забезпечує досягнення стратегічних цілей і завдань, спрямований на прийняття стратегічних управлінських рішень, які

відображають співвідношення темпу зміни об'єму продаж та прибутку організації, зміни об'єму продаж та прибутку галузі в цілому, та є проміжною ланкою, яка знаходиться між стратегічним менеджментом і обліком, працює на інтереси підприємства в цілому.

Необхідність розвитку системи стратегічного управління обумовлена розумінням підприємства як відкритої системи, котра активно взаємодіє із зовнішнім оточенням, отримуючи в ньому ресурси на вході та очікуваний результат діяльності на виході з виконанням завдань:

- ✓ формулювання стратегії бізнесу; планування і контролінгу (регулювання);
- ✓ ефективного використання ресурсів;
- ✓ збільшення результативності та нарощування вартості бізнесу;
- ✓ збереження матеріальних і нематеріальних активів;
- ✓ корпоративного управління і внутрішнього контролю.

Використання сучасних концепцій стратегічного обліку потребує інформаційної бази, здатної забезпечити, з одного боку, розробку методичних основ стратегії організації, з іншого – аналіз і оцінку ефективності управлінських рішень щодо управління підприємством, розподілу ресурсів, обліку і формування звітності за різними аспектами діяльності.

Пріоритетним напрямком стратегічного управлінського обліку стає формування інформації для задоволення інформаційних потреб стратегічного менеджменту, а саме: облік ключових факторів успіху; формування стратегічної звітності на основі якісної, оперативної, повної і цілеспрямованої інформації; облік у динаміці індикаторів внутрішнього середовища підприємства для прогнозування основних показників з метою отримання прибутку. Серед принципів організації стратегічного управлінського обліку враховують: цілеспрямованість, системність, систематичність, своєчасність та оптимальність.

На відміну від фінансового обліку в системі стратегічного обліку багато приблизних оцінок, об'єктом цього обліку може бути окремий вид продукції (робіт, послуг), або центр відповідальності. На відміну від широкого кола внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації фінансового обліку, користувачами інформаційних ресурсів для потреб

стратегічного управлінського обліку є обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства. Використання складових стратегічного управлінського обліку надасть можливість розрахувати прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності або окремого виду продукції.

Формування сучасної ефективної системи стратегічного управлінського обліку щодо системи стратегічного менеджменту конкретного підприємства передбачає виконання етапів (табл. 11.18.) і включає: аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища; моніторинг конкурентних стратегічних напрямів; постановка стратегічних цілей та завдань (стратегічне ціноутворення); формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності (конкурентної стратегії); розробка виробничої стратегії, механізми реалізації стратегії, оцінка і контроль реалізації; реалізація стратегічного плану; оцінка результатів діяльності (функціонування конкурентів, витрат конкурентів) та зміна стратегічного плану або методів його реалізації (стратегічна калькуляція (використання даних про витрати, виходячи зі стратегічної і маркетингової інформації); калькуляція на основі ланцюжка цінності, моніторинг вартості продукту, складання кошторису на основі його цінності.

Таблиця 11.18

**Зв'язок етапів стратегічного управління
та видів облікової інформації**

Процес стратегічного управління	Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління
Етап 1. Стратегічне планування	Стратегічний та фінансовий аналіз за даними бухгалтерської та управлінської звітності
Етап 2. Стратегічна організація	
1.1. поширення інформації про вибрану стратегію	Бухгалтерські звіти в доступній формі для всіх внутрішніх користувачів інформації
1.2. розробка і здійснення тактичних кроків для реалізації стратегії	Фінансовий аналіз на основі прогностної бухгалтерської звітності
Етап 3. Стратегічний контроль	Кошториси витрат, фінансові бюджети, дані внутрішнього та зовнішнього аудиту

Стратегічний управлінський облік використовується на всіх рівнях управління і спрямований на реалізацію обраної стратегії. Безсумнівно, що основою управлінської інформації є дані бухгалтерського обліку, які зазнали обробки або узагальнені у відповідних формах звітності.

До найбільш значущих недоліків стратегічного управлінського обліку належать: суб'єктивність укладачів інформації; умовність деяких даних через застосування специфічних елементів облікової політики для цілей фінансового обліку; несумісність бухгалтерської інформації щодо підприємства через застосування специфічних елементів облікової політики для цілей фінансового обліку; невідповідність балансової оцінки активів і пасивів їх реальній вартості; низький рівень націленості на прийняття управлінських рішень; орієнтація виключно на внутрішнє середовище та ігнорування впливу зовнішнього середовища; низький взаємозв'язок зі здійснюваною стратегією підприємства. Отже, стратегічний облік необхідний для усунення недоліків, властивих бухгалтерському обліку.

Тому, формування стратегічно-зорієнтованого обліку в системі управління підприємством передбачає: впевненість у конкурентоспроможності підприємств у майбутньому тісно пов'язано зі стратегічним управлінням, плануванням, аналізом; формуванням інформаційного простору на основі інтегрованого підходу передбачає використання управлінських процедур, аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища компанії з структуруванням чинників, розробку стратегії, її реалізація і контроль для позиціонування на етапі прийняття довгострокових управлінських рішень і планів у невизначених умовах господарювання щодо основних напрямів діяльності, освоєння нових ринків, технологій, продуктів; наявність фахівців, які зможуть це забезпечити з об'єднанням планової і облікової служб в одну структурну одиницю та формування моделі обліку за фазами простору і часу.

Висновки до розділу 11

Управлінська звітність одночасно є елементом планування і контролю досягнення ефективності. Мета формування управлінської звітності – надання релевантної інформації відповідно до вимог менеджменту для допомоги керівникам центрів відповідальності в організації самоконтролю їх діяльності.

Розробка та формування ефективної бухгалтерської управлінської звітності – дія керівника, який допоможе йому не просто витримати конкуренцію, але й збільшувати прибуток компанії за рахунок налагодженої роботи всіх підрозділів і прискорення прийняття рішення на всіх рівнях.

Для формування повної і детальної інформації про витрати діяльності підприємства доцільно складати внутрішню (управлінську) звітність за центрами відповідальності (у відділах постачання, виробництва, збуту, управління), а на її основі – зведену внутрішню звітність підприємства. Організацію повного управлінського циклу потрібно здійснювати: аналіз даних попередніх звітних періодів або ресурсного потенціалу підприємства, розробка планових (прогнозних) показників, облік фактичних результатів діяльності, контроль відхилень). За даними показників управлінської звітності забезпечується координація центрів відповідальності та структурних підрозділів підприємства, узагальнення прогнозної, облікової та аналітичної інформації.

Контрольні запитання до розділу 11

1. Визначити сутність управлінської звітності.
2. Яка мета, завдання, принципи формування управлінської звітності?
3. Яким чином формується інформація щодо рівнів управління та напрямками прийняття рішень?
4. Яке значення інформаційної бази складання управлінської звітності?
5. Сформулювати вимоги до управлінської звітності.
6. Які етапи побудови управлінської звітності?
7. Які функції управлінської звітності?

8. У чому полягають підходи до структурування внутрішньої звітності щодо інформації?
9. Які особливості класифікації управлінської звітності?
10. Які підходи до складання «довідника регламентів управлінської звітності»?
11. Що таке внутрішня (управлінську) звітність за центрами відповідальності?
12. Сформулювати сутність «звіт про фінансовий стан (управлінський баланс)».
13. Визначити поняття «горизонтальний звіт про фінансовий стан (управлінський баланс)», «вертикальний звіт про фінансовий стан (управлінський баланс)», «звіт про фінансовий стан (баланс) в динаміці».

Тестові завдання до розділу 11

1. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність – це

1. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
2. Інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.
3. Інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі.
4. Усі відповіді вірні.

2. Внутрішня інформаційна звітність це

1. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що

характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.

2. Інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.
3. Взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат.
4. Усі відповіді вірні.

3. Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства:

1. Звіти, що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про усю діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.
2. Інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.
3. Взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат.
4. Усі відповіді вірні.

4. *Внутрішню (управлінську) звітність за центрами відповідальності складають для формування:*

1. Інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.
2. Повної і детальної інформації про витрати діяльності підприємства, а на її основі – зведену внутрішню звітність підприємства.
3. Інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі.
4. Усі відповіді вірні.

5. *Управлінський звіт про фінансовий результат – це*

1. Управлінський облік кінцевого фінансового результату, який визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремими видами діяльності у фінансовому обліку у взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.
2. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
3. Взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат.
4. Усі відповіді вірні.

6. Форма управлінської звітності – це

1. Взаємопов'язаний комплекс фактичних і бюджетних показників про функціонування підприємства (організації) як економічної та виробничої одиниці, може містити інформацію як щодо організації в цілому, так і в розрізі структурних виробничих підрозділів та центрів витрат.
2. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
3. Звіти, що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про усю діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

7. Елемент управлінської звітності

1. Сукупність об'єктів, об'єднаних за економічним змістом, інформація про які відображається в управлінській звітності.
2. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
3. Звіти, що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про усю діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.
4. Усі відповіді вірні.

8. Розділ форми управлінської звітності

1. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
2. Звіти, що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану, дані про усю діяльність підприємства, активи і пасиви, результати діяльності.
3. Суттєва частина форми управлінської звітності, яка включає в себе повний набір показників, що характеризують певні аспекти
4. Усі відповіді вірні.

9. Стаття управлінської звітності

1. Елемент управлінської звітності, який відповідає встановленим критеріям обраної підприємством методики формування обліково-аналітичної інформації.
2. Управлінський облік кінцевого фінансового результату, який визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремими видами діяльності у фінансовому обліку у взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.
3. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
4. Усі відповіді вірні.

10. Система показників управлінської звітності – це:

1. Інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі. Це також впорядкована сукупність показників,

які знаходяться у взаємозв'язку між собою і достатнім чином інформують про стан того чи іншого об'єкта господарської діяльності підприємства.

2. Система облікових і розрахункових показників, представлених у визначеному форматі та відповідно до внутрішнього регламенту підприємства, що характеризує стан відповідного елемента управлінської звітності.
3. Інтегрована система взаємопов'язаних інформаційних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих для управління і забезпечення потреб різних груп користувачів інформації на різних рівнях управління.
4. Усі відповіді вірні.

11. Внутрішні управлінські звіти складаються:

1. Щоденно;
2. Щомісяця;
3. Щокварталу та щорічно;
4. Усі відповіді вірні.

12. Призначення інформаційного забезпечення для складання внутрішньої звітності полягає:

1. В обліку витрат виробництва та обчисленні фактичної собівартості продукції.
2. У визначенні фінансових результатів за центрами відповідальності.
3. У забезпеченні необхідною інформацією керівництво організації для управління виробництвом та прийняття рішень і забезпеченні інформацією потенційних інвестицій..
4. Усі відповіді вірні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ ПЕРЕЛІК

Використані та рекомендовані нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Господарський Кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV Відомості Верховної Ради України. 1999, № 40, Ст.365.
4. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2017, № 44, Ст.397.
5. Про внесення змін до Закону України «Про захист інформації в автоматизованих системах»: Закон України від 31.05.2005 р. № 2594-IV // Відом. Верховної Ради України. – 2004. – № 32.
6. Про внесення змін до Закону України «Про Національну програму інформатизації»: Закон України від 13.09.2001 р. № 2684 // Відом. Верховної Ради України. – 2002. – № 1.
7. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах). Київ : «Видавництво «Фенікс», 2018.
9. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку №№1-34. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SH000099>.

Інша основна рекомендована література

10. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / Атамас П. Й. – Дніпропетровськ : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. // <https://www.twirpx.com/file/408205/>

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». – Київ: КНЕУ, 2013. – 689 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
13. Брадул О.М. Управлінський облік : навч. посіб. /О.М.Брадул, В. А.Шепелюк, Л. Я.Шевченко, П. Д.Камінський, та ін; ДНУЕТ. – Кривий Ріг: 2017. – 113с. http://elibrary.donnuet.edu.ua/1407/1/Shevchenko_manual_Upravlinskiy_oblik_2017.pdf
14. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
15. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; за ред. доц., к.е.н. О.Ф. Вербило. – Київ: НАУ, 2006. – Ч. 3: Управлінський облік. – 328 с.
16. Гарасим П.М. Курс управлінського обліку: навч. посіб./ Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. – Київ: Знання, 2007. – 314 с./ <https://www.yakaboo.ua/ua/kurs-upravlinskogo-obliku.html>
17. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – Київ: Лібра, 2003. – 704 с.
18. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с. URL: <https://bookzone.com.ua/books/73598-upravlinskiy-oblik-pidruchnik/>
19. Грещак М. Г. Управління витратами : навч. посіб. / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін. ; за заг. ред. М. Г. Грещака. – Київ: КНЕУ, 2008. – 264 с.
20. Добровський В. М. Управлінський облік: навч.-метод. посіб./ В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова – Київ: КНЕУ, 2005. – 235 с.

- // <http://diplomvkarmane.org.ua/library/ekonomika-knigi/231-2010-05-10-11-45-29/1944-2013-0>
21. Захарченко Л.А. Управління витратами: навчальний посібник з практичних занять для студентів вищих навчальних закладів / Л.А. Захарченко, І.В. Яцкевич. – Одеса: ВМВ, 2011. – 240 с.
 22. Зелікман В.Д. Управлінський облік: навч. посіб. / В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, Р.Б. Сокольська та ін. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 198 с. <https://nmetau.edu.ua/file/uproblik-2017.pdf>
 23. Карпенко О.В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі : навч. посіб. [для студ. вищ. навч.закл.] / О.В. Карпенко. – Київ: Центр навч. літ., 2007. – 244 с.
 24. Карпенко О. В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навч. посіб / О. В. Карпенко, Д. В.Карпенко – Київ: Центр учбової літератури, 2012. — 296 с. <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789>
 25. Кузьмін О.Є. Управління витратами на підприємствах: навч.посіб. / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник, У.І.Когут – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 244 с.// <https://vlp.com.ua/node/12421>
 26. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві: навч.посіб. / О.Є.Кузьмін, О.Г. Мельник. – Київ: Кондор, 2008. – 312 с.
 27. Крикавський Є.В. Економіка логістики: навч. посіб. / Є.В.Крикавський, О.А. Похильченко, Н.В.Чорнописька, О.С. Костюк, Н.Б.Савіна, С.М. Нікшич, Л.Я. Якимішин; за заг. ред. Є.В. Крикавського, О.А. Похильченко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 640 с.
 28. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. навч. посіб. / О. В. Лишиленко. – Київ: ЦУЛ, 2006. – 254 с.
 29. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – 2-е вид., випр.. – Київ: Знання-Прес, 2006. – 317 с.
 30. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападовська. 2-ге вид., доопрац. та допов. – Київ: КНТЕУ, 2010. – 647с.

31. Оксанич О. Е. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг: навч. посіб. / О. Е. Оксанич, І. А. Волкова, О. О. Миронова – Київ: «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.
32. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г.О.Партин та ін. – Львів: Вид-во Львів.політехніки, 2013.– 279 с.// <https://vlp.com.ua/node/10413>
33. Пашкевич М.С. Управлінський облік : навч. посіб. [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, О.П. Дріга, А.А. Макурін; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». – Дніпро : НТУ «ДП», 2018. – 151 с.// <http://nmu.org.ua>
34. Прийняття управлінських рішень: навч. посіб. / [Ю.Є. Петруня, Б. В. Літовченко, Т. О. Пасічник та ін.] ; за ред. Ю. Є. Петруні. – [4-те вид., переробл. і доп.]. – Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2020. – 276 с.
35. Приймак С. В. Фінансова звітність підприємств: навч.-метод. посібник / С.В. Приймак, М. Т. Костишина, Д. В. Долбнєва //– Львів : Ліга Прес, 2016.– 268 с.
36. Романів Є. М. Бухгалтерський облік (загальна теорія): навч. посіб. / Є. М. Романів, Н. О. Лобода. – Львів : ЛДФА, 2014. 265 с.
37. Сіренко Н. М. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : курс лекцій / Н. М. Сіренко, І. В. Баришевська, Ю.О. Щербина. – Миколаїв : МНАУ, 2016. – 132 с. <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/12345>
38. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підручник. Затв. МОНУ для студ. ВНЗ / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – Київ: ЦУЛ, 2012. – 792 с.
39. Шевців Л.Ю. Управлінський облік: навч.-метод. пос./ Л.Ю.Шевців. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2016. – 510 с.
40. Шило В. П. Управлінський облік: теорія та практика / Шило В. П., Ільїна С. Б., Шепелюк В.А.// навч. – практ. посіб. – Київ: - Кондор-Видавництво, 2012. – 303 с.
41. Чорна М.В. Управління витратами : навч. посіб. / М. В. Чорна, П. В. Смірнова, Р. М. Бугріменко, 2017. – 166 с.

Додаткова рекомендована література

42. Аверкин Я.Ф. Управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості / Я.Ф.Аверкин: дис. на здобуття ступеня доктора філософії: 071 - облік і оподаткування, 07 - управління та адміністрування/ Західноукраїнський національний університет – Тернопіль, 2021. – 221 с.
43. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / Т.В. Барановська : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Нац. аграр. ун-т. – Київ, 2006. – 21 с.
44. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності понять / Т.М. Безродна: // <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/523/8/bezrodna.pdf>
45. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій / О. М. Брадул. – Київ. нац. торг.-екон. ун-т, Київ. 2009. – 356 с.
46. Вакульчик О.М. Стан і шляхи розвитку управлінської звітності суб'єктів господарювання різних сфер діяльності / О. М. Вакульчик, І. В. Яковенко // Вісн. Акад. мит. Служби України. – Серія : Економіка. – 2010. – Т. 1. – С. 27–36.
47. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов / Вейцман Р.Я. – 2-е изд.. – Одесса, 1916. – 392 с.
48. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisation and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46.
49. Вигівська І.М., Чухліб О.А.Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування / І.М. Вигівська, О.А. Чухліб // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3(57). – С. 33–35.
50. Вознюк А.М. Мотиваційна система управління промисловим підприємством / А.М. Вознюк : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 ; Приазов. держ. техн. ун-т. – Маріуполь, 2010. – 20с.

51. Вовк М.О. Фінансова звітність за сегментами у системі управління підприємством / М.О.Вовк: дисертація. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)»; ДВНЗ «Київський Національний Економічний Університет Імені Вадима Гетьмана» – Київ, 2017. – 317с.
52. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов / Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). – Київ: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
53. Горкавий В.К. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія / В.К. Горкавий, Ю.С. Герасименко. – Харків: 2015. – 239 с.
54. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 456 с.
55. Економічна енциклопедія : у трьох томах. / [С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – Київ: Видавничий центр «Академія», Т.3. – 2002. – 952 с.
56. Євдокимов В.В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель : монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 419 с.
57. Карпенко О.В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія / О.В. Карпенко, Г.О. Соболюк. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.
58. Карпенко О.В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. Фінансова система України : зб. наук. пр. / О.В. Карпенко, М.О. Любимов. – Остроз: Остроз. акад., 2011. – Вип. 16. – С. 145–151. //http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/211/1/1.pdf
59. Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО у вересні 2010 р.// http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

60. Любимов М.О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості) : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «бух.облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / М.О. Любимов. – Одеса, 2012. – 22 с.
61. Маляревський Ю.Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства: монографія / Ю.Д. Маляревський, С.В. Лабунська, Л.В. Безкоровайна // – Харків: Видавництво ХНЕУ, 2008. – 164 с. // <http://kafacco.hneu.edu.ua/index.php/nauka/vydannia/naukovi-vydannia/274-perspektyvy-upravlinsko-ho-obliku>
62. Матюха М.М. Управлінська звітність про рух грошових коштів як елемент поточного і стратегічного інформаційного забезпечення прийняття рішень / М.М. Матюха // Бізнес-Інформ. – 2013. – № 2. – С. 59–63 // http://nbuv.gov.ua/j-pdf/binf_2013_2_13.pdf
63. Марків М.М. Організація управлінського обліку на деревообробних підприємствах із виробництва твердого біопалива: автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «бух.облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / М.М.Марків. – ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». Івано-Франківськ, 2016. – 254 с.
64. Москаленко В.А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу / В.А. Москаленко// Ефективна економіка. 2013. – № 5. // <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2033>
65. Обліково-аналітичне забезпечення управління: вітчизняний та міжнародний досвід: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. М.Г. Білопольського, доц. Сизоненко О.А.; Макиївський економ.-гуманіт. ін-т. – Донецьк: Видавець Дмитренко Л.Р., 2014. – 350с.
66. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О.

- В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента А. А. Пилипенка. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
67. Петіна Л.В. Шляхи удосконалення внутрішньогосподарської звітності та перманентної інвентаризації в прийнятті управлінських рішень на підприємствах АПК / Л.В. Петіна// <http://www.nbuu.gov>.
68. Позов А.Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності)» / А.Х. Позов. – Київ, 2013. – 22 с.
69. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
70. Романчук А.Л. Принципи формування внутрішньої звітності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А.Л. Романчук // <http://www.rusnauka.com>
71. Чумаченко М. Управленческий учет в Украине / М. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит, 2001. – № 6. – С. 43–47.
72. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Екон. думка, 2004.
73. Хаймьонова Н.С. Облік і контроль за центрами відповідальності в системі управління витратами діяльності підприємства / Н.С. Хаймьонова : дис.на здобуття наук.ступ. канд. екон. наук спец. 08.00.09 – бух.облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності); Львівська комерційна академія. Львів. 2016. – 334 с.
74. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія / А.В. Шайкан. – Київ: КНЕУ, 2009. – 303 с.
75. Шевців Л.Ю. Логістичні витрати підприємства : формування та оцінювання : монографія / Л.Ю. Шевців, І. Петецький// – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 244 с.// <https://science.logistics-gr.com/index.php?>

option=com_content&view=article&id=2212&catid=6&Itemid=9

76. Шевців Л.Ю. Трансформація управлінського обліку в умовах сталого розвитку: обліково-інформаційний аспект / Л.Ю. Шевців // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. № 1 (35). – Одеса, 2018. – С. 61-70. // <https://economics.net.ua/files/archive/2018/No1/61.pdf>
77. Шевців Л.Ю. Концептуальні основи формування ефективної системи управління витратами машинобудівних підприємств / Л.Ю. Шевців // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 1 (23). – С. 72-81.// <https://economics.net.ua/files/archive/2016/No1/72.pdf>
78. Shevtsiv L. Investigation of the mechanism of interrelation between accounting and budgeting in the enterprise management system: the strategic aspect / L. Shevtsiv // Technology audit and production reserves — № 6/4(38), 2017. – 39-47 p.// <https://ideas.repec.org/a/nos/dcchxh/7.html>

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

А

Абзорпшен-костинг, 237, 327, 328, 331,333
Автоматизація фінансових розрахунків, 132, 152
Автономна (двокугова) система обліку, 30
АВС-калькулювання на основі діяльності, 238, 330, 365-368
Автоматизація управлінського обліку витрат у системі бюджетування підприємств, 153
Адміністративні витрати, 189, 330, 365
Активи, 182, 191
Альтернативні витрати, 181, 329, 338, 476
Альтернативи значних відхилень, 134,
Алгоритм побудови АВС-методу, 367
Алгоритм розрахунку фактичної собівартості продукції (ФС), 397
Алгоритм розрахунку нормативної виробничої собівартості продукції (НВС), 397
Американська модель визначення фінансового результату, 347
Аналіз витрат за системою стандарт-кост, 404
Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг діяльності-прибуток», 221, 224, 415, 417, 419, 420
Аналітична, оціночна, планова функції управлінської звітності, 545, 563
Аналітична інформація, 14, 28, 242
Аналітичні елементи управління витратами, 234
Аналітичні ознаки рахунків бухгалтерського обліку в умовах категорійного управління, 595
Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, як засіб контролю, 393
Англо-американський варіант визначення фінансового результату, 588
Аутсорсинг, 228

Б

Бази розподілу загальновиробничих витрат, 299, 355
База розподілу, 328, 346, 352, 355-356, 357
Багатофакторна модель функцій витрат (для багатопродуктового виробництва), 219
Бізнес-процес, 15, 36, 45, 97
Безнапівфабрикатний метод, 308
Бухгалтерський підхід до визначення фінансового результату, 585
Бюджетування, 106, 127, 129, 136,141, 161, 169
Бюджет, 129, 142
Бюджетний період, 129, 142
Бюджетний центр, 129, 142
Бюджет капітальних інвестицій, 130, 145
Бюджетний комітет, 130, 146
Бюджетування через прирощення, 131, 149
Бюджетування «з нуля», 131, 149
Бюджетування «зверху – вниз», 131, 150

Бюджетування «знизу – нагору», 131, 150
Бюджетування «знизу – нагору / зверху – вниз», 131, 150
Бюджетування з нульової точки (ZBB-бюджетування), 132, 150
Бюджетування як основа інформаційно-аналітичної підтримки управління, 155
Бюджет запасів сировини (матеріалів), 133, 157
Бюджети собівартості виробленої та реалізованої продукції, 154, 157
Бюджет виробництва, 132-133, 154, 156
Бюджетне планування, 141
Бюджети прямих витрат, витрат на збут, 154, 157
Бюджет грошових коштів (грошових потоків), 143, 154
Бюджет прибутків і збитків, 143
Бюджет реалізації (продажу) продукції, 133, 154
Бюджет трудовитрат, 133, 159
Бюджет дебіторської заборгованості, 133, 159
Бюджет кредиторської заборгованості, 133, 159
Бюджет доходів та витрат, 133, 159
Бюджетний (плановий) баланс, 133, 548,
Бюджетний контроль, 127, 134, 162, 168
Бухгалтерська модель виробництва, 178, 185, 186
Бухгалтерська управлінська звітність (зовнішня фінансова звітність), 553

В

Варіанти обліку і калькулювання повної собівартості продукції, 332
Види калькулювання, 277
Види собівартості за повнотою включення витрат, 287
Вихідна інформація, 15, 31, 36
Визначення відхилень (ΔП), 407
Взаємодія допоміжних цехів при методі послідовного розподілу, 315
Вхідна інформація, 15, 31
Внутрішня інформація, 32
Внутрішня звітність як об'єкт управлінського обліку, 17, 40, 285
Вимоги до плану рахунків управлінського обліку, 535
Вимоги до організаційної структури управління, 506
Вимоги до системи управлінської звітності, 558
Вимоги до виділення центрів відповідальності, 93
Вибір і побудова організаційної структури управління підприємством, 514
Вибір допоміжних звітних сегментів, 578
Види облікової політики, 522
Виробничі ресурси, 70
Виробничі (первинні) центри витрат, 94
Виробнича стратегія підприємства, 25
Виробничий маржинальний дохід, 345, 347
Виробнича собівартість, 281, 286
Виробнича собівартість реалізованої продукції, 288
Виробнича собівартість одиниці продукції, 288

Витрати з позиції управлінського підходу, 177, 182, 185
Витрати, 175, 182-183, 184, 188, 189, 191, 213, 229
Витрати (згідно МСФЗ), 177, 183, 184
Витрати (згідно ПКУ), 177, 183
Витратами (згідно НП(С)БО 1, НП(С)БО 16), 177, 183, 185
Витрати пов'язані з операційною (основною) діяльністю, 179, 187, 188
Витрати на виробництво, 179, 189
Витрати на виробництво продукції (ВП), 179, 282
Витрати на управління (адміністративні), 179
Витрати на збут, 179, 189, 330, 365
Витрати на продукт, 191, 192, 199, 313, 332
Витрати періоду, 191, 192, 199, 283, 331, 332
Витрати на 1 грн товарної продукції (В), 283
Відмінні ознаки методів обліку витрат абзорпшн-костинг та директ-костинг, 352, 353
Відмінності між управлінським і фінансовим обліком, 73, 74
Відмінність між контролінгом і управлінським обліком, 76
Відмінності стандарт-косту від нормативного методу, 406, 407
Відхилення від гнучкого бюджету, 134, 166
Відхилення за рахунок обсягу діяльності, 166
Відхилення прибутку (загальне відхилення), 134,
Відхилення за рахунок зміни обсягу реалізації, 134, 167
Відхилення за рахунок зміни середньої ціни реалізації, 134, 167
Відхилення за рахунок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції, 134, 167
Відхилення за рахунок зміни цін на матеріали, 135, 168
Відхилення за рахунок зміни ефективності прямих витрат праці, 135, 168
Відхилення внаслідок планування, 134, 164
Відхилення внаслідок діяльності, 134, 164
Відхилення фактичних даних від бюджетних (нормативних), 165, 395
Відхилення за рахунок зміни ставок оплати праці, 135, 168
Відхилення за рахунок постійних накладних витрат, 135, 168
Вертикальна форма звіту про фінансовий стан (баланс), 583
Вузке місце, 154, 528
Впровадження бюджетування, 138, 169-170
Впровадження управлінського обліку, 500-502
Використання операційного левериджу, 431
Встановлення трансфертної ціни на основі витрат, 481
Внутрішні і зовнішні фактори формування внутрішньої управлінської звітності, 557
Внутрішня інформаційна звітність, 186, 570-572

Г

Галузева собівартість, 286
Господарський сегмент звітності за сегментами, 577
Головні центри відповідальності, 96
Горизонтальний звіт про фінансовий стан (управлінський баланс), 583
Географічний сегмент звітності за сегментами, 577

Генеральний бюджет, 143
Глобальні принципи управлінського обліку, 15, 34
Групування витрат за економічними елементами, 179, 260, 270-272, 296
Групування витрат реалізованої продукції за елементами, 288
Групування виробничих витрат одиниці продукції за статтями калькуляції, 289
Гнучкі бюджети, 130, 145
Групування відхилень за видами, 399
Групування витрат за місцем виникнення або за центрами відповідальності, 180
Графік безбитковості, 432
Графік взаємозв'язку «обсяг реалізації-прибуток, 433
Графік маржинального доходу, 433
Гнучка цінова політика, 474

Д

Драйвер (носій) витрат, 328, 330, 355, 367, 368
Дійсні витрати (Outlay Costs) , 180, 200, 329, 338
Довідник регламентів управлінської звітності, 565
Допоміжна діяльність, 187
Допоміжні центри відповідальності, 101
Децентралізацію управління, 90, 103
Директ-костинг, 237, 307, 327, 339-340
Дискреційні витрати, 180, 200, 201
Дискреційні центри витрат, 113-114
Директивні калькуляції, 261, 292, 293
Двокругова (автономна) система, 30, 499, 516, 529
Дивізійні структури, 514
Доходи операційної діяльності, 191
Дохід (МСБО 18), 191
Дохід (обсяг) від реалізації продукції у грошових одиницях (Дргр.од), 425
Дохід (обсяг) від реалізації продукції у натуральних одиницях (Дрн.од), 425
Дегресивні змінні витрати, 336

Е

Економічний підхід до визначення фінансового результату, 585
Економічна модель виробництва, 178, 185
Елементи процесу калькулювання собівартості, 258, 275
Елементи облікової політики, 525
Елемент управлінської звітності, 554
Елемент управління витратами, 239
Елементи управлінського обліку, 69
Елементи методу директ-костингу, 341-342
Етапи еволюції знань про витрати, 182
Етапи формування та розвитку управлінського обліку, 52-53
Етапи впровадження управлінського обліку, 502
Етапи вибору показників оцінювання діяльності центрів відповідальності, 120

Етапи визначення результату діяльності за американською і французькою моделями, 348
Етапи розробки класифікатора витрат, 195
Етапи реалізації аутсорсингової угоди, 229-230
Етапи процесу управління, 58
Етапи процесу управління витратами, 235
Етапи процесу підготовки і прийняття управлінського рішення, 39, 41, 454
Етапи розподілу виробничих накладних витрат, 311
Етапи формування обліково-інформаційного забезпечення для управління витратами, 239
Етапи формування і подання системи внутрішньої звітності, 560
Етапи обліку витрат на виготовлення продукції, 268
Етапи обліку і калькулювання собівартості продукції, 274,
Етапи процесу формування собівартості за методом «директ-костинг», 342
Етапи позамовного методу обліку та калькулювання витрат, 306
Етапи попроцесного методу калькулювання собівартості продукції, 309
Етапи формування собівартості за методом директ-костинг, 342
Етапи підготовки та подання звітності за сегментами, 575
Етапи стратегічного управління (стратегічного управлінського обліку), 603
Етапи організації обліку за центрами відповідальності, 109-110
Етапи постановки бюджетування, 138
Ефект операційного левериджу, 417, 430
Ефективне управління, 43
Ефективність центру відповідальності, 102-103, 116

Є

Єдина ставка, 357

З

Запас міцності (Зм), 417, 429
Завдання внутрішньої управлінської звітності, 551
Завдання управлінського обліку, 61
Завдання управління витратами, 233, 235-236
Завдання управління в процесі здійснення управлінського обліку, 520
Завдання обліку витрат, 267
Завдання калькулювання, 277
Завданнями нормативного обліку, 387
Завдання трансфертного ціноутворення, 477
Завдання облікової політики, 522-523
Загальна система обліку, 499, 530
Загальнометодологічні методи дослідження, 72
Загальнонаукові методи, 72
Завдання формування системи звітності за сегментами, 575
Затрати, 182, 184, 188
Зовнішня інформація, 32

Зведений облік витрат (зведений кошторис), 263, 319, 393
Зведений бюджет, 129, 143-144
Змінні витрати (Variable Costs), 200, 214-215, 217, 218, 295, 302, 334-335, 340
Змішані витрати, 200, 329, 335
Звичайна діяльність (згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), 528-529, 600
Змінні (динамічні) бюджети, 130, 146
Звіт про прибутки і збитки, 230, 334, 342, 589
Звіт про прибутки і збитки («абзорпшен-костинг»), 358
Звіт про прибутки та збитки за англосаксонською і континентальною моделями, 531
Звіт про сукупний дохід (звіт про результати діяльності), 118, 249, 589
Звіт про фінансовий стан (управлінський баланс), 230, 548, 582, 583
Звіт про фінансові результати за методом директ-костинг, 344, 354-355
Звітність за сегментами, 106, 547, 574, 580
Звітування витрат для потреб управління (внутрішня управлінська звітність), 298, 547, 567, 570
Звітна калькуляція, 292, 319, 394-395
Звіт про виконання бюджету витрат, 118, 134, 162, 163, 165-166, 547, 570, 573
Звіт про виконання кошторису, 102
Звіт про виконання планової собівартості конкретного виду продукції, 91, 114-115
Звіт центрів відповідальності, 118
Звітний сегмент, 580
Зниження витрат на 1 гривню товарної продукції (Зв), 283

I

Інформація, для прийняття управлінських рішень, 28
Інформація, 14, 28
Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління, 603
Інформаційні джерела складання бюджетних планів, 151
Інструменти управлінського обліку, 17, 21, 64
Інструменти управлінського обліку, які використовуються у вітчизняній практиці, 64
Інструменти з управлінського обліку розроблені МФБ, 65-67
Інструментарій управлінської звітності, 562
Інструкція з організації бюджетування, 131, 148
Інформаційна система підприємства, 18, 30-31
Інформаційне забезпечення управління підприємством, 14, 28
Інтегрована система обліку, 73, 499, 530
Інтегрована (моністична) система обліку, 30, 499, 516, 529
Інформаційна база для формування бухгалтерської управлінської звітності, 553-554
Інші операційні витрати, 190
Інші операційні доходи, 190
Індивідуальна собівартість, 286

К

- Калькулювання, 195, 274, 276, 281, 292
- Калькуляційний облік, 258, 274
- Калькулювання собівартості продукції, 256, 274, 277, 292
- Калькуляційна одиниця, 259, 278
- Калькуляційні одиниці у трудовому виразі (нормо-годинах), 260, 279
- Калькуляційний період, 283
- Калькуляція, 291, 261, 292
- Калькуляція технологічної собівартості, 292
- Калькулювання на основі діяльності, 368-369
- Калькулювання за замовленнями (позамовний метод), 295, 303, 304, 307
- Калькулювання за процесами залежно від методу ФІФО чи середньозваженої собівартості, 313
- Калькулювання повних витрат, 295
- Калькулювання неповних (змінних) витрат, 295
- Картка (лист) стандартних (нормативних) витрат на виробництво, 304, 389, 393, 402
- Кількісна інформація, 32, 33, 36
- Кількісні методи, 72
- Контролінг, 17, 75, 76-77
- Коефіцієнт реагування витрат (за К.Меллеровичем), 180, 213
- Коефіцієнт маржинального доходу (Кмд), 417, 424
- Коефіцієнт маржинального доходу на одиницю продукції (Кмд од), 424
- Коефіцієнт запасу міцності (Кзм), 417, 429
- Коефіцієнт операційного левериджу, 417, 430
- Кошторисне калькулювання, 259, 278
- Контрольовані витрати, 118, 201, 262, 299
- Кошторисні калькуляції, 262, 293
- Кошторис, 101,
- Кошторис витрат, 262, 296-297
- Кошторис витрат центру відповідальності (зведений кошторис), 101, 262, 298
- Комбінація продажу виробів, 438
- Концепція обліку повних та змінних витрат, 351
- Концепція стейкхолдерів, 54-55
- Концепції управлінського обліку, 49, 54
- Концепція центрів відповідальності, 92
- Концепції управління витратами, 237
- Концепція обліку повних та змінних витрат, 351
- Концепція фінансового капіталу, 587
- Концепція фізичного капіталу, 587
- Комунікативна (організаційна) функція управлінської звітності, 545, 563
- Контрольна функція управлінської звітності, 545, 563
- Керівники центрів відповідальності, 93
- Класичний метод стратегії ціноутворення, 473
- Класифікація бізнес-процесів, 46-47

Класифікація бюджетів за ознаками, 143
Класифікацію змінних витрат, 336-337
Класифікація центрів відповідальності підприємств торгівлі, 98
Класифікація центрів відповідальності за різними ознаками, 99
Класифікація інструментів управлінського обліку, 67-69
Класифікація калькуляцій за характером виробництва, 293
Класифікація калькуляцій за об'єктами калькулювання, 293
Класифікатор витрат, 179, 192, 193, 194, 196
Класифікація витрат в управлінському обліку, 175, 180, 193, 196, 202, 204, 206, 210, 212
Класифікація витрат (за К. Друрі), 196-197
Класифікація витрат в управлінському обліку (вітчизняний підхід), 198-202, 204
Класифікація витрат в управлінському обліку (В.В.Сопко), 202-203
Класифікація витрат в управлінському обліку (В.Ф. Палія), 203
Класифікація витрат в управлінському обліку (Давидюк Т.В.), 203-204
Класифікація витрат для прийняття рішень, 196, 205-206
Класифікація витрат на основі обсягу виробництва, 207
Класифікація методів управління витратами, 240
Класифікація витрат відповідно до функцій управлінського обліку (МСФЗ), 207-209
Класифікація методів обліку і калькулювання собівартості продукції, 296
Класифікація управлінської звітності, 564
Класифікація витрат за центрами відповідальності, 210-211, 212
Класифікація рахунків аналітичного обліку виробництва, 534
Класифікація рахунків аналітичного обліку виробничих запасів, 534
Критерії визначення центру відповідальності, 93
Критерії релевантних і нерелевантних витрат, 338
Критерії складу інформації відповідно рівнів управління підприємством, 552
Критерії оцінки ефективності управлінської звітності, 556
Критерії вибору методу поведінку витрат, 219
Крива досвіду, 335

Л

Логістичні витрати, 241
Логістична (інформаційна) функція управлінської звітності, 545, 563
Лінійно-функціональні структури, 515
Ланцюг цінності продукції (вартості), 188, 189

М

Матричні структури, 516
Маржинальні витрати (Marginal Costs), 180, 329, 338
Маржинальний дохід (сума покриття) Мд (СП), 330, 341, 343, 347, 354, 422
Маржинальний дохід одиниці продукції, 343
Маржинальний аналіз, 415, 420
Майбутні (очікувані) витрати, 213, 401
Максимальна трансфертна ціна, 477

Мінімальна трансфертна ціна, 477
Місія виникнення витрат, 48, 100, 101, 102, 393
Місце калькулювання в системі економічної інформації, 276
Мета управління витратами, 233, 250
Мета і завдання бюджетування, 139
Мета центру прибутку, 91, 119
Мета формування управлінської звітності, 550
Мета формування показників звітності за сегментами, 574
Мета калькулювання собівартості, 258, 275
Мета системи калькуляційного обліку, 258
Мета обліку і калькулювання нормативних витрат, 385, 386
Метод аналізу рахунків, 181, 222
Метод балансового узагальнення (НВп), 364
Метод вищої та нижчої точки, 181, 222-224
Метод візуального пристосування, 181, 224
Метод взаємних послуг, 316
Метод диференційного аналізу, 434
Метод порівняння показників звітів про фінансові результати, 434
Метод послідовного розподілу (підсумування) непрямих витрат, 263, 284, 314-315
Метод порівняння маржинального доходу, 434
Метод обліку нормативних витрат, 396
Метод найменших квадратів, 222, 225
Метод стратегії ціноутворення
Метод середньозваженої собівартості, 313
Метод спрощеного аналізу, 181, 222, 225
Метод прямого накопичення витрат (Ез), 284
Метод приросту, 131, 150
Метод прямого розподілу витрати обслуговуючих підрозділів, 314
Метод прямого розрахунку (розподільчий метод), 263, 102
Метод ФІФО, 313
Метод обліку повних витрат, 331, 332, 341
Метод директ-костинг (облік змінної вартості), 333, 334, 341, 343, 359
Метод управлінського обліку, 17, 71
Методи управління витратами, 71, 237-238
Методи трансфертного ціноутворення, 478
Методи обліку і калькулювання собівартості продукції, 295
Методи нормативів витрат на виготовлення продукції, 392
Методика аналізу відхилень, 168
Методика розробки й впровадження системи бюджетування, 132, 151
Методика управлінського обліку розрахунку фінансового результату, 586, 592-599
Методика розроблення бюджетів, 149, 154
Методика групування затрат за об'єктами калькулювання, 275
Методика прийняття управлінських рішень, 240
Методика системи стандарт-кост, 400
Методика управління підприємницькими ризиками, 469-473

Методичний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку, 527
Методична база системи управлінської звітності, 559
Методологія управління витратами, 239
Методологічна основа формування та обчислення собівартості продукції, 270
Можливі витрати (втрати), 200, 338

Н

Накладні витрати (загальновиробничі витрати), 199, 263, 299, 331, 367, 390
Натуральні калькуляційні одиниці, 259, 278
Національні професійні організації, 57
Напрями організації системи управлінської звітності
Напрями формування інформації про витрати, 186
Напрями бюджетування, 149
Напівфабрикатний метод (варіант зведення витрат), 305-306, 308
Напівмаржа, 330, 346
Напівзмінні витрати, 334-335
Напівпостійні витрати, 334
Напрями автоматизації процесів підготовки і подання управлінської звітності, 566
Накопичувальні звіти, 567
Негативні відхилення, 134, 164, 394
Непрямі витрати, 199, 202, 309, 318, 352, 355, 367
Неявні (внутрішні) витрати, 457
Недоліки методу повних витрат, 333
Недоліки методу директ-костинг, 348-349
Недоліки простого директ-костингу, 349-350
Недоліки системи стандарт-кост, 406
Незавершене виробництво, 331, 349, 364, 391
Нефінансова інформація, 15, 32
Нефінансові показники, 108, 462
Невизначеність, 29, 467
Нерелевантні витрати, 200, 329, 337
Непродуктивні витрати, 262, 298-299, 303
Неконтрольовані витрати, 118, 201, 263, 299
Нормативне калькулювання, 259, 278
Нормативні (стандартні) калькуляції, 261, 293, 385, 388, 391
Нижня межа ціни, 285, 473
Номінальні центри витрат, 94
Нормативна собівартість (товарної продукції), 286, 385, 387, 389, 393, 397-399
Норма, 385, 389, 391
Нормативні (стандартні) витрати, 201, 385, 389, 390, 401
Нормальна виробнича потужність, 385-386, 390
Нормативна кількість матеріалів, 386, 391
Нормативна ціна, 386, 391

О

- Облікова інформація, 14, 21, 28, 32, 98, 239, 242, 264, 269
- Обов'язкові витрати, 180, 201
- Облік витрат, 175, 178, 187, 202, 236, 242, 258, 265, 267, 275
- Облік витрат за центрами відповідальності та за цільовим призначенням в системі управління, 242-248
- Облік і калькулювання за повними витратами, 328, 331, 351
- Облік і калькулювання за нормативними витратами, 385, 386, 389, 404
- Облік і калькулювання за змінними витратами (облік змінної вартості), 329, 334, 339
- Облік за центрами відповідальності, 90, 106, 107, 114, 118
- Об'єкт управління, 237
- Об'єкт управлінського обліку, 70-71, 457
- Об'єкт в оперативному управлінському обліку,
- Об'єкт стратегічного обліку, 457
- Об'єкт калькулювання, 275, 367
- Об'єкти обліку витрат, 178, 267, 303, 308, 367
- Об'єкти обліку бізнес процесів, 47-48
- Об'єкти облікової політики, 525
- Облікова політика підприємства, 196, 281, 289, 292, 294, 318
- Облікова політика для цілей управлінського обліку, 526-527
- Облікова політика підприємства щодо обліку за центрами відповідальності, 115
- Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами, 249
- Обліково-інформаційне забезпечення витрат, 178, 268
- Обліково-аналітичне забезпечення витрат в інформаційній системі підприємства, 264
- Обліково-аналітична система управління витратами, 241, 242
- Обліково-аналітична інформація управлінської звітності, 550
- Обліково-інформаційне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством, 27, 81, 455
- Однофакторна модель функції витрат (для однопродуктового виробництва), 219
- Ознаки організації управлінського обліку, 63, 503
- Ознаки групування методів обліку і калькулювання собівартості продукції, 295
- Основні витрати, 180,
- Основна діяльність, 187, 188
- Основний бізнес, 188
- Основні ознаки директ-костингу, 340-341
- Основні риси простого директ-костингу, 344
- Основні переваги і недоліки методу АВС, 370-371
- Особливості позамовного методу калькулювання витрат, 310
- Особливості попроцесного методу калькулювання витрат, 310
- Особливості методу повних витрат, 332
- Особливості нормативного методу обліку витрат, 392
- Особливості стандарт-кост, 402
- Особливості підходів до визначення управлінської звітності, 549
- Операційні (поточні) витрати, 177, 187, 188

Операційна діяльність підприємства, 190, 418
Оперативна інформація, 552
Оперативні завдання, 16,37
Операційні бюджети, 129, 143, 144,145
Операційний леверидж, 417, 430
Операційний прибуток (П), 343
Організація процесу бюджетування, 127,132, 146, 152
Організація управлінського обліку, 239, 503-504
Організаційна структура підприємства, 103
Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку, 528
Організаційно-методичні основи побудови системи управлінського обліку, 497, 503
Організаційні і методичні аспекти системи управлінської звітності, 564
Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку, 519
Організація зведеного обліку витрат, 263
Організація аналізу відхилень витрат за системою стандарт-кост, 405
Організація обліку за центрами відповідальності, 115, 116
Організаційна структура фінансово-облікової служби підприємства за інтегрованої (моністичної) системи обліку, 517
Організаційна структура фінансово-облікової служби підприємства за двокруговою (автономною) системою обліку, 518
Організацію системи управлінської звітності, 564
Організація обліку за центрами відповідальності, 91, 107-108, 111, 115
Організація повного управлінського циклу звітування
Організація зведеного обліку витрат, 319, 320
Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання, 388, 389
Оцінка витрат, 181, 218
Оцінювання діяльності центрів відповідальності, 108, 116-117
Оцінка собівартості продукції, 318
Оцінювання діяльності центру витрат, 91, 106, 118
Оцінювання діяльності центру прибутку, 118
Оцінювання діяльності центру інвестицій, 119

П

Планування, 17, 37, 129, 136, 137
Планове калькулювання, 259, 277
План рахунків управлінського обліку, 212, 249, 532
Планова собівартість, 286, 393
Планові калькуляції, 261, 293
Побудова типової системи обліку за центрами відповідальності, 112
Повна собівартість, 286, 287
Повна собівартість за напівфабрикатним варіантом, 290
Переплетена система обліку, 499, 30
Переваги методу повних витрат, 333
Переваги методу директ-костинг, 348-349
Переваги обліку за стандарт-кост, 406

Переваги і недоліки методу ABC, 370
Первинні центри відповідальності, 101, 102
Предмет управлінського обліку, 16, 69-70
Пропорційні змінні витрати, 336
Прогресивні змінні витрати, 336
Принцип, 508
Принципи директ-костингу, 341
Принципи простого директ-костингу, 344
Принципи обліку і калькулювання за нормативними витратами, 387
Принципи управлінського обліку, 508
Принципи управлінського обліку, адаптовані до вимог МСФЗ, 509-511
Принципи обліку за центрами відповідальності, 110-111
Принцип трансферного ціноутворення, 476
Принципи формування управлінської звітності, 554-556
Принципи бюджетування, 151
Принципи аналізу взаємозв'язку витрати, обсяг, прибуток, 420-421
Принцип трансферного ціноутворення, 476
Професійне судження, 511
Позитивні відхилення, 134, 164
Поведінка витрат, 179, 202, 205, 213, 214, 218, 224
Показники оцінки діяльності центрів відповідальності, 117
Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат, 263, 308
Попередній бюджет розвитку підприємства, 155
Позитивні риси і недоліки попроцесного методу обліку витрат, 311-312
Позаоблікова інформація, 32, 239
Постійні витрати, 200, 214, 216, 217, 218, 222, 295, 302, 328, 334, 340, 344
Постійні обов'язкові витрати, 329, 334
Постійні необов'язкові витрати, 329, 334
Прогнозний баланс, 143
Простий директ-костинг, 330, 344
Процес прийняття управлінських рішень, 38, 454
Процес бюджетного контролю, 163
Програмні продукти для ведення управлінського обліку, 507-508
Проектне калькулювання, 259, 278
Прибуток операційної діяльності (По), 260, 283
Продуктивні витрати, 262, 298-299
Прямі витрати, 199, 202, 277, 303, 308-309, 317, 352, 367
Поточні рішення в оперативному управлінському обліку, 456
Показник рентабельності інвестицій (ROI), 91, 119, 483
Показник доданої економічної вартості (*economic value added – EVA*), 91, 119
Порівняння калькулювання на основі діяльності і традиційної системи калькулювання, 369
Порядок формування центрів відповідальності, 89
Підсумкові звіти, 567
Прийняття управлінських рішень, 38, 175, 187, 196, 202, 205, 208, 214, 239, 264, 415, 457

Прийняття оперативних рішень, 43, 221
Прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності (ризик), 467
Прийняття рішення щодо ліквідації або скорочення збиткової діяльності, 462
Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції, 464
Прийняття рішень щодо розмірів партії (оптимального рівня закупівлі сировини), 466
Пріоритетний метод бюджетування, 131-132, 150
Прийняття альтернативних рішень в процесі реалізації продукції, 466
Підхід альтернативних витрат, 476
Підходи до калькулювання витрат при складанні управлінської звітності, 567
Правило визначення трансфертної ціни, 477
Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення, 479
Порівняльна характеристика калькуляцій, 294
Порівняльна характеристика калькулювання собівартості за замовленнями і процесами, 312
Практичні методи визначення трансфертних цін, 481
Причини, проблеми та переваги впровадження бюджетування, 147-148
Причини розвитку аутсорсингу, 229

Р

Робочий цикл «прийняття рішення керівником», 37
Роль управлінця в процесі здійснення управлінського обліку, 520-521
Релевантність (від англ. relevant - суттєвий), 329, 337
Релевантні витрати (Relevant Costs), 200, 329, 337
Релевантний діапазон (Relevant Range), 329, 337, 461
Розвиток системи управлінського обліку, 58
Розвинений директ-костинг, 330, 344
Регресійний аналіз, 181, 222, 225
Регресивні змінні витрати, 337
Регулювання звітності за сегментами в Україні, 576-577
Релевантний підхід, 337, 457
Релевантна інформація, 41, 106, 458
Реманентні змінні витрати, 337
Рішення про спеціальне замовлення, 459-460
Резервний (страховий) запас, 461
Рішення виробляти чи купувати, 461-462
Рішення щодо альтернативного використання вивільнених виробничих потужностей і відмова від купівлі комплектуючих на стороні, 462
Рішення на основі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток», 468
Ризик, 41, 44, 467
Розділ форми управлінської звітності, 554
Розподіл накладних витрат, 301
Розподіл послуг і витрат між підрозділами, 317
Розподіл витрат між підрозділами (цехами), 317
Розподіл постійних накладних витрат, 318

Розподіл витрат відповідно ABC-аналізу, 374
Розрахунок відхилень від норм витрат, 399
Розрахунок відхилень за ціною на матеріали, 399
Розрахунок відхилень за працею, 399-400
Розрахунок відхилень за накладними витратами, 400
Розрахунок відхилень за валовим прибутком, 400
Розрахунок довгострокової нижньої межі ціни, 473
Розрахунок короткострокової нижньої межі ціни, 473
Розрахунок собівартості продукції, 291
Розрахунок показника списання (Пс) загальновиробничих витрат, 301-302
Розрахунок фінансового результату (простий директ-костинг), 345
Розрахунок фінансового результату (розвинутий директ-костинг), 346
Розрахунок фінансового результату за функціями діяльності підприємства, 589
Розрахунок фінансового результату за методом функції витрат, 590
Розрахунок прибутку за методом повних витрат, 361
Розрахунок прибутку за методом змінних витрат, 360
Розрахунок ціни за методом стандарт-кост, 401
Розрахунок бажаного прибутку за очікуваного обсягу реалізації продукції (БП), 425
Розрахунок суми прогнозованого диференційного прибутку, 436
Розрахунок зміни прибутку через порівняння маржинальних доходів підприємства, 436
Розрахунок структури витрат підприємств, 437
Розвиток системи стратегічного управління, 602
Розрахунок комбінації продажу виробів, 438
Розрахунок комбінації продажу за допомогою середньозваженого маржинального доходу, 439
Розрахунок середньозваженого маржинального доходу, 440
Розрахунок трансфертних цін за критерієм ROI, 484-486
Розрахунок трансфертних цін за суб'єктивним фактором, 487
Розробка трансфертних цін на основі ринкових цін, 481
Розподіл загальновиробничих витрат між виготовленими виробами, 302

С

Стаття затрат, 179, 261, 272, 319, 404
Стаття управлінської звітності, 545, 554
Стаття звіту про прибутки і збитки згідно з Директивою 34/2013 ЄС, 589-590
Стаття звіту про фінансові результати згідно з НСБО 1, 589-590
Стандарти управлінського обліку (SMA), 512
Стадії бюджетування, 141-142
Ставку дисконтування (Д), 488
Ставка розподілу витрат (СР), 311, 330, 355-356, 357, 364
Стандарт-кост, 222, 237, 383, 400
Стратегічні завдання, 16, 25, 37, 136
Стратегічні довгострокові рішення, 456
Стратегічна інформація, 552

Стратегічне управління, , 43, 49, 137 , 331
Стратегія управлінського обліку, 16, 37
Стратегічна функція управлінської звітності, 545, 563
Стратегічні цілі підприємства, 236
Стратегічний облік (стратегічно-зорієнтований облік), 601, 604
Стратегічно-орієнтовані методи обліку витрат, 236
Сегментарна звітність організації, 476, 579
Сегментний облік, 104, 105-106
Сегмент бізнесу, 90, 104, 327
Сегмент, 90, 105
Середнє значення ринкових цін, 483
Середні витрати, 180, 201, 294, 329, 338
Середньозважений маржинальний дохід, 418, 439
Система, 26, 29
Система управлінського обліку (система управління), 15, 29-30, 42, 127
Система управлінського обліку логістичних витрат, 241
Система показників управлінської звітності, 545, 554
Система бюджетування, 137
Система виробничого обліку, 263, 319
Статичний бюджет, 130, 146
Складові облікової політики підприємства, 525
Скачкоподібні змінні витрати, 337
Собівартість продукції, 16, 195, 256, 264, 279, 281, 282, 285 , 291, 305, 367
Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, 260, 280
Собівартість товарної продукції (ТП), 282
Собівартість валової продукції (ВП), 282
Собівартість реалізованої продукції (Ср), 260, 282, 283, 331, 393
Собівартість одиниці готової продукції (Свод), 260, 283, 288 , 308, 338
Собівартість виробленої (готової) продукції (С), 260, 283, 314
Складання кошторисів, 262, 298
Складові зведеного бюджету, 144
Структура витрат підприємства, 437
Сфера відповідальності, 90, 111
Стейкхолдери, 55, 552
Структура рахунків синтетичного і аналітичного обліку витрат в управлінському обліку, 533
Структура взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів, 593
Структурування внутрішньої звітності щодо інформації підприємства, 563
Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету, 167
Схема бюджетування, 140
Схема бюджетного контролю, 165
Схема звіту про доходи і витрати в системі директ-костинг, 342
Схема обліку і калькулювання собівартості продукції за методом «директ-костинг», 340

Схема позамовного методу калькулювання собівартості продукції, 304
Схема попроцесного калькулювання витрат, 310
Схема дії системи стандарт-кост, 401
Схема кодування рахунків управлінського обліку, 532
Схема управлінського аналізу, 79
Схема формування прибутку, 192
Схема взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, 266
Сутність позамовного методу, 305
Сукупні витрати, 201, 214, 329, 338
Супутні центри відповідальності, 97
Суть калькулювання на основі діяльності, 366
Суть концепції центрів відповідальності, 88, 92
Спільні риси фінансового й управлінського обліку, 73
Специфічні завдання трансфертного ціноутворення, 478
Специфічні постійні витрати, 346
Специфічні методи, 72

Т

Тактика управлінського обліку, 16, 37
Тактична інформація, 552
Технологічний аналіз, 181, 222
Технологічні центри витрат, 113
Технологічна собівартість, 286
Технічний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку, 527-528
Трансфертні ціни,
Точка контролю, 48, 112
Точка безбитковості, 417, 421, 422
Точка безбитковості в натуральних одиницях (ТБн.од.), 423
Точка безбитковості в грошових одиницях (ТБгр.од), 424
Технологія бюджетування, 132, 151
Точно в зазначений термін, 466
Трансфертна ціна, 475
Трансфертна ціна виробничого підрозділу (ТрЦ вп), 486
Традиційні методи обліку витрат, 236
Традиційна система калькулювання собівартості продукції, 368

У

Управлінське рішення, 16, 29, 35, 37, 38, 42, 49, 55, 202, 231-232
Управлінське обліково-інформаційне забезпечення, 27, 28
Управлінський облік, 16, 21, 38, 43, 49, 55, 59, 80, 230
Управлінський облік витрат виробництва, 258
Управлінський облік за сегментами, 578
Управлінський контроль, 17, 77, 136, 230
Управлінський аналіз, 17, 38, 59, 77-78, 136
Управлінський підхід до визначення фінансового результату, 585

Управлінська інформація, 14, 29, 586
Управлінські завдання, 343
Управління витратами, 175, 178, 182, 214, 230, 232, 233, 234, 238, 239, 295
Управління підприємством, 26, 28, 36-37, 39, 40, 44, 80, 182, 188, 194, 208
Управління ризиками, 44
Управлінський облік витрат виробництва, 264
Умовно-натуральні калькуляційні одиниці, 260, 278
Умовні калькуляційні одиниці, 260, 278
Умови розвитку управлінського обліку, 54
Умова бюджетування, 129, 139
Умови застосування маржинального аналізу, 428
Управління відхиленнями, 162, 386, 393, 399
Управлінські рішення у сфері управління витратами за функціональним підходом, 232-233
Управління чутливістю прибутку, 468 -469
Управлінський звіт руху сировини і матеріалів, 572
Управлінська звітність як система інформаційного забезпечення користувачів, 550
Управлінська звітність для прийняття стратегічних рішень, 561
Управлінська звітність за центрами відповідальності, 566, 569
Управлінська звітність фінансової діяльності підприємства, 548, 581
Управлінський облік фінансової діяльності, 548, 584
Управлінський звіт: склад і структура матеріальних витрат цеху, 568
Управлінський звіт про фінансовий результат, 548, 590
Управлінський звіт про іншу звичайну діяльність, 600
Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність, 31, 249, 285, 543, 549
Управлінські звіти про витрати, 186, 249

Ф

Фактор витрат, 178, 213, 214
Фактичні витрати, 389, 393
Фактичне (звітне) калькулювання, 259, 278
Фактична собівартість, 286, 333, 375, 387, 389, 391, 393
Фактична собівартість одиниці продукції, 385
Факторний метод (Зв), 284
Функції управління (функції керуючої підсистеми), 15, 20, 21, 42, 48, 232, 234
Функції обліково-інформаційного забезпечення управління витратами, 239
Функції управлінського обліку, 62
Функції контролінгу, 75
Функції управлінців, 43, 521
Функція витрат, 181, 218, 219, 220-221, 225
Функції обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами, 239
Функції трансфертного ціноутворення, 476
Функції бюджетування, 129, 139
Функції центрів відповідальності, 88, 93, 97
Функції управлінської звітності, 563

Функції звітності за сегментами, 575
Функціональні структури, 515
Функціонально-вартісний аналіз, 222
Формування інформації про витрати, 186, 187
Формування інформації за сегментами, 105
Формування центрів відповідальності, 89-90, 100-101, 103
Формування витрат за методом абзорпшен-костинг, 331
Фінансові бюджети, 129, 143, 144, 145
Фірмова собівартість, 286
Фінансові показники, 108
Фінансовий результат, 182, 191, 282, 407, 585, 588
Фінансовий результат за методом «витрати – випуск», 588
Фінансовий результат експлуатаційний, 588
Фінансовий результат надзвичайний (екстраординарний), 588
Формування облікової політики з управлінського обліку, 524
Формування системи внутрішньої управлінської звітності, 175, 550
Форма управлінської звітності, 554
Формування внутрішньої звітності стосовно собівартості продукції
Формування калькуляційної відомості замовлення, 306
Французька модель визначення фінансового результату, 347
Фрагмент робочого плану рахунків управлінського обліку, 535-537

Х

Характеристика центрів витрат (за ознаками), 210
Характеристика баз розподілу загальновиробничих (накладних) витрат, 300
Характеристики управлінського контролю, 77
Характерні ознаки системи обліку за центрами відповідальності, 106-107

Ц

Центр витрат, 88, 94, 98, 99, 113
Центр доходів, 88, 94, 98, 99,
Центр прибутку, 88, 93, 98, 99
Центр інвестицій, 88, 95, 98, 99, 119
Центри оперативні, 88, 99
Центри тактичні, 88, 99
Центри стратегічні, 88, 99
Центри госпрозрахункові, 89, 99
Центри аналітичні, 89, 99
Центри первинні, 89, 100
Центри похідні, 89, 100
Центри основні, 89, 100
Центри функціональні, 89, 100
Центри співпадаючі, 89, 100
Центри не співпадаючі, 89, 100
Центри обслуговуючі, 89, 100

Центри матеріальні, 89, 100
Центри виробничі, 89, 100
Центри управлінські, 89, 100
Центри збутові, 89, 100
Центр фінансової відповідальності, 88, 91-92
Центр відповідальності, 88, 92, 93, 94, 97, 98, 137, 212, 393
Центр сегментування, 90, 105
Центри витрат основної діяльності підприємства, 114
Цехові ставки, 357
Цілі використання нормативного методу, 387-388
Цілі управлінського обліку, 57, 63
Ціноутворення на основі переговорів (встановлення договірної трансферної ціни), 481
Ціноутворення на основі маржинальних витрат, 481
Ціноутворення на основі повних витрат, 481
Ціноутворення на основі підходу «витрат плюс», 481
Ціноутворення на основі переговорів, 481
Ціноутворення на основі стандарт-костинг, 401

Ч

Чинники побудови директ-костингу, 341
Чинники, що впливають на організаційну структуру підприємств, 513
Чистий прибуток (ЧП), 426

Ш

Шляхи зниження собівартості продукції, 284

Я

Якісна інформація, 32, 33, 36
Явні (зовнішні) витрати, 457
Якісні показники, 108

ДЛЯ НОТАТОК

Навчальне видання

Шевців Любов Юліанівна

**УПРАВЛІНСЬКИЙ
ОБЛІК**

Навчальний посібник

Підписано до друку 31.05.2022 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Умовн. друк. арк. 37,32. Обл.-вид. арк. 33,23.
Наклад 100 прим.

Видавець і виготовлювач: ТОВ «Растр-7»
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа, 9/1.
тел./факс: (032) 235 52 05.
e-mail: rastr.sim@gmail.com www.rastr-7.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ЛВ № 22 від 19.11.2002 р.