

**ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

Ірина САДОВСЬКА

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій
для здобувачів освіти першого бакалаврського рівня спеціальності
D1 Облік і оподаткування
денної і заочної форм навчання

ЛУЦЬК 2025

УДК 657.334 (012)
С 14

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного
університету імені Лесі Українки
(Протокол № ____ від _____ 2025 р.)

Рецензенти:

Павлова О. М. – д. е. н., професор, завідувач кафедри економіки і торгівлі
Волинського національного університету імені Лесі Українки;

Садовська І. Б.

С-14 Управлінський облік: конспект лекцій. 2025. 94 с.

Сучасне управління підприємств потребує оперативної, достовірної та релевантної інформації джерелом якої є управлінський облік. Конспект лекцій «Управлінський облік» є актуальним і таким, що відповідає вимогам часу. Це обумовлено в першу чергу потребою постійного оновлення навчальних матеріалів з облікових дисциплін, які серед економічних мають найбільшу залежність від постійних змін чинних нормативно-правових актів. У конспекті лекцій узагальнено і розкрито сутність та зміст управлінського обліку з урахуванням сучасних систем менеджменту різних рівнів.

Рекомендовано здобувачам освіти першого освітнього рівня бакалавр, галузі знань D «Бізнес, адміністрування та право», спеціальності D1 «Облік і оподаткування» за освітньою програмою «Облік і оподаткування».

УДК 657.334 (012)

© Садовська І. Б., 2020

© Волинський національний університет
імені Лесі Українки, 2025

ВСТУП

Предметом вивчення освітньої компоненти «Управлінський облік» є сукупність об'єктів в процесі управління господарською діяльністю, а саме господарські засоби і джерела їх формування та господарські процеси і їх результати. Підготовка фахівців високої кваліфікації, здатних в умовах економічних перетворень широко використовувати свої знання при проведенні облікової роботи на підприємствах різних галузей національної економіки та прийнятті управлінських рішень; вивчення та засвоєння знань з теорії і практики ведення обліку та складання внутрішньої управлінської звітності. Освітня компонента «Управлінський облік» спрямована на формування у здобувач освіти системи знань, умінь і навичок з методології, методики та інструментарію побудови й розв'язання математичних моделей, які відповідають завданням дослідження економічних систем та процесів і допоможуть прийняти обґрунтовані управлінські рішення.

Вивчення ОК базується на знаннях, вміннях і навичках, які здобувачі освіти отримали при вивченні попередніх дисциплін: «Бухгалтерський облік», «Менеджмент», «Мікроекономіка», «Економіка». Знання, вміння і навички, що здобуваються в процесі вивчення ОК будуть потрібні для вивчення наступних ОК: «Стратегічний управлінський облік», «Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного планування», «Стратегічний управлінський облік», «Облікова політика», «Організація обліку» тощо.

Метою навчальної дисципліни «Управлінський облік» є формування системи наукових знань і практичних вмінь і навичок з організації і методики управлінського обліку на підприємствах різних форм власності, удосконалення його методів, інструментів і процедур з урахуванням передового зарубіжного та вітчизняного досвіду.

Основними завданнями вивчення ОК «Управлінський облік» є набуття практичних вмінь застосовувати відповідні методи та прийоми у процесі оперативного і прогностного обліку витрат, доходів і фінансових результатів, калькулювання, планування, бюджетування, контролю і аналізу відхилень, оцінки ризиків з метою прийняття ефективних управлінських рішень на підприємствах різних форм власності для раціонального і економічного використання трудових, матеріальних, інтелектуальних і фінансових ресурсів.

Тема 1. Управлінський облік як інформаційна система

План лекції

- 1.1. Сутність та завдання управлінського обліку
- 1.2. Етапи розвитку управлінського обліку
- 1.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку
- 1.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком
- 1.5. Організація управлінського обліку

Термінологічний словник: автономна система побудови плану рахунків, загальна система обліку, інтегрована система обліку, інтегрована система побудови плану рахунків, об'єкт управлінського обліку, переплетена система обліку, предмет управлінського обліку, управлінський облік.

Після вивчення лекції 1 здобувач освіти

повинен знати:

- ✓ основне призначення управлінського обліку на підприємстві;
- ✓ етапи розвитку управлінського обліку;
- ✓ предмет, об'єкти та методи управлінського обліку;
- ✓ принципи та функції управлінського обліку;
- ✓ складові управлінського обліку.

вміти:

- ✓ розрізняти функції управлінського обліку;
- ✓ визначати об'єкти та методи управлінського обліку.

1.1. Сутність та завдання управлінського обліку

Основними **факторами**, що сприяють зростанню **ролі управлінського обліку**, є:

- посилення конкуренції;
- розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Класифікація поглядів щодо сутності управлінського обліку:

- 1) управлінський облік як такий не існує, є лише виробничий облік, який включає планування та облік виробничих витрат, калькулювання та аналіз собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) управлінський облік є самостійним видом обліку і навчальною дисципліною;
- 3) управлінського обліку як такого не існує, оскільки всю інформацію для управління підприємством надають оперативно-технічний, статистичний та бухгалтерський облік;
- 4) управлінський облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку.

Впровадження управлінського обліку на підприємствах має **передумови**:

- поява різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- потреба у своєчасній інформації про кон'юнктуру ринку, велика конкуренція на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Вимоги, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Вимоги до управлінської інформації

Ознака	Характеристика
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
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
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
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

Управлінський облік дає можливість отримати інформацію про рух необоротних активів, виробничих запасів, надходження та витрачання грошових коштів, етап дебіторської та кредиторської заборгованості, витрати на виробництво та доходи від усіх видів діяльності, обґрунтувати поточні та перспективні управлінські рішення, що приймаються при формуванні виробничої та комерційної політики підприємства.

Управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління - облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.

На кожному підприємстві система управлінського обліку має свої особливості, але водночас може включати в себе подібні елементи: збір інформації, структурування обліку за центрами відповідальності, бюджетування та розробку стандартів, аналіз системи показників, контроль та прийняття управлінських рішень.

Основними завданнями управлінського обліку є:

1. Збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень по оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства. При цьому аналізується робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо.

2. Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна.

3. Визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських і технологічних рішень. При цьому потрібно проводити порівняння загального фінансового результату за даними фінансового обліку з даними управлінського обліку з метою контролю за маркетинговою діяльністю.

4. Складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від їх цільового призначення і посади управлінця, для якого вони призначені.

1.2. Етапи розвитку управлінського обліку

Термін управлінський облік з'явився в ухваленому 1999 року Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" як синонім внутрішньогосподарського обліку.

Перший етап розвитку управлінського обліку має історію ще з початку ХХ ст. з виходом книги Г. Емерсона "Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати". У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи.

Другою важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919р. за ініціативою Дж. Лі Нікольсона, - діяча в області фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США.

Управлінський облік взаємопов'язаний з фінансовим обліком. Поділ обліку на фінансовий і управлінський відбувався поступово. Спочатку бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат (виробничий облік) як частина бухгалтерського обліку вибірково здійснював узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Проте вже на початку XX сторіччя стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (система Тейлора, Ганта) була посилена контрольна функція обліку шляхом використання системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Цей період вважають першим етапом у розвитку управлінського обліку.

Другий етап розвитку управлінського обліку почався в середині 30-х рр. і був пов'язаний передовсім з розробкою системи калькулювання змінних витрат, що одержала назву “директ - костинг” та виникненням системи обліку за центрами витрат, яка виникла в США. В 40-50 рр. управлінський облік є обов'язковим в університетах США, Німеччини та інших країн світу. Автори Хорнгрен і Фостер свою працю розпочинають словами “теперішні керівники багатьох компаній, таких як “Дженерал Моторс”, “Пепсі-кола” в минулому були бухгалтерами”. Досвід облікової роботи визначив ключову роль в їх кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, який пронизує всі служби підприємства були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем”. Підготовка бухгалтерів США орієнтує їх на управлінську діяльність.

Внаслідок впровадження таких новацій в арсеналі фінансових менеджерів з'явилася окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка використовувала не тільки грошові вимірники і була орієнтована не лише на калькулювання собівартості продукції для складання офіційної звітності, а й на прийняття поточних управлінських рішень. Можна вважати, що управлінський облік як самостійна функція менеджменту сформувався в середині 50-х років.

Починаючи з середини 60-х років XX ст., спостерігаються зміни у спрямованості управлінського обліку в напрямі забезпечення інформації для планування й контролю за допомогою аналізу рішення та обліку витрат за центрами відповідальності.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався в середині 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління. Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Перша програма з управлінського обліку розроблена в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США.

Починаючи з 1975 року, важливими чинниками, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

З 1986 року велику увагу приділяють зниженню витрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами.

З огляду на це дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції.

Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складник процесу стратегічного управління. Це пов'язано передусім із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях і системах управління. Він, 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, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо.

Якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на **стратегічний управлінський облік**.

1.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку

Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку має предмет, об'єкти та метод.

Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;

2) господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями і т. ін.).

Бухгалтерський облік також має свій метод. Під методом слід розуміти методологічний комплекс як сукупність конкретних прийомів і способів пізнання, перетворення або оцінки дійсності. Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально (спостереження, вимірювання, систематизація та реєстраційне

узагальнення), сукупність прийомів і способів, що дають змогу обліку виконувати контрольні, аналітичні і управлінські завдання.

Основними способами управлінського обліку є елементи методу бухгалтерського обліку.

Ряд авторів до методів управлінського обліку відносять й інші методи.

1.Індексний метод (статистичний), який полягає в застосуванні індексів.

Індекс - це відносна величина, що характеризує зміну рівня будь-якого суспільного явища в часі, просторі чи порівняно з планом, нормою, стандартом. Тобто, індекс показує в скільки разів, на скільки відсотків або на скільки одиниць змінився показник, який досліджується.

2.Прийоми економічного аналізу, зокрема, факторний аналіз - це методика комплексного і систематичного вивчення та вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

3.Математичні методи, зокрема кореляційно-регресійний аналіз - це побудова та аналіз з економіко-математичної моделі у вигляді рівняння кореляційного зв'язку, що виражає залежність результативної ознаки від однієї або кількох ознак-факторів. А також використовуються лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та інші.

4. Використання комп'ютерної техніки.

Принципи, що притаманні лише управлінському обліку.

✓ *Принцип відповідальності* означає, що за величину витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює.

✓ *Принцип бюджетного методу управління* витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

✓ Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.

✓ *Принцип методологічної незалежності* - кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку.

✓ *Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства* передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.

✓ *Принцип багатоваріантності* означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.

✓ *Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства* - означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому.

✓ *Принцип результативності* означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати.

✓ *Принцип прийнятності і багаторазового використання* ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації.

Функції управлінського обліку:

✓ *оптимістичну функцію*, яка полягає в створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності. В оптимізаційних проблемах економічні категорії, які становлять предмет виміру в обліку можуть виступати в подвійній ролі: критеріїв вибору або параметрів оптимізаційної моделі;

✓ *мотиваційну функцію* управлінського обліку, яка проявляється в забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи і фінансові результати, які надають можливість створення системи вимірювання і критерії оцінки, а також системи стимулювання для одиниць підприємства.

1.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком

Фінансовий і управлінський облік — це два види бухгалтерського обліку, тому вони мають багато спільних рис:

- використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема для обліку витрат;
- дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;
- обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів з метою визначення результатів їх діяльності.

У той же час управлінський облік має суттєві відмінності від фінансового, зорієнтованого традиційно на складання фінансової звітності, призначеної в першу чергу для зовнішніх користувачів.

Відмінності фінансового та управлінського обліку можна простежити при порівнянні їх характеристик за окремими ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

№ п/	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
------	--------	------------------	---------------------

1	Користувачі інформації	Вищий керівний склад підприємства та значна група зовнішніх користувачів, склад яких в основному невідомий	Менеджери підприємства - відносно невелика група, члени якої відомі (інформація індивідуальна, конкретизована і адресна)
2	Мета обліку	Складання фінансових документів для інформування користувачів за межами підприємства (про фінансовий стан і результати діяльності)	Надання допомоги адміністрації в плануванні, власне в управлінні, контролі, підготовці управлінських рішень
3	Обов'язковість ведення обліку	Необхідний за законодавством з дати реєстрації підприємства до його ліквідації	За рішенням адміністрації (факультативно)
4	Регламентация обліку	Загально прийняті принципи, стандарти і нормативні акти (закони і т. ін.)	Все, що корисно для управління (ніяких обмежень)
5	Вимірники обліку	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (у тому числі якісні)
6	Націленість (прив'язка до часу)	Оцінка минулого ("історичний" характер)	Разом з інформацією "історичного" характеру, оцінки і плани на майбутнє (прогнозування)
7	Відкритість даних	Більшість даних доступна всім бажаючим	Комерційна таємниця
8	Ступінь точності інформації	Мало приблизних оцінок, висока точність, об'єктивність, документальність	Багато приблизних оцінок (розрахункових, експертних, очікуваних і т. ін.)
9	Періодичність складання звітів	Як правило, квартальна і річна	Змінний інтервал, оперативна інформація, тижнева, місячна, за вимогою (потребою)
10	Об'єкти звітності	Організація (підприємство) в цілому	Центри відповідальності, види діяльності
11	Терміни, подання звітності	Із запізненням на декілька тижнів або і місяців	Зразу ж після закінчення звітного періоду (оперативно)

1.5. Організація управлінського обліку

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

1. методологічний;
2. технічний;
3. організаційний.

На першому етапі обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служити для формування інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Це план рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей та інше.

На другому – технічному - етапі обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства.

Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, кожен з яких вирішує специфічні завдання:

формування управлінського рішення, облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення.

Дії виконуються у наступній послідовності: а) визначається управлінська задача та її управлінське рішення; б) визначається перелік даних, які необхідні для її вирішення, а також, система їх збирання та правила документообороту; в) визначаються результати, яких планується досягти та призначаються відповідальні за досягнення результатів.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виділяють два підходи до структури плану рахунків:

1) принцип – двох кругів – виділення двох автономних систем рахунків, відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку.

2) принцип – інтегрований – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Другий підхід характерний для підприємств країн так званої англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австралії, Канади).

Використовуються на практиці три основні системи управлінського обліку:

- ✓ загальна система обліку;
- ✓ інтегрована система обліку;
- ✓ переплетена система обліку.

Загальну систему обліку застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, що виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному облікові запасів та проведенні інвентаризації запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів і кінці звітного періоду.

В Україні загальну форму обліку можуть використовувати лише суб'єкти малого підприємництва. Такі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати"

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують *інтегровану систему обліку*, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво.

Це досягається шляхом включення рахунків виробничого обліку, в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В Україні інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати.

Переплетена система обліку передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого відділу, які некореспондують один з одним. В системі рахунків виробничого обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції, та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства. В системі рахунків фінансового обліку відображаються рахунки з дебіторами, кредиторами, визначаються загальні фінансовий результат діяльності підприємства. Взаємозв'язок між рахунками фінансового і виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків. Сума прибутку за даними виробничого обліку незбігається з величиною прибутку фінансового обліку, це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються прибутки і збитки від позареалізаційних операцій.

Контрольні запитання:

1. Що таке управлінський облік?
2. Що є предметом управлінського обліку?
3. Назвіть функції управлінського обліку?
4. Перелічіть принципи управлінського обліку та дайте їм характеристику.
5. Назвіть основні відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
6. Назвіть етапи розвитку управлінського обліку.
7. Охарактеризуйте три системи обліку витрат і доходів на рахунках управлінського та фінансового обліку.

Дискусійні питання:

1. Які основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
2. Який підхід до побудови Плану рахунків доходів та витрат покладено в основу національного Плану рахунків?
3. Переваги та недоліки загальної, інтегрованої та переплетеної системи обліку.

Теми рефератів:

1. Еволюція управлінського обліку.
2. Розвиток управлінського обліку в Україні.
3. Організація управлінського обліку на підприємстві.
4. Управлінський облік у прийнятті управлінських рішень.
5. Склад інформації що використовується для формування системи управлінського обліку.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 2. Класифікація і поведінка витрат

План лекції

2.1 Мета та підходи до класифікації витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення.

2.2 Класифікація витрат виробництва:

2.2.1 Класифікація витрат для цілей фінансового обліку

2.2.2 Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

Ключові терміни: витрати, класифікація витрат, вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті) витрати, витрати на продукцію, витрати періоду, прямі та непрямі витрати, основні та накладні виробничі витрати, виробничі та невиробничі витрати, конверсійні витрати, релевантні та нерелевантні витрати, постійні та змінні витрати, дійсні (реальні) та можливі (альтернативні) витрати, маржинальні та середні витрати, контрольовані та неконтрольовані витрати, регульовані та нерегульовані витрати.

Після вивчення матеріалу теми здобувач освіти повинен:

знати: повний обсяг запропонованого в темі матеріалу, теоретичні питання, підходи до класифікації та групування витрат;

вміти: аналізувати інформацію про витрати для прийняття управлінських рішень; застосовувати на практиці теоретичні знання матеріалу.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 1999 р. №318.

1.1. Мета та підходи до класифікації витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення.

Головним завданням управлінського обліку є забезпечення необхідною інформацією керівників для прийняття управлінських рішень, а саме інформацією про витрати підприємства.

Під *витратами* розуміють спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату.

Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку і калькулювання досліджує характеристику різних витрат за допомогою класифікації.

Під *класифікацією* витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні і формуванні собівартості продукції.

У сучасному управлінському обліку мають місце декілька *підходів до класифікації витрат*. Основні з них передбачають класифікацію витрат:

- в залежності від завдань управлінського обліку на підприємстві (прийняття управлінських рішень, контроль діяльності центрів відповідальності, калькулювання собівартості і визначення прибутку);

- в розрізі управлінських функцій (прогнозування, планування, облік, контроль, аналіз, регулювання, стимулювання та ін.)

Основне завдання класифікації полягає в забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва або вплив на нього.

Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими — менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Розрізняють *основні групування витрат*:

- за елементами витрат;
- за статтями витрат;
- за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства;
- за обсягом виробництва продукції;
- за звітними періодами;
- за функціональним призначенням.

Групування витрат за елементами витрат дозволяє отримати інформацію про величину витрат залежно від їх економічного змісту.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати.

Групування витрат за статтями витрат використовуються для розподілу витрат за видами, що дозволяє контролювати витрати з точки зору їх призначення.

При групуванні витрат за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства розрізняють прямі і непрямі витрати. Прямі витрати — це витрати, які можна віднести безпосередньо до витрат конкретних структурних підрозділів. Непрямими визначаються витрати, які відносяться до всього підприємства в цілому і розподіляються між його структурними одиницями розрахунковим шляхом.

Групування витрат за обсягом виробництва продукції передбачає поділ витрат на змінні і постійні. Змінні представляють собою витрати, величина яких змінюється (збільшується чи зменшується) прямо пропорційно змінні обсягу виробництва продукції (витрати на сировину). Постійні — витрати, величина яких при зміні обсягу виробництва продукції залишається незмінною (амортизація необоротних активів, орендна плата, витрати з оплати послуг охорони тощо).

Групування витрат за звітними періодами передбачає визнання витрат в тому періоді, в якому вони реально виникли, незалежно від часу їх оплати. Це дає підставу для класифікації витрат на витрати звітних періодів (витрати, які відносяться до звітного періоду, в якому вони здійснені) і витрати майбутніх періодів (витрати, які понесені в поточному звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів). До останніх відносять наперед сплачені аванси тощо.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, який має загальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва.

Міністерства і відомства розробляють методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькування собівартості продукції у різних галузях.

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

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

✓ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Міністерством аграрної політики України №132 від 18.05.2001 р. та ін.

Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили і затвердили рекомендації для відповідних галузей.

1.2. Склад та класифікація витрат виробництва

2.2.1 Класифікація витрат для цілей фінансового обліку

В Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку класифікація витрат показана з точки зору їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були понесені витрати (табл. 2.2.1).

За видами діяльності витрати поділяють на витрати від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від операційної (основної та іншої), інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Відповідно, витрати, пов’язані з операційною діяльністю, групують за функціями – витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Таблиця 2.2.1

Традиційна класифікація витрат

№ п/п	Ознака	Види
1	Стосовно виробничого процесу	Основні
		Накладні
2	За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі
		Непрямі
3	За єдністю складу	Однорічні
		Комплексні
4	Щодо обсягів виробництва	Постійні
		Змінні
5	За доцільністю	Продуктові

		Непродуктові
6	За календарним періодом	Поточні
		Одноразові
7	За видами витрат	За економічними елементами
		За статтями калькуляції
8	За включенням до собівартості	Включаються до собівартості
		Не включаються до собівартості
9	За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності
		Витрати надзвичайної діяльності
10	Стосовно об'єкта оподаткування	Витрати, що визначаються валовими
		Витрати подвійного призначення
		Витрати, що не включаються до валових

Така класифікація відповідає, головним чином, податковому аспекту обліку, основним недоліком якого є його неспроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідності. Тому поряд з податковим аспектом у вітчизняну класифікацію витрат слід запровадити угруповання, що відповідають її управлінському аспекту.

2.2.2 Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

Для правильної організації обліку витрат у відповідності з їх особливостями, складом та значенням у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за такими ознаками, які визначаються метою класифікації.

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Перевагою даної класифікації є спроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідальності.

Вичерпані (спожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті). Товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто – це виробничі витрати.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони не проходять стадію виробництва, а відразу впливають на обчислення прибутку.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів та зарплати, витрачених на виготовлення конкретного виду продукції

Непрямі (опосередковані) витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом. Одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямим – для іншого.

Основні витрати – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати.

Накладні витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це загальновиробничі витрати і їх розподіляють між окремим видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

До накладних належать витрати на обслуговування виробничого процесу й управління. Їх поділяють на виробничі та невиробничі накладні витрати (табл. 2.2.3).

Таблиця 2.2.2.

Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16

ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Собівартість реалізованих товарів (продукції)	До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: - прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів); - прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат); - інші прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, втрати від браку, амортизація та інше); - змінні загальновиробничі та постійні загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація ОЗ, нематеріальних активів загального призначення, витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, витрати на вдосконалення технології, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, витрати на охорону праці та інші).
НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Адміністративні витрати	- загальні корпоративні витрати; - витрати на службові відрядження; - витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; - винагороди за професійні послуги; - витрати на зв'язок; - амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; - витрати на врегулювання спорів у судових органах; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі; - плата за розрахункове касове обслуговування; - інші витрати загальногосподарського призначення

НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Витрати на збут	- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах; - витрати на ремонт тари; - оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, що забезпечують збут; - витрати на рекламу та дослідження ринку; - витрати на перепродажну підготовку товарів; - витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; - витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції; - витрати на транспортування; - витрати на гарантійний ремонт; - інші витрати пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.
	Інші операційні витрати	- витрати на дослідження та розробки; - собівартість реалізованої іноземної валюти; - собівартість реалізованих виробничих запасів; - сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; - втрати від операційної курсової різниці; - втрати від знецінення запасів; - нестачі й втрати від псування цінностей; - визнані штрафи, пеня, неустойка; - витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; - інші витрати операційної діяльності.
	5. Витрати фінансової діяльності	- відсотки за кредит; - інші фінансові витрати
	6. Витрати інвестиційної діяльності	- втрати від участі в капіталі
	7. Інші витрати звичайної діяльності	- собівартість реалізованих фінансових інвестицій; - собівартість реалізованих необоротних активів; - собівартість реалізованих майнових комплексів; - втрати від не операційних курсових різниць; - сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; - витрати на ліквідацію необоротних активів; - залишкова вартість ліквідованих необоротних активів; - інші витрати звичайної діяльності.
	8. Надзвичайні витрати	8.1. Надзвичайні витрати

Усі витрати можуть бути регульовані на визначеному управлінському рівні. При здійсненні контролю регулювання витрат дуже важливо порівнювати фактичні і кошторисні витрати для того самого обсягу випуску. Для цього повні витрати повинні бути спочатку розподілені на постійні і змінні, щоб можна було привести кошторисні витрати до реального обсягу виробництва того періоду, за який оцінюється робота керівника структурного підрозділу, такий підхід називається складанням кошторису з урахуванням змін витрат, зв'язаних з коливанням обсягу виробництва або складанням гнучкого кошторису.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення категорії “витрат”?
2. Що розуміють під виразом “класифікація витрат”?
3. Назвіть напрями класифікації витрат?
4. Якими нормативними документами бухгалтерського обліку передбачена методика визначення витрат?
5. Назвіть економічні елементи витрат?
6. Що таке вичерпані та невичерпані витрати?
7. Принципи поділу витрат на такі, що включаються у собівартість продукції, і такі, що належать до витрат періоду?
8. Концепція витрат для визначення фінансового результату?

9. Що лежить в основі класифікації витрат за напрямком контролю?
10. Назвіть критерії визнання релевантних витрат?
11. В теорії управлінського обліку змінні витрати класифікують на?
12. Як класифікують витрати згідно П(С)БО 16?
13. Дайте визначення регульованих і нерегульованих витрат, наведіть приклади?

Дискусійні питання:

1. Для яких управлінських рішень використовуються ймовірні витрати?
2. На вашу думку, від чого залежить контрольованість витрат?
3. З чим пов'язаний розподіл витрат на змінні і постійні? У чому полягає їх практичне значення?
4. На вашу думку, у чому полягає відмінність середніх і маржинальних витрат?
5. Як розрахувати витрати згідно відповідно до різних ознак їх класифікації?
6. Де краще розглянуто класифікацію витрат: в управлінському обліку чи у фінансовому?

Теми рефератів:

1. Класифікація витрат: спільні і відмінні риси в фінансовому і управлінському обліку.
2. Класифікація витрат з метою контролю: облік за центрами відповідальності.
3. Облік і контроль витрат на виробництво.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 3. Системи і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

План лекції:

- 3.1 Характеристика і види систем виробничого обліку.
- 3.2 Методи обліку витрат
- 3.3 Поняття собівартості та її види
- 3.4 Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Ключові терміни: витрати, системи виробничого обліку, методи обліку витрат, метод обліку фактичних витрат, метод обліку нормативних витрат, позамовний метод обліку витрат, по процесний метод обліку витрат, собівартість, калькулювання собівартості продукції, метод калькулювання способів калькулювання.

Після вивчення матеріалу теми здобувач освіти повинен:

знати: повний обсяг запропонованого в темі матеріалу, теоретичні питання, собівартість та її види, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг);

вміти: аналізувати інформацію про методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, розв'язувати практичні завдання згідно пройденого матеріалу.

3.1. Характеристика і види систем виробничого обліку

Під системою виробничого обліку розуміють сукупність процедур по документуванню, угрупованню, узагальненню й обробки економічної інформації про виробничі витрати.

Облік витрат за статтями калькуляції здійснюється у місцях виникнення витрат. Склад калькуляційних статей вибирається підприємством самостійно, виходячи з обраної облікової політики, особливостей організації виробництва. З урахуванням вимог П(С)БО 16 промислові підприємства використовують наступну номенклатуру статей калькуляції:

1. Сировина і матеріали.
2. Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (віднімаються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальні заходи.
8. Витрати, зв'язані з освоєнням і підготовкою виробництва.
9. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
10. Цехові (загально виробничі) витрати.
11. Побічна продукція.
12. Втрати від браку.
13. Інші виробничі витрати.

Облік витрат за місцями виникнення і центрам відповідальності дозволяє визначити участь у формуванні загальної суми витрат підприємства кожного структурного підрозділу й центру відповідальності. Інформацію про витрати в розрізі центрів відповідальності використовують як критерій оцінки діяльності менеджерів цих центрів.

Різноманітні системи управлінського обліку можна згрупувати по двох ознаках: за ступенем нормування витрат; по повноті включення витрат до собівартості продукції.

За ступенем нормування витрат системи управлінського обліку поділяють на дві групи: 1 - системи обліку фактичних витрат; 2 - системи обліку нормативних (стандартних) витрат. За повнотою витрат, що включаються в собівартість, виділяють системи обліку повних і неповних (часткових) або змінних витрат. В американській термінології цей метод називають „директ-костинг”.

3.2. Методи обліку витрат

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньогосподарського обліку, а також ефективне інформаційне забезпечення системи управління витратами, є

вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;
- 2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Класифікації методів обліку витрат:

- 1) за оперативністю контролю витрат:

- метод обліку фактичних витрат;
- метод обліку нормативних витрат;

- 2) за періодичністю калькулювання:

- позамовний метод;
- попроцесний метод;

- 3) за повнотою включення витрат:

- повної собівартості;
- неповної собівартості.

Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами. Цей метод найбільш поширений на вітчизняних підприємствах і для нього характерним є повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку, облікова реєстрація їх в періоді виникнення в процесі виробництва, локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат, віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання, порівняння фактичних показників із плановими.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість. Проте він має ряд недоліків: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів. Все це визначає обмеженість використання даного варіанту обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

Внаслідок вказаних недоліків прогресивнішим методом обліку витрат, який більше пристосований і відповідає ринковим умовам, є облік нормативних витрат. Він полягає в формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві в залежності від його технологічних особливостей.

В зарубіжній практиці обліку за нормативними (стандартними) витратами відповідає широко відомий метод «стандарт-костинг». Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що вже здійснені, а ті, які повинні бути – тобто стандартні витрати. Основним завданням, яку ставить перед

собою ця система, є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин, їх виникнення.

В основі цього методу лежить попереднє нормування витрат за статтями:

- основні матеріали. Стандарти на матеріали встановлюють в переважній більшості виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;

- оплата праці робітників. Найбільш придатною для практичного застосування є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою;

- виробничі накладні витрати. Стандарти на них подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм;

- комерційні витрати (на збут, реалізацію продукції)

Відхилення між фактичними і нормативними витратами, які виявляються в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю відносяться на фінансові результати.

Однією з основних відмінностей між нормативним методом та «стандарт-костингом» є те, що відхилення в нормативному методі відносять на збільшення або зменшення собівартості продукції, а в «стандарт-костингу», як вже зазначалося, вони накопичуються та відносяться на фінансові результати. Підхід, який застосовується в нормативному методі є більш обґрунтованим, оскільки він відповідає самій сутності категорії собівартості продукції, до складу якої повинні включатися всі витрати, які пов'язані з виробництвом певної продукції.

Метод обліку нормативних (стандартних витрат) має ряд переваг порівняно з методом обліку фактичних витрат:

- 1) дозволяє оптимізувати запаси матеріальних цінностей;
- 2) виявляє приховані резерви економії та продуктивності;
- 3) добре ув'язується з плануванням, забезпечує ефективний контроль за відхиленнями;
- 4) забезпечує співставність даних для аналізу тенденцій економічних циклів;
- 5) стимулює роботу окремих працівників (особливо у поєднанні з обліком за центрами відповідальності) і цілих колективів.

Не зважаючи на вказані переваги, цей метод не завжди можна було застосовувати на підприємствах окремих галузей, зокрема в сільському господарстві.

Залежно від періодичності калькулювання вирізняють два основних методи обліку витрат: позамовний та по процесний.

Позамовний метод обліку витрат застосовується у підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною продукцією (послугами) чи їх групою. В основному даний метод обліку витрат застосовують в одиничних та дрібносерійних виробництвах, таких як авіаційна промисловість, кораблебудування, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність, наково-технічних послугах тощо.

При цьому методі в обліку витрати групуються по замовленнях на виготовлення окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Тобто, об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Калькулювання собівартості отриманого продукту здійснюється лише після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання. До завершення замовлення всі витрати на нього відносяться на незавершене виробництво.

Первинний облік витрат організовується по кожному окремому замовленню в картках (відомостях) обліку замовлення. Виробництво організовується по виконанню конкретних замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість виробів чи їх серії (партії) незалежно від інших замовлень, що перебувають у виробництві. Позамовний метод калькулювання можна застосовувати лише в певних виробничих умовах, серед яких:

- відокремленість продукту чи його партії від інших продуктів чи партій;
- продукт виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

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

Позамовний метод має ряд недоліків:

- в умовах наявності великої кількості деталей і замовлень в одиничному та дрібносерійному виробництві щомісячне визначення незавершеного виробництва є складним та громіздким процесом;
- необхідно заповнювати велику кількість первинних документів відповідно замовлень.

Попроцесний метод полягає в тому, що прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями) виробництва. Сутність попроцесного методу обліку витрат і обчислення собівартості полягає в тому, що всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення та об'єктами калькулювання. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій). Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

По процесний метод обліку витрат передбачає документування господарських операцій, їх накопичення і систематизацію в регістрах бухгалтерського обліку в розрізі окремих робіт та культур за статтями витрат, передбачених технологічною картою виробничих процесів.

Різновидом даного методу є одно передільний метод, в якому продукція виробляється в одному переділі. Прикладом є виробництво зерна, яке здійснюється в одному переділі обробітку посівної площі.

Особливостями по процесного методу калькулювання, що відрізняють його від позамовного, є:

1) узагальнення витрат за процесами (операціями), не виділяючи окремих замовлень;

2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;

3) простота та дешевизна: немає карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

За повнотою включення витрат у собівартість продукції розрізняють методи калькулювання повної та неповної (скороченої) собівартості. Практика використання цих методів в різних країнах свідчить про те, що більшість компаній багатьох розвинутих країн ведуть облік на основі калькулювання повних витрат

Калькулювання повних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції всіх (змінних і постійних) виробничих витрат на її виготовлення, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Вище розглянуті позамовний та попроцесний методи обліку витрат є варіаціями калькулювання повних витрат.

При цьому методі прямі витрати відносяться до окремих об'єктів витрат на підставі первинних документів. Непрямі витрати розподіляються за конкретними об'єктами витрат (виробами, процесами, підрозділами тощо) пропорційно до певної бази розподілу (машино-годин, людино-годин, прямої заробітної плати, матеріальних витрат тощо).

На сьогодні, крім калькулювання повних витрат, багато підприємств розвинутих країн застосовують методи калькулювання неповних витрат. Найбільш відомим є так званий метод «директ-костинг», який розробив американський учений Дж. Харріс. Цей метод полягає у тому, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

4. 3. Поняття собівартості та її види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження затрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі.

Собівартість є узагальнюючим показником продуктивності прикладеної та минулої праці. Через неї відображається ефективність використання основних засобів, матеріальних оборотних ресурсів, праці найманих робітників.

Собівартість відображає витрати матеріальних і трудових ресурсів на виробництво продукції, робіт, послуг. Калькулювання собівартості дає можливість визначити, наскільки повертаються витрати на виробництво і реалізацію продукції при її продажу для подальшої участі в новому виробничому

циклі. Собівартість є категорією простого відтворення, яке розглядається в якості складової частини і реального фактору розширеного відтворення.

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг. Вона є показником, на який орієнтуються вийти за результатами діяльності. Нормативна собівартість розраховується на основі діючих норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), процес чи вид діяльності. Фактична собівартість розраховується, виходячи із даних бухгалтерського обліку про фактично понесені витрати в процесі діяльності господарюючого суб'єкта.

Таблиця 4.1

Види собівартості за складом витрат та їх характеристика

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо.
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 «Виробництво» відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду.
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способами формування. Це такі її види як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. В сільськогосподарському виробництві, наприклад, собівартість озимої пшениці, собівартість молока. Часткова собівартість характеризує витрати по виробництву (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво), чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

Визначені вище види собівартості по різних критеріях тісно пов'язані і переплітаються. Кожен вид виділений за одним критерієм поділяється в свою чергу на види за іншими критеріями. Таким чином інформація про витрати та собівартість сформована в межах внутрішньогосподарського (управлінського)

обліку, на відміну від спрощених методик фінансового обліку, дає змогу проводити детальний і глибокий аналіз ефективності виробництва за конкретними продуктами, видами діяльності, процесами і приймати зважені і аргументовані рішення щодо подальшої тактики та стратегії діяльності як окремих виробничих та інших підрозділів, так і підприємства в цілому.

3.4.Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Вітчизняна теорія й практика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на єдності завдань та цілей, які стоять перед обліком витрат і калькулюванням. Це означає, що вони зобов'язані забезпечити своєчасне повне й достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі виробництва. Єдність в організації обліку витрат і калькулювання виявляється також у їх залежності від особливостей технології та характеру виробництва, різноманітності продукції і масовості її випуску.

З огляду на це у вітчизняній літературі прийнято виокремлювати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві.

Метод калькулювання — сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Калькуляційна одиниця — це одиниця вимірювання окремих видів продукції, які застосовуються при калькулюванні її собівартості.

Способи визначення собівартості калькуляційних одиниць (розподілу витрат, виключення витрат тощо) відіграють допоміжну роль у системі калькулювання.

Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень.

Методи калькулювання собівартості продукції :

- ✓ калькулювання за замовленням;
- ✓ калькулювання за процесами.

Калькулювання за замовленнями - це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібно-серійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо)' у будівництві, ремонтному виробництві, у

друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів і т. ін.

Калькулювання за процесами — це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інша галузі промисловості). Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

Враховуючи особливості технології та інші умови виробництва, всі підприємства, що застосовують попроцесну калькуляцію, можна умовно поділити на дві групи:

1) підприємства, що виробляють один вид продукції, мають відносно короткий виробничий цикл та майже не мають незавершеного виробництва (видобувна промисловість, електростанції, транспортні підприємства тощо), застосовують простий (однопредільний) метод калькулювання собівартості продукції, при якому облік витрат ведеться в цілому по підприємству, а собівартість готової продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду;

2) підприємства, що виробляють різні види продукції (великий асортимент), мають відносно тривалий виробничий цикл та значні розміри незавершеного виробництва, облік витрат ведуть у розрізі окремих виробничих процесів, стадій виробництва, видів продукції, а при калькуванні собівартості враховують зміну за лишків незавершеного виробництва:

Також на практиці використовують методи калькулювання: позамовний, попередільний, попроцесний (однопредільний, простий) та нормативний. Три перших методи передбачають облік фактичних витрат, а четвертий — облік нормативних витрат.

У випадку застосування будь-якого з названих методів витрати на виробництво продукції, робіт, послуг узагальнюються за центрами відповідальності (цехами, дільницями, бригадами, службами), елементами витрат та статтями калькуляції. При використанні нормативного методу витрати обліковуються за нормами, змінами норм та відхиленнями від норм.

Метод калькулювання залежить від типу організації і технології виробництва і включає принципи збору інформації про витрачені ресурси в розрізі центрів витрат. На підприємствах, у яких виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати узагальнюються по виробництву загалом (виробництво пару, електроенергії, добування піску, вугілля тощо). На підприємствах, у яких продукція у процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат доцільно організовувати за окремими стадіями (виробництво чавуну, сталі, прокату, цегли, хімічні виробництва тощо).

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

При розрахунку собівартості продукції використовують різноманітні способи, які доповнюють методи калькулювання. Послідовність і порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин. Серед способів калькулювання найпоширенішими є:

1. Спосіб нагромадження (сумування) витрат. Сутність його полягає у тому, що собівартість калькуляційного об'єкта та одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції загалом, за процесами, за переділами. За позамовного методу калькулювання витрати послідовно нагромаджуються в картках з початку виконання замовлення і до його закінчення.

2. Спосіб розподілу витрат. Його використовують у виробництвах комплексного перероблення сировини, при отриманні декількох видів продукції в одному процесі та за неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

3. Спосіб прямого розрахунку. Особливість його полягає у тому, що узагальнені витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом за статтями калькуляції або елементами витрат. Цей спосіб є універсальним і разом з іншими способами калькулювання використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

4. Спосіб виключення витрат. Застосовують його у випадку розмежування витрат та розрахунку собівартості основної та побічної продукції, яку отримують в одному технологічному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Він поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо.

5. Нормативний спосіб. Використовують його за умов, коли об'єктом обліку витрат є група однорідних виробів, облік організований за нормативним методом. У зведеному обліку витрат на виробництво, який ведуть за кожною групою однорідних виробів, витрати представлені за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм. На собівартість товарного випуску, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», відхилення списують лише в межах норм, тобто наявна економія витрат. Наднормативні витрати, тобто перевитрати, списують на собівартість реалізованої продукції.

Розглянуті способи калькулювання собівартості продукції можуть бути використані в різноманітних галузях підприємницької діяльності. При цьому перших чотири способи мають спільний суттєвий недолік — вони базуються на минулих затратах, а тому унеможливають в оперативному порядку виявлення відхилення фактичних затрат від нормативних або планових. Цього недоліку позбавлений нормативний спосіб, який застосовується при використанні нормативного методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції і передбачає обрахування відхилень фактичних витрат від нормативних.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення поняття “собівартість”?

2. Дайте визначення понять “калькуляція”?
3. Поясніть сутність методу калькулювання собівартості продукції?
4. Назвіть методи обліку витрат?
5. Поясніть суть обліку витрат при нормативному методі обліку витрат?
6. Охарактеризуйте попередільний метод обліку витрат.

Дискусійні питання:

1. Які методи обліку витрат найкраще застосовувати для сільського господарства?
2. На вашу думку, який метод калькулювання кращий: за замовленням чи за процесами?
3. Основні проблеми калькулювання?
4. На вашу думку, який спосіб калькулювання кращий?

Теми рефератів:

1. Методи обліку витрат в різних галузях.
2. Калькулювання як окрема наука
3. Автоматизація роботи по калькулюванню собівартості продукції
4. Калькулювання за замовленням та за процесами.

Тема 4. Облік і розподіл непрямих витрат

Усі прямі витрати (матеріалів, оплати праці та ін.) безпосередньо відносяться на ті об'єкти, для яких вони здійснюються, тобто у бухгалтерському обліку такі витрати відносять на дебет рахунку «Виробництво». У зв'язку з цим їх включення до собівартості виробленої продукції ніяких сумнівів та непорозумінь не викликає.

Водночас непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортизацію будівлі цеху, у якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (як правило, у кінці звітного періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу.

База розподілу витрат - кількісний вимір певного фактору, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйняту практику та рекомендації відповідного міністерства. Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використані:

- ✓ прямі витрати праці у людино-годинах;
- ✓ прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- ✓ відпрацьовані машино-години (машино-зміни тощо) на виготовленні окремих видів продукції;
- ✓ усі основні витрати;

- ✓ прямі витрати сировини та матеріалів;
- ✓ усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші.

Кожне підприємство вибирає за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину витрат.

До витрат, що підлягають розподілу, зараховують у першу чергу витрати на роботу *допоміжних виробництв*, утримання й експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання допоміжних виробництв (ремонтного, інструментального, тарного, модельного, котельні, насосної, електрогосподарства, внутрішньозаводського транспорту та інший) розподіляють пропорційно до обсягу наданих послуг для окремих підрозділів у натуральних або умовних вимірниках (м^3 води, т. пару, ккал тепла, кВт/год електроенергії тощо).

Деякі з цих витрат можуть бути прямо віднесені на виробництво окремих видів продукції, але більшість з них належать до загальновиробничих витрат підрозділу.

Ускладнюється розподіл тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги один одному. В такому випадку використовують методи прямого або послідовного розподілу, врахування взаємних послуг, одночасного розподілу та різні комбінації цих методів.

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються.

Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше (першими). При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість таких послуг. Підрозділ, витрати якого розподіляють першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім так само роблять з рештою допоміжних підрозділів.

Метод рахування взаємних послуг передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно до обсягу наданих послуг, виходячи з початкової суми витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу дещо повторює метод урахування взаємних послуг, але при цьому для розподілу витрат між самими допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь.

Різні методи розподілу дають незначні відхилення суми витрат, віднесених на окремі підрозділи. Тому підприємству необхідно самому вибрати оптимальний метод розподілу, адекватний конкретним умовам.

В Україні ряд підприємств застосовують списання витрат допоміжних виробництв протягом звітного періоду за плановою собівартістю одиниці послуг,

а в кінці звітної періоду розподіляють і списують лише калькуляційні різниці, використовуючи для цього метод прямого розподілу.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 5. Нормативний управлінський облік

План лекції:

- 5.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат.
- 5.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм.
- 5.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами.
- 5.4. Порівняльна характеристика нормативного обліку витрат і системи "стандарт-кост".

Ключові терміни і поняття: норма, нормативні затрати, метод нормативних затрат, нормативна калькуляція, стандарт-кост, маржинальний дохід, діапазон відхилень.

Після вивчення теми здобувач освіти повинен знати:

- ✓ особливості обліку та калькулювання за нормативними витратами;
- ✓ метод нормативних витрат та стандарт-кост;
- ✓ види та причини відхилень від норм

вміти:

- ✓ пояснювати суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами;
- ✓ використовувати нормативний метод;
- ✓ характеризувати метод стандарт-кост;
- ✓ здійснювати аналіз відхилень;
- ✓ охарактеризовувати класифікацію норм.

5.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат

Система обліку і калькулювання за нормативними витратами - це сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю, складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат.

Основною метою системи є забезпечення повного використання виробничих факторів та економного ведення господарства.

Сутність системи обліку і калькулювання за нормативними витратами складається в:

- плануванні витрат на основі норм, які забезпечують рішення поставлених задач;
- документуванні витрат шляхом отримання дозволу на використання різноманітних ресурсів для виробничих цілей. Ці дозволи повинні бути нормами і нормативами;
- відображенні витрат на рахунках бухгалтерського обліку за нормами та

відхилення від них;

- виявленні відхилень з метою оперативного регулювання процесу формування собівартості на кожному рівні управління.

Завдання системи нормативного обліку:

- ✓ 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.

Нормативна система обліку витрат складається з наступних елементів (рис. 7.1)

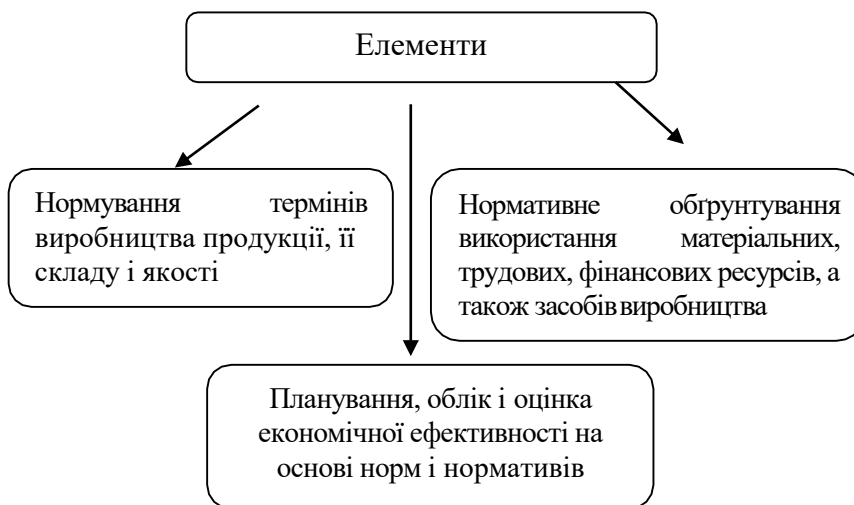


Рис. 7.1. Елементи системи нормативної системи обліку витрат.

Перший елемент системи зв'язаний з об'ємним, календарним та номенклатурним плануванням виробництва продукції в цілому по підприємству, цехам основного виробництва і з розрахунком виробничих завдань бригадам.

Другий елемент системи призначений для розробки єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами та засобами праці виробничих підрозділів підприємства

Третій елемент системи нормативного обліку включає:

- ✓ складання нормативної калькуляції на кожний виріб на основі діючих на підприємстві на початок звітного періоду норм витрат;
- ✓ розрахунок фактичної собівартості продукції;
- ✓ аналіз відхилень від чинних норм та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства та його виробничих структурних підрозділів.

Основні принципи системи нормативного обліку:

- ✓ нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій;
- ✓ щомісячне або щоквартальне внесення змін у встановлені норми та їх облік;
- ✓ систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних;
- ✓ калькулювання фактичної собівартості продукції, виходячи з її нормативної собівартості, відхилень та зміни діючих норм.

5.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм

Обов'язковою умовою функціонування системи обліку і калькулювання нормативних витрат є наявність нормативного господарства, що являє собою систему поточних норм, нормативів та кошторисів витрат сировини, матеріалів, купівельних виробів, палива, енергії усіх видів, витрат праці та загально-виробничих витрат.

Під нормою витрат слід розуміти максимально допустимі витрати конкретного виду ресурсів на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). У зв'язку з різними способами розрахунку норм, масштабами їх використання, характером норм та ресурсів, виділяються різноманітні види норм.

Важливою умовою ефективного функціонування нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості є наявність заздалегідь розроблених і затверджених нормативних затрат на виробництво одиниці продукції.

Першоосновою нормативного методу обліку витрат є система „стандарт-кост”. Термін „стандарт-кост” дослівно означає стандартні вартості.

Під час формування нормативних затрат виникає проблема встановлення вимог до норм. Існують два підходи залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

Перший підхід базується на нормах споживання виробничих ресурсів, що склалися в минулих періодах.

Другий підхід базується на розрахунках і експериментах, в яких можуть брати участь конструкторські, технологічні підрозділи, а також відділи головного механіка, енергетика, інженера, економіста, бухгалтера).

Перший підхід менш трудомісткий, однак його недоліком є те, що дані використані з минулої діяльності підприємства можуть бути суб'єктивними. Другий метод базується на прогнозуванні майбутньої діяльності, проте він надзвичайно трудомісткий. При виборі підходу підприємство повинно орієнтуватися на те, що затрати на формування інформаційної бази не мають перевищувати вигоду, отриману внаслідок використання цієї інформації.

На метод розробки норм впливають цілі, які прагне досягти підприємство, наприклад, розширення ринків збуту, випуск нових видів продукції.

Норма – максимально допустимі витрати конкретного виду ресурсів на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг).

Залежно від вимог, які висувають до норм, їх поділяють на базисні, теоретичні (ідеальні) і поточні (досяжні).

Розглянемо наступні види норм:

1. За видами витрат, ресурсів:

- норми витрат сировини, матеріалів, палива і енергії на технологічні потреби;
- норми витрат праці на одиницю продукції;
- норми витрат на обслуговування виробництва і управління.

2. За періодом дії:

- діючі норми;
- норми, чинні в звітному періоді (місяці, кварталі);
- середньорічні норми.

3. За масштабом:

- індивідуальні норми;
- галузеві норми.
- 4. За характером витрат:
 - норми прямих витрат;
 - норми накладних витрат.
- 5. За способом розрахунку:
 - техніко-аналітичні норми;
 - статистичні норми.
- 6. За характером норм:
 - поточні норми;
 - основні норми;
 - ідеальні норми.

Для ефективного функціонування системи нормативного обліку і калькулювання діючі норми витрат повинні бути прогресивними; динамічними, яких можна досягти шляхом врахування можливості використання на підприємстві нової техніки, технології і організації виробництва, а також забезпечити систематичний перегляд норм з метою їх зниження.

Для проведення аналізу змін норм їх групують за причинами, виробами, структурними підрозділами підприємства.

Основними причинами зміни діючих норм є:

- вдосконалення конструкції виробів;
- механізація, автоматизація та впровадження прогресивної технології;
- модернізація діючого обладнання;
- використання нових, більш ефективних видів сировини і матеріалів;
- раціоналізація та винахідництво; вдосконалення організації управління.

Своєчасність та повнота обліку змін норм залежить від обраної моделі та організації документообігу.

5.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами

Можливі три варіанти обліку за нормативними затратами:

1. Облік проводять виключно за нормативними затратами ($Зн$), при цьому їх періодично коригують на величину відхилень ($В$), а фактичні затрати ($Зф$) визначають за формулою:

$$Зн \pm В = Зф;$$

2) облік за фактичними та нормативними затратами здійснюється паралельно:

$$Зф - Зн = В$$

3) облік проводиться змішаним способом.

Система «стандарт-кост» 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 затратами, які були здійсненні для отримання цих доходів.

Для визначення відхилень користуються формулою:

$$\Delta П = \Delta Д - \Delta З,$$

де $\Delta\Pi$ - відхилення прибутку;
 $\Delta Д$ - відхилення доходу (виручки);
 $\Delta З$ - відхилення затрат.

Порівнюючи величину витрат і доходів, можна виявити відхилення фактичних даних від кошторисних. Дослідження причин цих відхилень дає основу для акцентування уваги на найбільш вірогідних у майбутньому або наявних проблемах у діяльності підприємства.

Відхилення від норм оформлюють, в основному, сигнальними документами, які відрізняються від звичайних іншим кольором або червоною лінією, з метою акцентувати увагу керівництва на їх наявності. Наприклад, матеріальні вимоги на додатковий відпуск матеріалів для заповнення нестач і браку деталей, акти на заміну матеріалів, доплатні листи по зарплаті, наряди на виконання операцій, не передбачених технологією. На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві незалежно від їх причин, виписують повідомлення, в яких відображають попередню та нову норми, а також вказують точну дату впровадження нової норми.

Повідомлення про зміни норм затрат матеріалів, придбаних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку, обслуговування й розцінок заповнюють відповідальні виконавці

Зміни норм, як правило, впроваджують на початку місяця, але таких правил не завжди слід дотримуватися.

5.4. Порівняльна характеристика нормативного обліку витрат і системи "стандарт-кост"

Нормативний метод обліку затрат широко застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), які здійснюють масово та серійне виробництво різноманітної й складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів. Нормативний облік використовується також у дрібносерійному та одиничному виробництвах, проте не отримав ту і широкого застосування.

Метод нормативних затрат сприяє також використанню досягнень науково-технічного прогресу, впровадженню прогресивних норм затрат, здійсненню діючого контролю за рівнем затрату процесі виробництва, виявленню резервів скорочення собівартості продукції, оперативному керівництву виробництвом.

Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, наявність яких є свідченням того, що в системі управління відбуваються небажані явища або розроблені норми не є обґрунтованими.

Відомий термін «управління за відхиленнями» можна охарактеризувати як систему оперативного реагування на ситуацію, що складається. Увагу керівництва підприємства привертає інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки в системі управління й про необхідність термінового втручання в процес діяльності з метою коригування та встановлення причин і винуватців відхилень.

Система калькуляції собівартості за нормативними затратами є ефективною для технологічних процесів, які складаються з великої кількості операцій, що постійно повторюються.

Причиною широкого використання системи калькуляції собівартості за нормативними затратами є формування на її основі інформації, корисної для досягнення багатьох цілей.

Система «стандарт-кост» виникла на початку XX ст. у США. Це був один з принципів наукового менеджменту, запропонований Ф. Тейлором, Г.Емерсоном та ін. Перші згадки про систему стандарт-кост зустрічаються у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати».

Вперше повну систему нормативного визначення витрат описав у 1911 р. Ч. Гаррісон. У статтях на тему «Облік собівартості на допомогу виробництву» (1918 р.) він дав детальну характеристику цієї системи.

Історично стандарт-кост є попередником вітчизняного нормативного методу. Проте ці системи не зовсім тотожні. Основні відмінності нормативного методу і системи стандарт-кост наведені у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Порівняльна характеристика нормативного методу та системи "стандарт-кост"

Критерії порівняння	Нормативний метод	Система „стандарт-кост"
1. Порядок доведення завдань до підрозділів підприємства	На звітний період та більш короткі терміни	На визначений період на основі нормативних та конкретних даних
2. Склад витрат	Прямі витрати, загальновиробничі витрати, а в окремих випадках загальногосподарські (адміністративні) витрати, витрати на збут	
3. Спосіб виявлення відхилень від норм	Відхилення по матеріальним і трудовим витратам визначається за допомогою сигнальних документів, по іншим витратам розрахунковим методом	Шляхом розрахунків
4 Особи, які відповідають за відхилення	Особи, причетні до наявності відхилень	Керівники центрів відповідальності
5. Система стимулювання	Не передбачається	Можливе при бажанні власника та згідно трудового договору
6. Облік змін норм	Ведеться в розрізі причин та ініціаторів	Поточний облік змін норм не ведеться
7. Облік відхилень від норм непрямих витрат	Непрямі витрати відносять на собівартість в сумі фактично здійснених витрат, а відхилення відносять на результати діяльності	Непрямі витрати відносять на собівартість в межах норм, відхилення виявляються з урахуванням обсягу виробництва і відносять на результати фінансової діяльності
8. Ступінь регламентації	Регламентований, розробляються загальні та галузеві стандарти та норми	Нерегламентований

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.

2. Завдання системи нормативного обліку.
3. Охарактеризуйте елементи та принципи нормативної системи обліку витрат.
4. Характеристика нормативних затрат.
5. Особливості нормативного методу обліку затрат.
6. Які є варіанти обліку за нормативними витратами?
7. Особливості обліку затрат у системі «стандарт-кост».
8. Переваги стандарт-косту.

Дискусійні запитання:

1. Система обліку «стандарт-кост»: проблеми та шляхи впровадження в інформаційне управління підприємством.
2. Проблеми та шляхи впровадження системи обліку витрат і калькулювання «стандарт-кост»

Реферати:

1. Управління витратами в системі стандарт-кост
2. Стандарт-кост і нормативний метод: порівняльний аспект.
3. Проблеми застосування нормативного методу обліку витрат.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 6. Облік і калькулювання за повними і змінними витратами

План лекції:

- 6.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами
- 6.2. Зведений облік витрат
- 6.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат
- 6.4. Сутність методу директ-костинг.
- 6.5 Простий і розвинутий директ-костинг.

Ключові терміни і поняття: система обліку повних витрат, позамовний метод обліку, попередільний метод обліку, однопередільний метод обліку, зведений облік витрат, однорідна секція, база розподілу витрат, допоміжне виробництво; змінні витрати, постійні витрати, собівартість, маржинальний дохід, директ-кост, операційний прибуток.

Після вивчення матеріалу теми 6 здобувач освіти повинен знати:

- ✓ сутність обліку змінних витрат
- ✓ види «директ-костингу»
- ✓ послідовність розрахунку маржинального та операційного прибутку

- ✓ переваги і недоліки методу калькулювання за повними витратами та змінними витратами
- ✓ зведений облік витрат та етапи його формування
- ✓ процес обліку та розподілу непрямих витрат
- ✓ визначення та призначення різних методів обліку і калькулювання за повними витратами;
- ✓ зведений облік витрат та етапи його формування;
- ✓ процес обліку та розподілу непрямих витрат.

Після вивчення матеріалу теми 6 здобувач освіти повинен вміти:

- ✓ визначати собівартість за змінними витратами
- ✓ розраховувати маржинальний та операційний прибуток за різними моделями їх формування
- ✓ визначати різницю у фінансових результатах при застосуванні систем обліку повних і змінних витрат
- ✓ застосовувати на практиці види “директ-костингу”
- ✓ формулювати сутність вітчизняних та зарубіжних методів обліку і калькулювання повних витрат;
- ✓ розподіляти непрямі витрати допоміжних виробництв.

6.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами

Метою обліку витрат на виробництво є визначення розміру витрат, які припадають на кожну окрему операцію або кожний вид продукції. Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні даних для розрахунку собівартості продукції. В процесі зведення та узагальнення витрат вирішуються дві основні задачі: встановити величину витрат по видам продукції (для оцінки запасів); обчислити суму витрат за центрами відповідальності (для контролю рівня витрат і оцінки діяльності центрів витрат).

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Однак, розвиток та інтеграція України вимагає вивчення та застосування в практиці зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання. Наочний перелік методів відображено на рис. 5.1.



Рис. 6.1. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

У вітчизняній практиці застосовуються позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи. При використанні нормативного вони набувають характеру позамовно-нормативного, попередільно-нормативного, попроцесно-нормативного методів. На підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод.

Цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, кораблів тощо).

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати по даному замовленню на протязі всього терміну його виготовлення. Окреме виробниче замовлення видається на заздалегідь визначену кількість продукції.

У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Попередільний метод обліку витрат має свої особливості:

1. Затрати враховуються по окремих переділах (фазах, стадіях) виробництва напівфабрикату або готової продукції.

2. Затрати враховуються не тільки по окремих переділах, а також по окремих агрегатах або процесах в середині переділів, коли ці агрегати є окремими занижуючими виробничими ділянками.

3. В середині цехів або виробництв з наступним переділом, а також по агрегатах облік затрат організовують в розрізі видів або груп однорідних видів продукції.

4. При попередільному методі затрати, як правило, враховуються по цеху і групі продукції, включених в калькуляційну групу, калькулюють за допомогою економічних обумовлених способів. Ці особливості пов'язані з технологією і організацією виробництва та незавершеного виробництва.

Попередільний метод застосовується у виробництвах з комплексним використанням сировини, матеріалів чи напівфабрикатів.

6.2. Зведений облік витрат

Зведений облік витрат – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за звітний місяць з урахуванням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець періоду. На підставі нього складаються звітні калькуляції на всі види продукції, що випускаються підприємством. Організація зведеного обліку витрат визначається підприємством. Наприклад, складаються відомості зведеного обліку за виробничими підрозділами підприємства та підрозділами, що обслуговують виробництво.

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 (цехова чи безцехова) та інших чинників (рис. 5.4).

В зведених відомостях відображаються такі складові:

- залишки незавершеного виробництва на початок місяця;
- витрати за звітний місяць;
- собівартість остаточного (невиправного) браку;
- собівартість нестач незавершеного виробництва;
- витрати на випуск товарної продукції;
- залишки незавершеного виробництва на кінець місяця.

При нормативному методі по всіх складових цього балансу наводяться витрати за нормами, відхилення від норм і зміна норм.

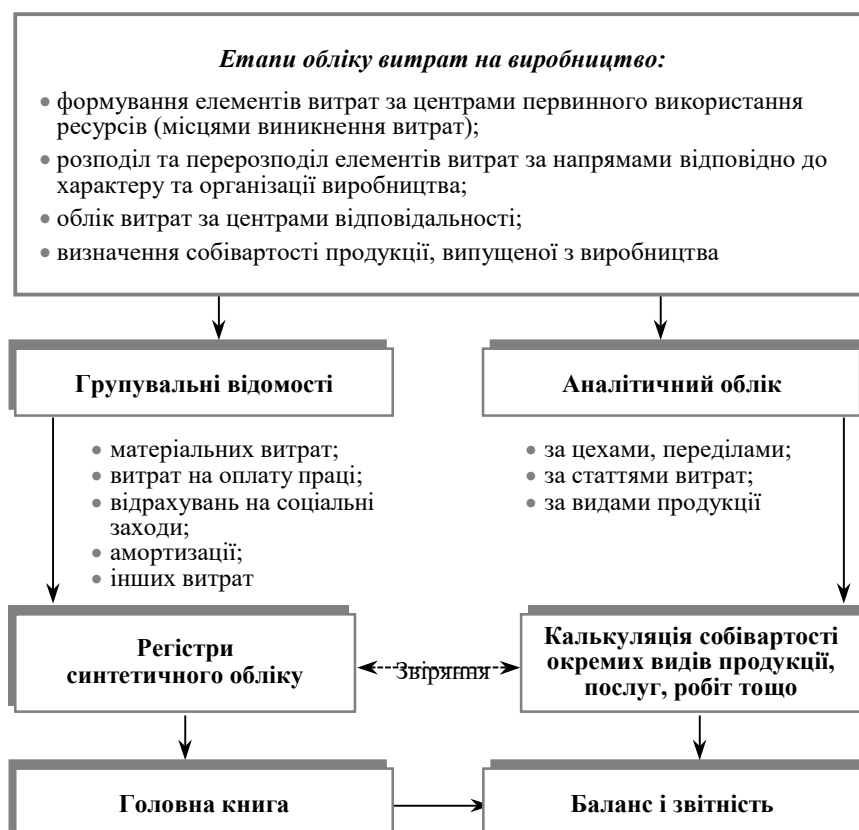


Рис. 5.4. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції

6.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат

В зарубіжній практиці використовуються такі метод обліку повних витрат: метод однорідних секцій, стандарт-кост і метод нормативного розподілу постійних витрат.

Суть калькуляції по методу однорідних секцій полягає в тому, що прямі витрати включаються в собівартість безпосередньо, а непрямі через розподіл між центрами аналізу.

Застосовується переважно у Франції та у країнах із французькою системою обліку. Перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат.

На думку деяких зарубіжних науковців, впровадження в практику методу однорідних секцій сприяє вирішенню таких завдань:

- досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат, ніж за інших методів калькулювання повної собівартості продукції;
- аналіз результатів діяльності центрів відповідальності в системі управлінського обліку і організація на цій основі контролю управління.

Проте, цей метод є порівняно трудомістким, інколи складно абсолютно точно встановити одиниці роботи. До того ж при розподілі використовується багато баз розподілу, через що виникає коливання рівня собівартості залежно від баз розподілу.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково. Взагалі нормативи, як правило, є незмінними протягом всього строку виготовлення цієї продукції. Тільки суттєві зміни (наприклад, освоєння нового виробу) потребують перегляду нормативів, але це вже зовсім інший продукт.

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції за кожним центром відповідальності, яким можуть бути бригада, дільниця тощо. Для цього нормативні витрати визначаються простою комбінацією витрат по тих операціях, що необхідні для виготовлення продукції.

Перевага системи стандарт-кост перед іншими методами обліку витрат:

- ✓ на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи;
- ✓ менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат;
- ✓ при правильній постановці системи потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів.

Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» полягає в тому, що якщо внаслідок суттєвих змін у ціновій політиці (інфляція) загальна сума витрат збільшиться, це не вплине на керівників цехів, оскільки вони несуть відповідальність не у вартісному вимірі, а у натуральних показниках. Перевитрати можна отримати тільки у випадку суттєвих змін цього виробу, тобто якщо

змінюється сам виріб.

6.4. Сутність методу директ-костинг

Калькулювання собівартості продукції за ринковими методами відбувається на рівні прямих (змінних), витрат, а постійні витрати розглядаються як єдине ціле і не відносяться на конкретний продукції, а включаються до фінансового результату в період їх виникнення. Відповідно залишки незавершеного виробництва оцінюються лише за змінними витратами.

Основними перевагами ринкових методів обліку є їх гнучкість та простота практичного застосування для короткострокового прогнозування.

В Україні створені передумови впровадження методів обліку змінних витрат в практику підприємств, зокрема:

- введено у вітчизняну класифікацію витрат групування її змінні (умовно-змінні) та постійні (умовно-постійні);
- змінено методику формування та обліку виробничої собівартості продукції;
- надано право вибору у підходах до методики калькулювання собівартості продукції та визначення її ціни (на рівні змінної (прямої виробничої) собівартості, на рівні виробничої собівартості, на рівні повної собівартості);
- розширені аналітичні можливості обліку витрат через застосування концепції обліку за центрами відповідальності.

Необхідно ознайомитися з особливостями та перевагами основного представника «ринкових» методів обліку витрат — **методу директ-кост (директ-костинг)**.

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

Основні ідеї директ-костингу були розроблені у 1936 р. у США, а його фактичне впровадження відбулося у 1953 р. У Великобританії цей метод дістав назву облік маржинальних витрат, а у Франції — маржинальний облік. У США під час характеристики цього методу часто зустрічається термін облік змінних витрат.

Усі ці терміни характеризують сутність директ-костингу, що полягає у поділі витрат на змінні та постійні, і, відповідно, у визначенні собівартості продукції через калькулювання лише змінних витрат.

Що ж стосується поняття директ-костинг як обліку прямих витрат, то воно виникло не випадково. На ранніх стадіях практичного застосування цього методу у собівартість продукції включалися лише прямі виробничі витрати всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансовий результат. Як наслідок, загальна сума змінних витрат збігалася із сумою прямих витрат, що й знайшло відображення у назві методу.

Оскільки на пізніших стадіях розвитку директ-костинг почав передбачати облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, то спостерігається деяка умовність цієї назви.

6.2 Простий і розвинутий директ-костинг

Метод (система) директ-костинг має два варіанти:

✓ **простий директ-костинг**, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати;

✓ **розвинутий директ-костинг**, при застосуванні якого до собівартості разом із змінними витратами включаються також, прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Виникнення простого директ-крстингу було пов'язано з негативними наслідками розподілу постійних витрат між виробами (не завжди можна було правильно обрати базу розподілу). Нова концепція управлінського обліку дозволила розподілити витрати на постійні та змінні, що дало можливість подолати дві проблеми:

- ✓ усунути вплив зміни обсягу виробництва на собівартість продукції;
- ✓ вибір продукту до виробництва визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а тією частиною постійних витрат, яку він відшкодовує.

Простий директ-костинг базується на таких принципах:

- ✓ витрати розподіляються на постійні та змінні;
- ✓ собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами (змінна частина собівартості продукції, змінні витрати на збут та адміністративні витрати);
- ✓ визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації та змінної собівартості.

Використання методу (системи) директ-костинг усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Недаремно систему директ-костинг називають ще «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Основними рисами простого директ-костингу є:

По-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.

По-друге - використання показника маржинального доходу.

Маржинальний дохід — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

Він покриває загальні постійні витрати, тобто: **Маржинальний дохід = Обсяг продажу - Змінні витрати**, і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній — чистий дохід (**французька модель**). Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається **виробничий маржинальний дохід** як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами: На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (**американська модель**).

Французька модель визначення чистого результату:

- | | |
|--------------------------------------|---------|
| 1. Дохід від реалізації | I етап |
| 2. (-) Змінна собівартість продукції | |
| 3. (=) Маржинальний дохід | |
| 4. (-) Постійні витрати періоду | II етап |
| 5. (=) Результат (прибуток /збиток) | |

Американська модель визначення чистого результату:

- | | |
|---|----------|
| 1. Обсяг реалізації | I етап |
| 2. (-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів | |
| 3. Виробнича маржа | |
| 4. (-) Змінні витрати на реалізацію | II етап |
| 5. Торговельна маржа | |
| 6. (-) Постійні витрати | III етап |
| 7. Результат-нетто | |

По-третє, облік і звітність організуються так, що виникає можливість регулярного контролю даних за такою схемою: Витрати—> Обсяг виробництва—> Прибуток.

Контрольні запитання:

1. Історія розвитку системи обліку і калькулювання за змінними витратами?
2. Сутність обліку змінних витрат?
3. Види “директ-косту”?
4. Сутність простого “директ-косту”?
5. Сутність розвинутого “директ-косту”?
6. Застосування простого і розвинутого “директ-косту” на практиці?
7. Маржинальний дохід та методика його розрахунку?
8. Переваги та недоліки систем калькулювання за повними витратами?

Дискусійні питання:

1. Переваги і недоліки методів обліку змінних і повних витрат.
2. Використання директ-косту на практиці.
3. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попередільного методу від

напівфабрикатного?

4. Назвіть переваги та недоліки методу однорідних секцій.
5. Чи вважаєте ви доцільним застосування у вітчизняній практиці зарубіжних методів обліку повних витрат?
6. Порівняйте позамовно-нормативний та позамовний методи обліку повних витрат. Який із них ефективніший для підприємства на вашу думку?

Теми рефератів:

1. Еволюція розвитку директ-косту.
2. Простий і розвинутий директ-кост.
3. Порівняльна характеристика вітчизняних методів обліку і калькулювання за повними витратами.
4. Доцільність застосування зарубіжних методів обліку повних витрат.
5. Методи розподілу витрат допоміжних виробництв.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

ТЕМА 8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

План лекції:

- 8.1. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»
- 8.2. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь
- 8.3. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості
- 8.4 Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку
- 8.5. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортиментності продукції (або багатопродуктового виробництва)

Ключові терміни: аналіз «витрати-обсяг-прибуток», точка беззбитковості, критична точка, CVP-аналіз, комбінація продажу, маржинальний прибуток, середньозважений маржинальний дохід, коефіцієнт маржинального доходу,

Після вивчення матеріалу теми здобувач освіти повинен знати:

- ✓ Математичні та графічні методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».
- ✓ Визначення основних термінологічних понять, пов'язаних із витратами, обсягом та прибутком, а також із взаємозалежності.
- ✓ Залежність між основними елементами побудови графіка взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».
- ✓ Основні формули визначення точки беззбитковості при математичних методах аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»
- ✓ Приймати рішення на основі отриманих результатів роботи.

вміти:

- ✓ Визначати кількість одиниць продукції, які мають бути реалізовані, щоб досягти точки беззбитковості або заробити цільовий прибуток.
- ✓ Визначати обсяг доходу, необхідного для досягнення точки беззбитковості.
- ✓ Застосовувати в практичній діяльності різні методи визначення точки беззбитковості.
- ✓ Визначати суттєві відмінності між методами визначення точки беззбитковості.
- ✓ Будувати графік взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».
- ✓ Орієнтуватися в системі обов'язкових припущень, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

8.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

При плануванні виробничої діяльності часто використовується аналіз, заснований на дослідженні витрати-обсяг-прибуток. Якщо визначений обсяг виробництва виходячи із портфеля заказів, то, використовуючи цей аналіз, можна розрахувати величину витрат і ціну продажу, щоб компанія могла отримати визначену величину прибутку.

Найбільш поширеними питаннями, які цікавлять менеджера, керівника, аналітика, виступають:

- ✓ Який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат?
- ✓ Яку кількість продукції слід реалізувати, для одержання бажаного прибутку?
- ✓ Як вплине на прибуток зниження ціни продукції та збільшення обсягу реалізації?
- ✓ Виплачувати персоналу, що займається збутом, оклад чи комісійні?
- ✓ Чи поєднувати ці види оплат?
- ✓ Якщо збільшити витрати на рекламу до 1 тис. грн. на місяць, то на скільки треба збільшити обсяг реалізації, щоб зберегти існуючий рівень прибутку?

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» здійснюють за допомогою різних методів (рис.8.1).

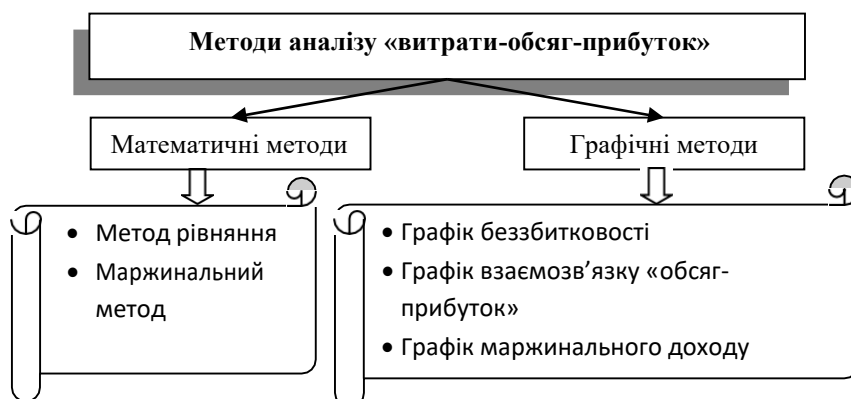


Рис. 8.1. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості.

Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг продажу.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого:

- ✓ доходи підприємства дорівнюють його витратам, або
- ✓ маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точка беззбитковості є точкою, в якій загальний дохід дорівнює загальним витратам, - точкою нульового прибутку.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності.

Наведемо зразок використання графічного методу для кращого уявлення проведеної нами роботи.

Взаємозв'язок «витрати-обсяг-прибуток» виражено графічно на рис. 8.1, де представлено основну модель «витрати-обсяг-прибуток». Графік показує взаємозв'язок виручки (доходу), витрат, обсягу продукції, прибутку чи збитків. Ця модель базується на ряді фіксованих взаємозв'язків. Якщо ціна одиниці продукції, витрати, ефективність чи інші умови змінюються, то модель повинна бути переглянута.

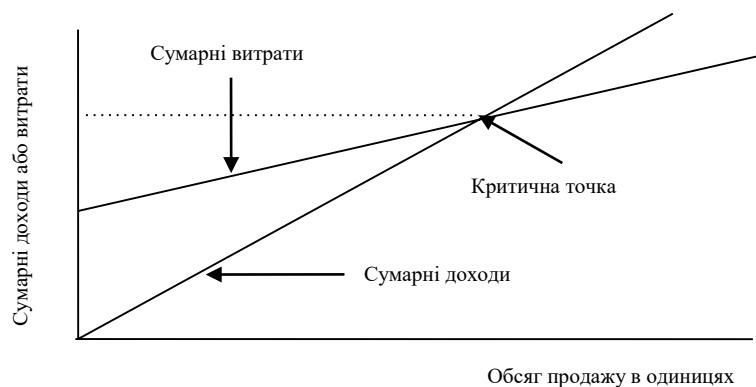


Рис. 8.1. Взаємозв'язок «витрати-обсяг-прибуток»

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» дозволяє встановити обсяг виробництва, який необхідний для покриття всіх витрат, як змінних, так і постійних. Як показано на рис. 8.2, *критична точка*, це та, у якій сумарний обсяг виручки рівний сумарним витратам. Таким чином, критична точка – це точка, починаючи з якої компанія починає заробляти прибуток. Критичну точку також називають точкою беззбитковості або порогом рентабельності.

8.2. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь

Рішення про обсяг виробництва реалізуються на основі CVP-аналізу (аналіз беззбитковості, критичної точки, «витрати-обсяг-прибуток»). На величину планового обсягу впливає ряд умов: існуюча виробнича потужність, стан обладнання, технологія, ринок збуту та інші. Методика підготовки релевантної

інформації для управлінців залежить, наприклад, від того, наскільки навантажені потужності підприємства. В будь-якому випадку віддається перевага маржинальному підходу. Існує множина моделей, оснований на вивченні взаємозв'язку витрат, прибутку і обсягу. Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер пропонують розрахунок обсягу в критичній точці, обсягу при заданому прибутку, з врахуванням податку на прибуток, при використанні грошового вимірника, при асортиментних зрушеннях; К. Друрі – економічну та бухгалтерську модель розрахунку критичної точки.

Точка беззбитковості при застосуванні методу рівнянь відображається послідовністю розв'язку певного переліку таких рівнянь.

Точка беззбитковості у грошових одиницях може бути виведена з рівняння:

$$BP = 3B + PB + P, \quad (8.1)$$

де BP - виручка від реалізації;

3B - змінні витрати;

PB - постійні витрати;

P – прибуток.

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то відповідно:

$$TB = 3B + PB, \quad (8.2)$$

де TB – точка беззбитковості;

Виходячи із цього рівняння, можна визначити точку беззбитковості в натуральних одиницях:

$$TB(нат.) = TB(грош.) \div Ц од., \quad (8.3)$$

де TB(нат.) – точка беззбитковості в натуральних одиницях;

TB(грош.) – точка беззбитковості в грошових одиницях;

Ц од. – ціна за одиницю.

Перетворимо рівняння 8.2 таким чином:

$$(Цод \times KPP) = (3Bод \times KPP) + PB, \quad (8.4)$$

$$(Цод \times KPP) - (3Bод \times KPP) = PB, \quad (8.5)$$

де KPP – кількість одиниць реалізованої продукції;

3B од. – змінні витрати на одиницю.

Звідси:

$$KPP = PB : (Цод - 3Bод.) \quad (8.6)$$

Критична точка може бути виражена в термінах одиниць продажу або доларів продажу. Основне рівняння знаходження критичної точки наступне:

$$КТ = \frac{PB}{Ц - 3B од.} \quad (8.7)$$

де КТ – критична точка;

Ц – ціна.

Приклад 8.1.

Розглянемо приклад використання цього рівняння для знаходження критичної точки. Підприємство займається виготовленням письмових столів. Змінні витрати складають 50грн на одиницю, постійні витрати – 20.000грн за год. Ціна продажу – 90грн за одиницю. Використовуючи цю інформацію і позначивши через X – обсяг продажу в одиницях, ми можемо написати рівність:

$$90 \cdot X = 50 \cdot X + 20.000$$

$$40 \cdot X = 20.000$$

$$X = 500$$

або в грошових одиницях:

$$90 \cdot 500 = 45000$$

8.3. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості

Другий спосіб визначення критичної точки використовує концепцію маржинального прибутку.

Маржинальний прибуток – це перевищення виручки від реалізації над усіма змінними витратами, пов'язаними з даним обсягом продажу.

Іншими словами, маржинальний прибуток – це різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами:

$$\text{МП} = \text{ВР} - \text{ЗВ}, \quad (8.8)$$

де МП – маржинальний прибуток;

ВР – виручка від реалізації.

На рис. 8.2 представлено графік маржинального прибутку

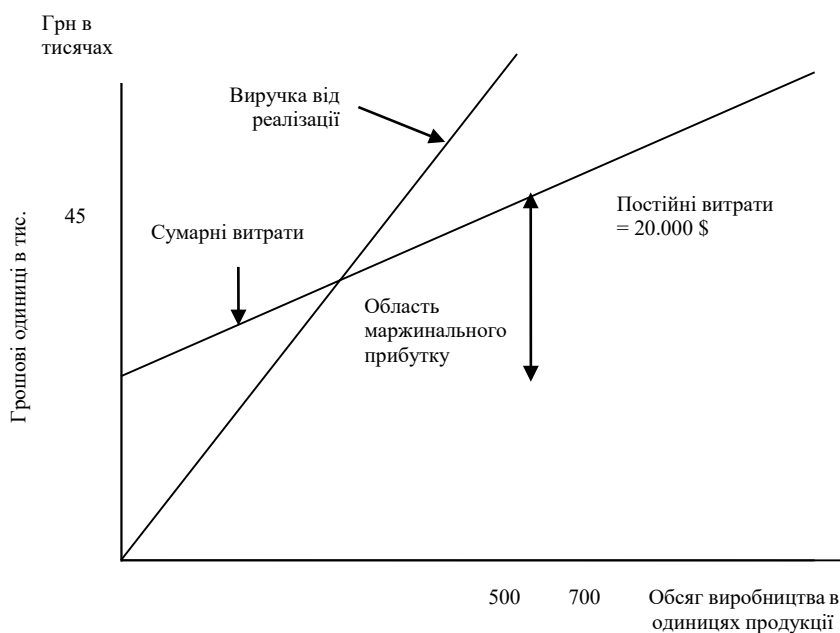


Рис. 8.2. Графік маржинального прибутку

Якщо із маржинального прибутку вирахувати постійні витрати, то отримаємо величину операційного прибутку:

$$ОП = МП - ПВ, \quad (8.9)$$

де ОП – операційний прибуток.

Критична точка може бути визначена як точка, в якій різниця між маржинальним прибутком і постійними витратами рівна нулю, або точка, в якій маржинальний прибуток рівний постійним витратам. Рівність критичної точки при маржинальному підході в термінах одиниць продукції буде наступною:

$$КТ_{од.} = ПВ \div МП_{од.}, \quad (8.10)$$

де КТ од. – критична точка в одиницях продажу;

МП од. – маржинальний прибуток на одиницю.

Для визначення формули розрахунку точки беззбитковості в грошових одиницях за допомогою показника маржинального доходу використаємо наступну формулу:

$$\frac{ПВ}{МП_{од.}} = \frac{ТБ(грош.)}{Ц_{од.}}, \quad (8.11)$$

Або іншим варіантом відображення є вартісна величина точки беззбитковості, яку можна обчислити за наступною формулою:

$$ТБ(грош.) = \frac{ПВ}{(МП_{од.} \div Ц_{од.})}, \quad (8.12)$$

Знаменник цього дробу має назву коефіцієнту маржинального доходу. Отже, *коефіцієнт маржинального доходу (прибутку) – це відношення маржинального прибутку від реалізації одиниці продукції до її ціни і визначає точку беззбитковості наступним чином:*

$$ТБ(грош.) = \frac{ПВ}{K_{МП}}, \quad (8.13)$$

Розрахунок точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці більш цікавить обсяг та ціна реалізації, які забезпечать отримання бажаного прибутку.

Аналіз критичної точки з поправкою на фактор прибутку може бути використаний як основа для оцінки прибутковості підприємства. Бухгалтер може для різноманітних альтернативних планів виробництва розрахувати відповідну величину можливого прибутку. В такому випадку використовується рівняння:

$$ВР = ЗВ + ПВ + П, \quad (8.14)$$

Таким чином, обсяг реалізації продукції, який би забезпечив отримання цільової величини прибутку, можна розрахувати за наступною формулою:

$$ЦОР_{од.} = \frac{ПВ + ЦП}{Ц - ЗВ_{од.}}, \quad (8.15)$$

де ЦОР од. – цільовий обсяг реалізації в одиницях;

ЦП – цільовий прибуток.

При використанні маржинального підходу дана формула матиме вигляд:

$$ЦОР_{од.} = \frac{ПВ + ЦП}{МП_{од.}} \quad (8.16)$$

Запас міцності (зона безпечності) – рівень поточної діяльності, що перевищує T_{ϵ} – показує, на скільки можна скоротити обсяг реалізації до T_{ϵ} , що дорівнює доходу від реалізації за мінусом T_{ϵ} у грошовому вираженні.

Цікавою являється пропозиція розпочати побудову графіка не з постійних витрат (рис. 8.4 (а)), а із змінних (рис. 8.4 (б)), так як в такому випадку можна

побачити не тільки зону прибутку, але і зону маржинального доходу (вона знаходиться між прямими «обсяг продажу» і «змінні витрати»).

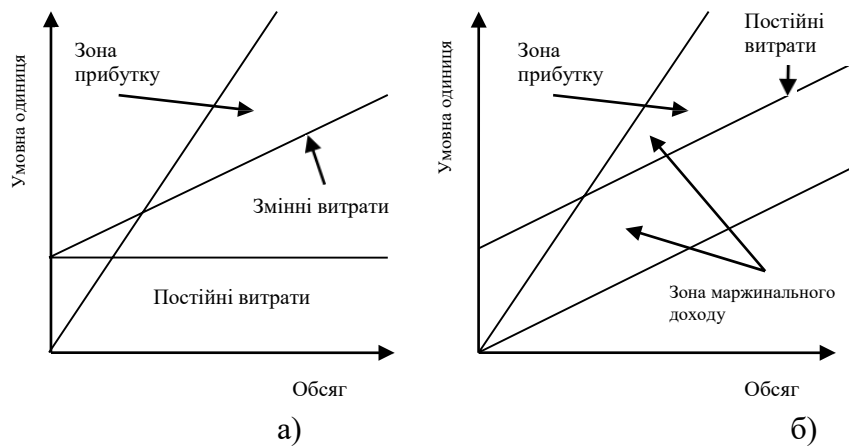


Рис. 8.4. Графіки знаходження критичної точки (точки беззбитковості)

Для ілюстрації використання аналізу критичної точки при плануванні прибутку розглянемо приклад.

8.4. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» може бути здійснений за допомогою графіків:

- беззбитковості;
- взаємозв'язку «обсяг-прибутки»;
- маржинального доходу.

Графік беззбитковості будують у такій послідовності:

- Крок 1. Побудова осей графіка
- Крок 2. Нанесення
- Крок 3. Обчислення загальних витрат
- Крок 4. Нанесення лінії змінних витрат
- Крок 5. Розрахунок доходу від продажу (виручки)
- Крок 6 нанесення лінії загального доходу

Можна визначити критичну точку, використовуючи графік. На рис.8.5 представлено графік критичної точки для розглянутого прикладу. Критична точка на графіку лежить на перетині лінії сумарних витрат і лінії сумарних доходів (виручки) від реалізації, в цій точці виручка рівна витратам.

Реальне життя передбачає різні ситуації, а управлінські моделі ґрунтуються на певних припущеннях, умовах. Аналіз в умовах невизначеності і аналіз чутливості дозволяє відповісти на питання: що буде якщо? При використанні аналізу чутливості можна, наприклад, отримати відповідь на такі питання: «Який буде прибуток, якщо показники обсягу відхиляються від запланованих?» або «Який буде прибуток, якщо змінні витрати на одиницю продукції зростуть на

10%?». Інструментом аналізу чутливості являється та величина виручки, яка знаходиться за критичною точкою.

Критична точка показує, до якої межі може впасти виручка, щоб не було збитку. Величина прибутку, отримувана підприємством, визначається різницею між виручкою від реалізації продукції і сумарними витратами. Область прибутку представлено на рис. 8.5.

Кожне підприємство прагне максимізувати прибуток, але неможливо продавати необмежену кількість продукції по одній ціні. Збільшення обсягу продажу приводить до насиченості ринку і падінню платоспроможного попиту на продукцію. В відповідний момент часу для того, щоб продавати велику кількість товару, необхідно буде знизити ціну, що приведе до зниження прибутку.

Для того, щоб визначити максимально можливий прибуток, необхідно в графік взаємозв'язку витрат і обсягу реалізації (рис. 8.5.) ввести криву попиту. Такий графік представлений на рис. 8.6.

Взаємозв'язок «витрати-прибуток-обсяг виробництва»

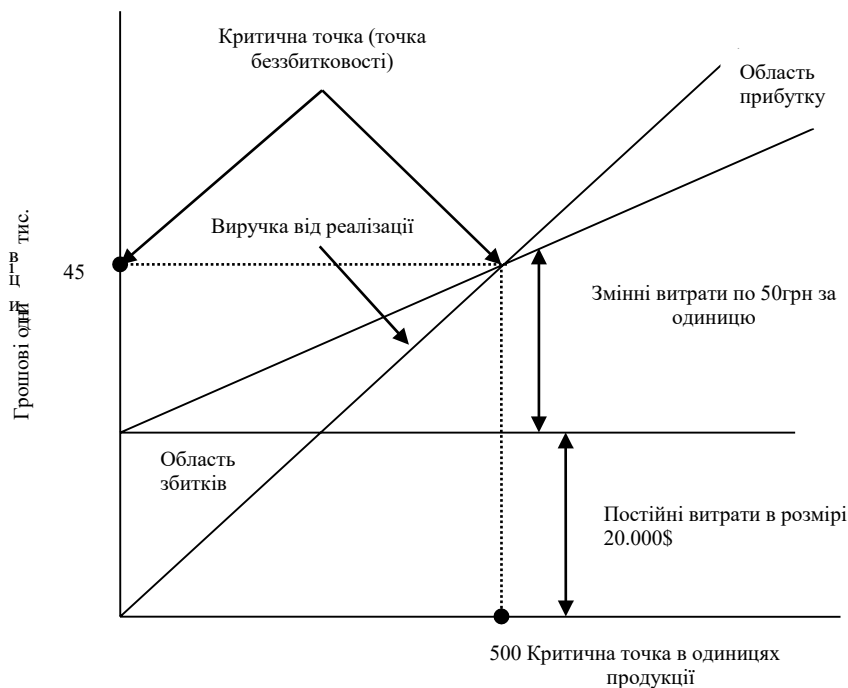


Рис. 8.5. Взаємозв'язок «витрати-обсяг-прибуток»

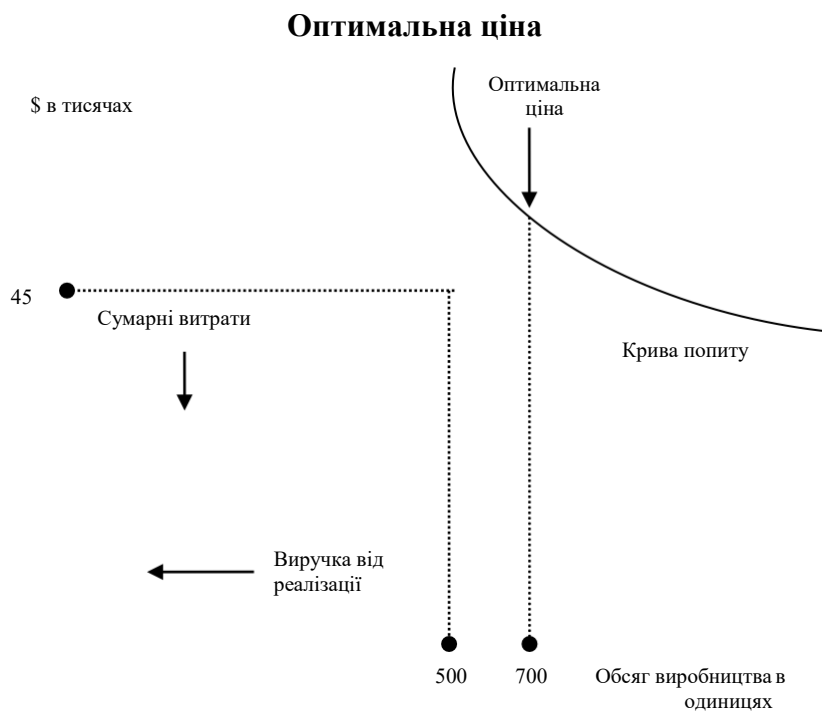


Рис. 8.6. Графічне визначення оптимальної ціни

Точка оптимальної ціни продажу продукції визначає обсяг продажу, який дозволяє підприємству отримати максимальний прибуток. У даному прикладі цей обсяг дорівнює 700 одиницям продукції.

8.5. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортиментності продукції (або багатопродуктового виробництва)

Досі було розглянуто методику аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» на прикладі підприємств, які займаються виготовленням та реалізацією лише одного виду продукції. Проте практичний досвід свідчить про різноманітність номенклатурних одиниць та асортиментних груп різних видів продукції, а також досить часто надаються супутні послуги, пов'язані з таким продажем продукції. У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на комбінації продажу.

Комбінація продажу – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу; це відносна комбінація продуктів в обсязі реалізації фірми. Це співвідношення можна визначити у відсотках або у пропорції виробів.

І хоч концептуальна складність CVP-аналізу в умовах асортиментності продукції підвищується, сам аналіз досить простий. Формули, що використовувались в умовах виробництва одного продукту, можуть бути адаптовані для виробництва кількох видів продуктів

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

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

Тобто:

$$WCM = \sum CM_i \times SM_i , \quad (8.19)$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;
 CM_i – маржинальний дохід на одиницю і-го виробу;
 SM_i – комбінація продажу (або вид продукції).

Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту передбачає, що всі постійні витрати є непрямыми щодо конкретних видів продукції. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер. Але якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального устаткування) пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то слід застосовувати аналіз щодо кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва в цілому.

Контрольні запитання:

- ✓ Які графічні методи аналізу вам відомі? У чому полягають їх відмінності?
- ✓ Вкажіть основні умови при аналізі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» для багатопродуктового (асортиментного) виробництва.
- ✓ Назвіть основні припущення, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Дискусійні питання:

- ✓ Як можна застосувати CVP-аналіз для управлінського планування?
- ✓ Пояснити, чому маржинальний прибуток на одиницю стає прибутком на одиницю за точкою беззбитковості?
- ✓ У чому полягає необхідність проведення аналізу точки беззбитковості (критичної точки) у натуральних та вартісних показниках?
- ✓ Який із вивчених методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток», на вашу думку, є оптимальним для підприємств різних форм власності та виду діяльності, які займаються плануванням?

Теми рефератів:

- ✓ Точка беззбитковості в системі різних методів аналізу.
- ✓ Застосування графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток діяльності»
- ✓ Вплив методів калькулювання на аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

✓

ТЕМА 9. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

- 9.1. Загальна характеристика управлінських рішень
- 9.2. Поняття релевантності інформації.

9.3. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.

9.4. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження

Ключові терміни і поняття: диференційний аналіз, диференційні витрати, диференційні доходи, маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника, обмеження, релевантні доходи і витрати, релевантна інформація, релевантний підхід, рішення щодо спеціального замовлення, рішення щодо розширення чи скорочення діяльності, рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні, рішення щодо визначення асортименту продукції з врахуванням фактора обмеженості, рішення щодо ціноутворення, приростний аналіз.

Після вивчення матеріалу теми 9 здобувач освіти

повинен знати:

- ✓ Альтернативні варіанти прийняття управлінських рішень;
- ✓ значення релевантності інформації;
- ✓ види альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень.

вміти:

- ✓ обирати релевантну інформацію для різних типів операційних рішень;
- ✓ обрати оптимальну структуру випуску продукції за наявності обмеження на один із ресурсів;
- ✓ визначати ціну продукції використовуючи різні методи ціноутворення.

9.1. Загальна характеристика управлінських рішень

В процесі господарської діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, керівництву останнього доводиться приймати певні рішення, що стосуються його поточної діяльності. Класифікація поточних управлінських рішень:

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

Рішення щодо спеціального 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 (виконання послуг).

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

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



Рис. 9.1. Класифікація поточних управлінських рішень

9.2. Поняття релевантності інформації

В класифікації витрат для управлінських рішень ключове місце займає ознака важливості інформації, відповідно до якої витрати поділяються на релевантні та не релевантні. При прийнятті управлінських рішень слід звертати увагу на релевантні доходи, релевантних показниках прибутку (збитку).

Релевантна інформація важлива для прийняття управлінських рішень тому, що вона містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці інформації для менеджерів. Не релевантна інформація - це несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи. Використання не релевантної інформації може призвести до таких наслідків:

- 1) прийняття помилкового рішення в результаті викривлення інформації, яка описує проблемну ситуацію, щодо якої слід прийняти рішення;
- 2) зниження оперативності та підвищення трудомісткості процесу прийняття рішення, тобто, відсутнє викривлення інформації, хоча керівник отримує зайву інформацію, яка збільшує час прийняття рішення.

В залежності від реагування витрат та доходів на прийняття управлінських рішень їх поділяють на релевантні та не релевантні. (рис. 9.2)



Рис. 9.2. Критерії релевантності

Релевантні витрати і доходи – це очікувані в майбутньому витрати та доходи, які відрізняються відповідно до альтернативних варіантів.

Отже, фактичні дані не є релевантними, і не є корисними при прийнятті рішення. Така інформація не потребує розгляду при обговоренні альтернативних варіантів. Проте, дані минулих періодів щодо витрат, необхідні як основна база для планування величини та поведінки майбутніх витрат.

Релевантний підхід – зосередження уваги лише на релевантній інформації в процесі прийняття управлінського рішення, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найкращого рішення.

Для складання звітів для керівника бухгалтер повинен включати до них лише релевантну інформацію, проте, зважаючи на побажання керівництва. Метод, що використовується для порівняння альтернативних проектів відхилення за статтями доходів та витрат, називається *приростним аналізом*. Звіт, що складений з використанням даного методу, полегшує оцінку варіантів для прийняття рішення, дозволяє заощадити час, необхідний для аналізу та вибору кращого варіанту подальших дій.

9.3. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.

Основна мета діяльності комерційного підприємства – досягнення задовільної норми прибутку на вкладений капітал, тому при аналізі альтернативних варіантів слід враховувати співвідношення вигід та використаного капіталу, що, в свою чергу, зумовлює три типи проблем пов'язаних з:

- 1) рівнем витрат (визначається економія витрат);
- 2) витратами і доходами (визначається відхилення прибутку);
- 3) з витратами і доходами і капітальними інвестиціями.

Типовими прикладами задач альтернативного вибору є:

1) оптимізація виробничого процесу (оптимальне співвідношення різних типів обладнання; оптимальний шлях руху заготовок, готової продукції або сировини; оптимальне розміщення складів тощо);

2) виробляти самим чи купувати комплектуючі (послуги, процеси);

3) визначення оптимального розміру замовлення;

4) визначення оптимальної ціни реалізації шляхом порівняння кривих попиту та ціни і визначення сумарного покриття змінних витрат виручкою (маржинального доходу);

5) рішення про спеціальне замовлення (визначення ціни покриття, тобто ціни реалізації спеціального замовлення);

6) рішення про ліквідацію збиткового сегмента діяльності при наявності вільних (незадіяних) виробничих потужностей;

7) рішення про доцільність надання додаткових послуг та ін.

Вибір кращого варіанта з декількох можливих здійснюється на підставі визначення і порівняння диференціальних витрат і доходів та розрахунку диференціального прибутку (збитку) для характеристики економічної доцільності того або іншого варіанта рішення. Але при прийнятті остаточного рішення завжди необхідно враховувати не лише поточні вигоди, а й довгострокові наслідки.

При аналізі та підготовці пропозицій з конкретних проблем альтернативного вибору доцільно дотримуватися таких рекомендацій:

1) необхідно обмежувати кількість варіантів, відібраних для аналізу;

2) не надавайте надмірного значення факторам, які можна визначити кількісно; не ігноруйте не кількісні та нефінансові показники;

3) не ігноруйте приблизних, орієнтовних даних;

4) часто зручніше працювати із підсумковими даними витрат, ніж з витратами на одиницю продукції, відхилення яких залежать від зміни як сумарних витрат, так і кількості продукції;

5) зверніть увагу на оцінку витрат на виготовлення нового виробу, адже у таких випадках порівнювати часто немає з чим;

6) не має суттєвого значення кількість аргументів «за» і «проти»; адже один істотний аргумент переважає десяток менш суттєвих;

7) не ігноруйте можливі помилки у розрахунках на майбутнє, врахуйте можливі похибки і дайте їм належну оцінку;

8) незважаючи на невизначеність, рішення повинно бути прийнято, якщо зібрана і оброблена вся інформація;

9) подавайте ваші пропозиції та результати аналізу чуттєвості чітко, повно і зрозуміло, щоб користувачі такої інформації могли запропонувати власні оцінки та припущення;

10) не очікуйте, що Ваші висновки і пропозиції будуть всіма прийняті беззастережно, навіть якщо вони підкріплені детальними і аргументованими розрахунками.

9.4. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження

Для оптимізації виробничої програми підприємства необхідно аналізувати не лише інформацію про витрати та їх поділ на постійні і змінні, а й зважати на інші фактори, що впливають на розмір прибутку.

Кожне підприємство у своїй діяльності постійно відчуває якийсь дефіцит, що обмежує його можливості. Це може бути недостатнє забезпечення матеріальними ресурсами (сировиною), виробничими потужностями, попитом на продукцію, чисельністю та кваліфікацією робочої сили, наявністю обігових коштів і т. ін. Діючи в таких умовах, підприємство повинно обирати ті види діяльності, які є найвигіднішими за наявного дефіциту ресурсів, та забезпечити їх повне і ефективне використання.

Оптимальне використання обмежених дефіцитних ресурсів – це рішення, що забезпечує максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень. Аналіз для прийняття такого рішення залежить від кількості обмежень (рис. 9.4).

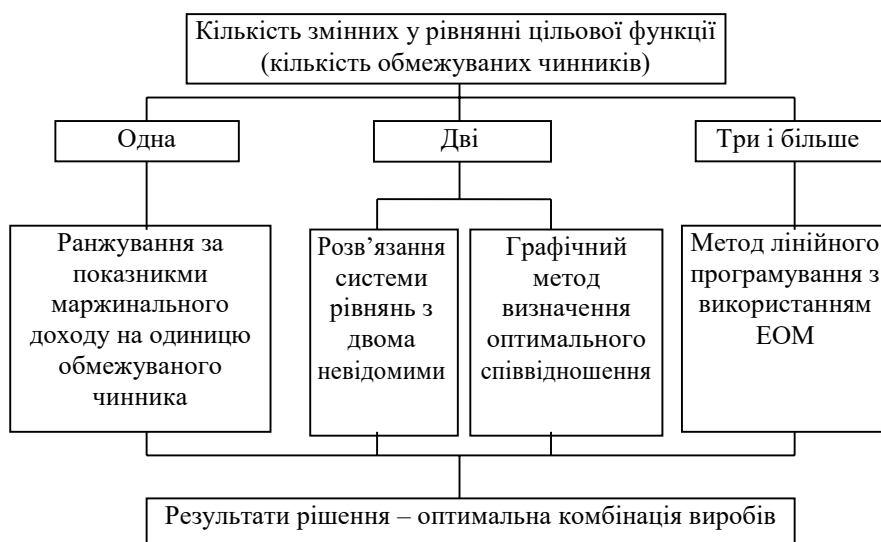


Рис. 9.4 Методи оптимізації виробництва при різній кількості обмежувальних факторів

Контрольні запитання:

1. Що таке релевантна інформація?
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну?
3. Назвіть основні види поточних рішень.
4. У чому полягає сутність диференціального аналізу?
5. Дайте визначення диференційних доходів та диференційних витрат.
6. На чому базується аналіз інформації для прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
7. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо розширення або скорочення виробництва?
8. Яка послідовність дій у процесі прийняття рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні.
9. Що таке «обмежуючий чинник»?

Дискусійні питання:

1. Поняття про релевантність інформації та її вплив на прийняття рішень.
2. Використання аналізу «витрат – обсяг – прибуток» у процесі прийняття рішень.
3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень.

Теми рефератів:

1. Процес прийняття рішення та релевантність облікової інформації.
2. Характеристика релевантної інформації при різних типах альтернативних рішень.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 10. Бюджетування і контроль витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства

План лекції:

- 10.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів
- 10.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів
- 10.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

Ключові терміни і поняття: Бюджетування, Бюджет підприємства, бюджетний період, бюджет продаж, бюджетний комітет, звіт про виконання, відхилення, гнучкий, або динамічний бюджет.

Після вивчення матеріалу теми 10 здобувач освіти

повинен: Вміти:

- ✓ Пояснювати мету бюджетування та роль бухгалтера-аналітика в цьому процесі
- ✓ Складати операційні і фінансові бюджети і пояснювати взаємозв'язок між ними
- ✓ Обґрунтовувати необхідність бюджетного контролю
- ✓ Готувати гнучкий бюджет і використовувати його для аналізу відхилень

Знати:

- ✓ Сутність бюджетування та його організація.
- ✓ Складання та взаємозв'язок бюджетів
- ✓ Контроль за виконанням бюджетів
- ✓ Аналіз відхилень

10.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів

Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна збільшенням виробництва та реалізації продукції, утриманням лідируючого положення на ринку, систематичним оновленням асортименту продукції, поліпшенням технології виробництва і т. ін. Мета діяльності підприємства та шляхи її досягнення визначаються у процесі стратегічного планування, результатом якого може бути план розвитку підприємства на тривалий час та стратегія досягнення визначеної мети.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань в межах загальної довгострокової стратегії.

Продуктом бюджетування є бюджет.

Бюджет підприємства – це план його майбутньої діяльності, виражений системою кількісних і вартісних показників.

Період, для якого підготовлений та використовується бюджет, називають **бюджетним періодом**. Зазвичай таким періодом є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць).

Мета і завдання бюджетування:

1. Здійснення періодичного планування;
2. Створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності;
3. Забезпечення комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства;
4. Визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності;
5. Забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів і т. ін.

Розробляючи бюджет, підприємство тим самим може передбачити майбутні проблеми та визначити шляхи їх подолання.

Якщо різні підрозділи або менеджери діятимуть окремо, то шансів на досягнення спільної мети поменшає.

Важливим моментом у процесі бюджетування є те, що менеджери, розробляючи плани, роблять їх у кількісному вираженні, що в свою чергу дає змогу усвідомити витрати.

У процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

- 1) підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);
- 2) розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємний зв'язок: на підставі стандартів витрат складають бюджети підрозділів, а на підставі останніх планують ставки (нормативи) розподілу накладних витрат, що є базою для визначення нормативної собівартості продукції у тих же бюджетах підрозділів (рис. 10.1).

На підставі бюджетів підрозділів готують зведений (генеральний) бюджет підприємства.

Зведений бюджет — сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів — операційні та фінансові.

Операційні бюджети — сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати діяльності.

Фінансові бюджети - сукупність бюджетів, що відображають запланований рух коштів та очікуваний фінансовий стан підприємства.

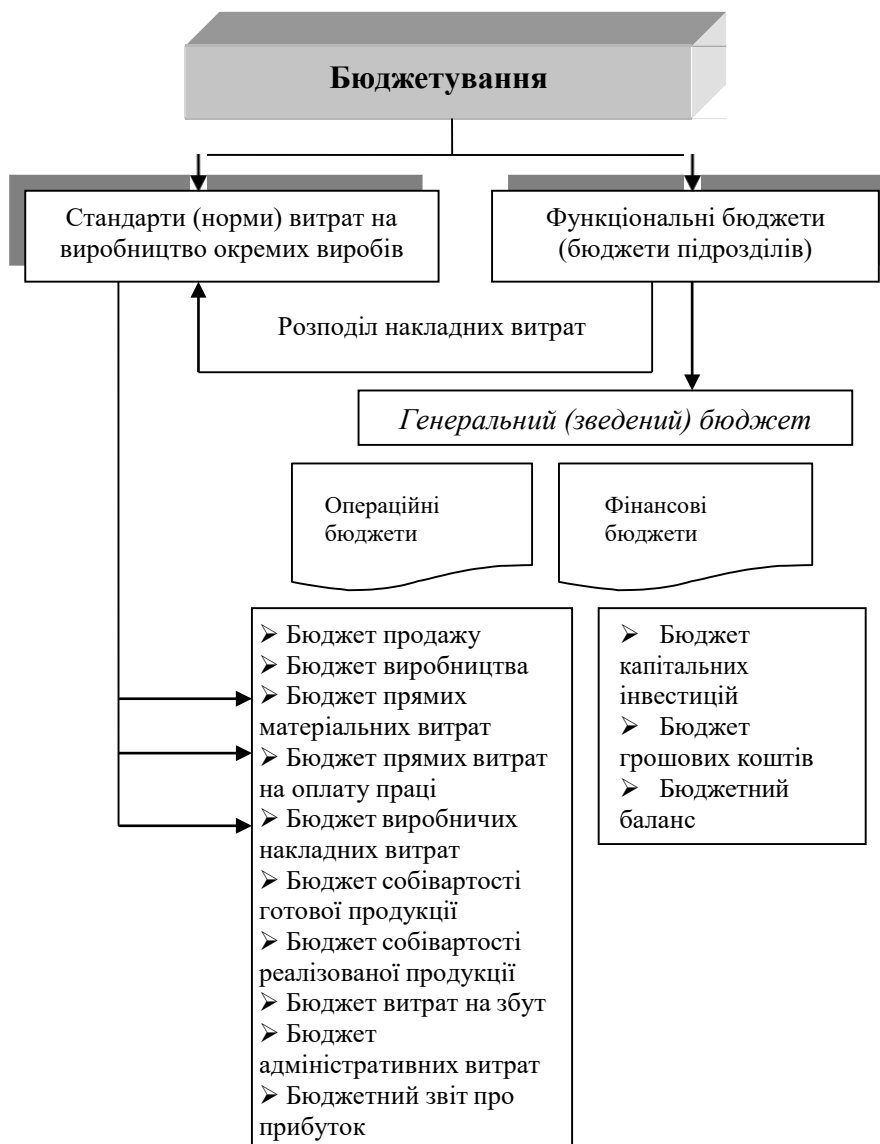


Рис. 10.1. Напрями бюджетування виробничої діяльності та види бюджетів

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- 1) низхідний
- 2) висхідний
- 3) комбінований

Підхід **низхідний** означає, що керівництво самостійно здійснює процес бюджетування, не залучаючи при цьому інших фахівців підприємства.

Перевага: дає можливість зменшити витрати часу на процес бюджетування.

Недолік: недостатньо залучаються менеджери інших ланок.

Підхід **висхідний** при цьому підході керівники різних підрозділів складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають.

Перевага: мотивація менеджерів інших ланок щодо досягнення цілей підприємства, посилення комунікації між різними підрозділами компанії;

Недолік: брак часу на підготовку бюджетів.

Підхід **комбінований** керівництво задає цілі компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети.

Бухгалтер-аналітик аналізує узгоджені бюджети. Бухгалтер-аналітик відіграє дуже важливу роль у процесі бюджетування, оскільки готує вихідні дані для планування, перевіряє і узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації.

Процес бюджетування охоплює етапи:

1. Визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет.
2. Розробка бюджету продажу.
3. Складання «пробних» бюджетів.
4. Розгляд запропонованих бюджетів на адміністративному засіданні.
5. Аналіз бюджетів.
6. Затвердження бюджетів.

Першим етапом бюджетування є визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет. Ця інформація звичайно стосується обсягу й асортименту продукції, цінової політики, ринків збуту тощо.

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу.

Бюджет продаж — операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Він визначає і обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів.

Отже, попереднє складання всіх операційних і фінансових бюджетів здійснюють після розробки проекту бюджету продажу.

Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання численних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. Саме тому призначають директора з бюджету та створюють бюджетний комітет.

Директором звичайно є фінансовий директор. Він розробляє керівництво з бюджетування.

Керівництво з бюджетування — це документ, в якому зазначається інформація, що потрібна для, осіб, відповідальних за оброблення цієї інформації, а також терміни виконання відповідних бюджетних процедур.

Бюджетний комітет — робочий орган, який забезпечує розробку й узгодження бюджетів.

Бюджетний період — проміжок часу, для якого підготовлено і використовується бюджет.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через прирощення та бюджетування «з нуля».

Бюджетування через прирощення — складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

Бюджетування «з нуля» - управлінці мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

10.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів

Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів і т. ін.

Складається на підставі прогнозування спеціалістів про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. В свою чергу бюджет продаж може включати обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, дохід від реалізації.

Одночасно з бюджетом продажу складають *графік надходження коштів від реалізації*. Складається на основі даних бюджету продаж, але з врахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду та визначається за формулою:

Бюджет виробництва може бути представлений у вигляді:

Даний бюджет складають уже на підставі бюджету виробництва, встановлених технологічних норм витрат праці на одиницю продукції та тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду).

Бюджет прямих витрат на оплату праці — плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

10.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

Відхилення — це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття відповідних рішень.

Звіт про виконання — це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.

Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця. У спрощеному вигляді він має таку форму:

Відхилення від бюджету, відображені у звіті, можуть бути сприятливими (позитивними) або несприятливими (негативними).

Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні.

Відповідно *сприятливими (позитивними)* є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, значний розмір відхилень вимагає детальнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причини виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування — відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

Відхилення внаслідок діяльності - є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

1) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;

2) внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 10.3.



Рис. 10.3. Система бюджетного контролю

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету. Відображають ефективність діяльності (характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами та досягнутими результатами).

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Відображає результативність (міра досягнення поставленої мети).

Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління.

Контрольні запитання:

1. Що таке бюджетування ?
2. У чому полягає мета бюджетування?
3. Які є напрями бюджетування.
4. Зведений бюджет та його елементи.
5. В якій послідовності здійснюють бюджетування?
6. Бюджетний комітет та його завдання.
7. Які є підходи до організації процесу бюджетування?
8. Види бюджетів.
9. Значення бухгалтера-аналітика у процесі бюджетування?
10. Що таке бюджетування через прирощення?
11. Що таке бюджетування з «нуля»?
12. Що таке бюджет продажу?
13. Бюджетний контроль та його значення?
14. Що таке звіт про виконання?
15. Схарактеризуйте види відхилень
16. Що таке гнучкий бюджет?

Дискусійні питання:

1. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства
2. Бюджетування як елемент управління розвитком роботи підприємства

Теми рефератів:

1. Суть бюджетування. Види бюджетів
2. Складання та взаємоузгодження бюджетів
3. Бюджетування через приріст, бюджетування «з нуля»
4. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень
5. Облік, аналіз і бюджетування витрат

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Тема 11. ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

План лекції:

- 11.1. Сутність і види центрів відповідальності.
- 11.2. Концепція обліку за центрами відповідальності.
- 11.3. Організація обліку і контролю за центрами відповідальності.
- 11.4. Принципи і методи трансфертного ціноутворення.

Термінологічний словник: центр відповідальності, контрольовані витрати, неконтрольовані витрати, цент витрат, центр прибутку, центр доходів, трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, внутрішня звітність

Після опрацювання лекції 11 здобувач освіти

повинен знати:

- ✓ зміст понять “центр відповідальності”, “центр витрат”, “центр доходів”, “центри прибутку”, “трансфертна ціна”
- ✓ історичний розвиток обліку і контролю центрів відповідальності
- ✓ критерії поділу центрів відповідальності
- ✓ організація документообігу за центрами відповідальності
- ✓ звітність за центрами відповідальності та порядок її складання і подання
- ✓ методика визначення трансфертних цін

вміти:

- ✓ поділяти центри відповідальності за їх видами
- ✓ визначати показники для контролю діяльності центрів відповідальності
- ✓ складати внутрішню звітність за центрами відповідальності
- ✓ визначати трансфертні ціни
- ✓ контролювати показники діяльності центрів відповідальності

11.1. Сутність і види центрів відповідальності

Створення центрів відповідальності - характерна риса системи управлінського обліку і контролю. Виділення на підприємстві центрів відповідальності і групування витрат за цілями є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, яка є важливим елементом всієї системи управління.

Основою обліку і контролю відповідальності є класифікація доходів і витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Вперше облік витрат за центрами відповідальності був організований Джоном А. Хіггінсом. Це був важливий етап у розвитку управлінського обліку. Основна ідея полягала у визначенні ступеня відповідальності конкретних осіб за результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Звітність необхідна для ефективного використання користувачами ресурсів і нормативів у якості засобу контролю своєї діяльності і контролю за

використанням засобів на будь-якому рівні управління (Джон А. Хіггінс). Правило Хіггінса - кожен структурну одиницю підприємства обтяжують ті і тільки ті доходи і витрати, за які вона може відповідати і які контролює.

У Франції під центром відповідальності розуміють однорідну секцію, тому і метод називають методом однорідних секцій. У англо-американських країнах центри відповідальності називаються як ресібл-центри.

Загальна методологія системи управлінського обліку за центрами відповідальності розкрита в зарубіжній і вітчизняній науковій і навчальній літературі. Вона застосовується не тільки як внутрішній інструмент контролю витрат окремих підрозділів, але і є основою для оцінки діяльності їх керівників і підприємства в цілому.

Облік за центрами відповідальності здійснюється за принципом визнання зон індивідуальної відповідальності, які виділяються на основі функцій, закріплених за окремими керівниками (менеджерами), тобто за базу береться організаційна структура підприємства (К. Друрі).

Облік за центрами відповідальності призначений не стільки для контролю витрат, скільки для допомоги адміністраторам (управлінцям, керівникам, менеджерам) в організації самоконтролю, так як припускається, що жодна людина не стане діяти всупереч вигідним для нього цілям і критеріям. Використання даного методу дозволить найбільш раціонально пов'язати між собою й реалізувати функції управління - облік, контроль, аналіз, організацію, мотивацію.

В кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат і доходів, які підлягають контролю з його боку і на якого покладена відповідальність за даний центр.

Центр відповідальності – це частина підприємства, виділена в обліку для контролю за його діяльністю, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи.

Управління витратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів витрат. В умовах ринкових відносин складні економічні процеси сприяють виникненню багатьох форм діяльності, які відрізняються від виробничої, а саме: маркетингової, інвестиційної, фінансової, коло яких не вписується в звичайні рамки виробничої діяльності. Відбувається пряме суміщення центрів відповідальності із центрами витрат. Особливістю управлінського обліку, враховуючи ці трансформації, є не лише проведення контролю за витратами, центрами та місцями їх виникнення в сфері виробництва, а й контроль за центрами витрат, які входять до складу інших центрів відповідальності або які виникли окремо. Дуже важливим є виділення місць виникнення витрат.

Місця виникнення витрат – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними (цех, дільниця, бригада, робоче місце, виробнича лінія).

Облік витрат по місцях виникнення започатковано в 1920-х рр.

Місце витрат являє собою територіально відокремлений підрозділ організації, де здійснюються витрати. Воно не завжди пов'язане з персональною відповідальністю за величину, доцільність, економічну обґрунтованість витрат (В.Б. Івашкевич).

Облік за місцями виникнення витрат відображає горизонтальну структуру підприємства, дозволяючи:

- ✓ контролювати процес формування витрат;
- ✓ обґрунтовано розподіляти непрямі витрати за їх носіями;
- ✓ забезпечувати простоту та точність обліку витрат.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами і статтями калькуляції.

Для кожного місця виникнення витрат потрібно встановити одиницю виміру, на яку припадають витрати (наприклад, машино-годин, норма часу). Такі одиниці називають базами розподілу витрат. Вони необхідні для забезпечення точності обліку витрат підприємства.

Завдяки виділенню місць виникнення витрат без жодних зусиль можна віднести прямі витрати на виготовлену в цеху продукцію, а непрямі витрати через процедуру розподілу до цієї продукції.

Відмінність між центрами відповідальності та місцями виникнення витрат полягає в тому, що місце виникнення витрат можна розглядати як одну із складових центрів відповідальності, що виникає виходячи з організаційної структури конкретного підприємства. При цьому окремий центр відповідальності може поєднувати в собі кілька центрів витрат.

Структура центрів відповідальності залежить від організаційної структури підприємства.

Вітчизняні і зарубіжні науковці виділяють *4 типи (види) центрів відповідальності*, в кожному з яких акцентується увага на його показниках:

- ✓ центри витрат;
- ✓ центри надходжень;
- ✓ центри прибутку;
- ✓ центри інвестицій.

Центром витрат є структурний підрозділ підприємства, в якому є можливість організувати нормування, планування та облік витрат, а також оцінки ефективності використання виробничих ресурсів, що становлять величину витрат. Керівник центру витрат відповідає лише за управління ними (контроль і відповідальність за їх розміри), оскільки в рамках цього сегмента неможливо безпосередньо визначити фінансовий результат.

Крім того, *в складі центрів витрат виділяються*: центри нормативних витрат та центри дискреційних витрат, виробничі і невиробничі місця виникнення витрат, центри регульованих і частково регульованих витрат.

Центри надходжень (продажу, доходів) - це обслуговуючі підрозділи маркетингово-збутової діяльності, які відповідають не лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг, а й за витрати, пов'язані зі збутом. Керівник такого центру відповідає за отримання структурним підрозділом доходів, зокрема

виручки від реалізації продукції (р., п.) і не відповідає за використання ресурсів (за включенням витрат на утримання свого підрозділу).

Центри доходів надають підприємству інформацію, яка стосується попиту продукції та послуг на ринку найбільш конкурентноспроможних із них, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень як у сфері виробництва продукції, робіт і послуг, так і в сфері збуту. Результати діяльності таких центрів оцінюють за обсягом і структурою продажів та величиною витрат на збут.

Центр прибутку (рентабельності) - це підрозділ, в якому дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати - грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток - різниця між доходом та витратами. Його керівник відповідає за фінансовий результат діяльності підрозділу.

При виділенні центрів прибутку необхідно дотримуватися наступних умов:

- зростання прибутку у центрі не повинно призводити до зниження прибутку підприємства;
- прибуток центру повинен формуватися незалежно від результатів діяльності інших центрів відповідальності;
- результати діяльності керівника центру не повинні залежати від результатів діяльності керівників інших центрів відповідальності.

Порівняння витрат і результатів за видами діяльності, центрами витрат, центрами відповідальності та місцями їх виникнення в системі управлінського обліку дає змогу визначати ефективність діяльності за різноманітними аспектами. Крім того, в управлінському обліку забезпечується деталізація витрат і точність калькулювання собівартості за видами продукції, виконаними роботами та послугами.

Центром інвестицій є структурний підрозділ, керівник якого відповідає (контролює) як витрати і доходи, так і інвестиції у власні активи. Центр інвестицій має право керувати як оборотним, так і необоротним капіталом, який обліковується на балансі центру.

Центри відповідальності залежно від впливу на результати господарської діяльності поділяються на:

- такі, які впливають на фінансовий результат - результати роботи центрів витрат, доходів і прибутку впливають на прибутковість підприємства;
- такі, які не впливають на фінансовий результат - результати діяльності центру інвестицій впливають на структуру грошових потоків і на платоспроможність підприємства.

Центри відповідальності за принципом виробничого функціонування слід поділяти на:

- центри постачання - планує і контролює витрати на постачання, зберігання та відпуск у виробництво товарно-матеріальних цінностей, обсяги, величину та якість матеріальних запасів;
- центри виробництва (центр витрат) – планують і контролюють витрати на виробництво продукції (р., п.), обсяг, асортимент та якість продукції, визначають її собівартість.
- центри збуту (центри реалізації, доходів, рентабельності) - планують і контролюють витрати з реалізації продукції (робіт, послуг), обсяг і структуру

продукції, виручку від реалізації, рентабельність продукції за її видами. Центр продажу іноді називають центром доходів.

- центри управління (бухгалтерія, відділ головного технолога, економічний відділ тощо) планують і контролюють витрати на їх функціонування і визначають ефективність своєї діяльності.

Крім того, *центри відповідальності та місця виникнення витрат по відношенню до процесу виробництва* поділяють на:

1) виробничі

- центри відповідальності основного виробництва (цех, бригада, виробничий комплекс тощо);
- центри відповідальності допоміжного (обслуговуючого) виробництва (ремонтна майстерня, автомобільний парк, водонапірна башня тощо);

2) функціональні

- центри відповідальності функціональних відділів (відділи управління).

11.2. Концепція обліку за центрами відповідальності

Облік за центрами відповідальності — це система управлінського обліку, яка надає інформацію про доходи, витрати та результати діяльності структурних підрозділів підприємства з метою контролю і оцінки їх діяльності.

Облік за центрами відповідальності базується на:

- виділенні контрольованих доходів і витрат;
- поділі центрів відповідальності за їх видами;
- розподілі відповідальності за витрати, доходи і прибуток;
- складанні бюджету та звіту про його виконання для кожного центру відповідальності;
- складанні внутрішньої звітності керівниками центрів відповідальності та взаємозв'язку між нею;
- аналізі виявлених відхилень фактичних даних від бюджетних, їх причин та винуватців;
- оцінці діяльності центрів відповідальності.

Управлінський облік пропонує *три типи систем обліку відповідальності*: функціонально орієнтовану; орієнтовану на процеси, або діяльність та стратегічно орієнтовану. Основою при виділенні систем виступає відповідальність за результати роботи.

Функціонально орієнтований облік відповідальності (облік відповідальності за функціями) - відповідальність покладається на організаційні підрозділи і оцінюється виконання у фінансових показниках.

Система обліку відповідальності за процесами (на основі діяльності, система АВС) - встановлює відповідальність за процеси і використовує як фінансові, так і нефінансові показники для оцінки виконання.

Стратегічно орієнтована система обліку відповідальності (збалансована карта бальних оцінок) - відповідальність покладається на операційні цілі та показники для досягнення стратегічних цілей .

Підприємство обирає таку, що відповідає умовам його функціонування. Вибір типу системи обліку відповідальності залежить від організаційної структури підприємства та технологічних особливостей виробничого процесу.

Основою функціонування центрів відповідальності є складання кошторисів (бюджетів) та звітів про їх виконання із зіставленням фактичних даних з даними по кошторису. Кошторис є фінансовим планом для кожного центру відповідальності. При складанні кошторисів до уваги беруть, як правило, тільки контрольовані доходи і витрати відповідним центром.

Важливе місце займають гнучкі бюджети, що передбачають розрахунок очікуваних витрат на фактичний обсяг виробництва.

Відповідальність є основним засобом управлінського контролю. Контроль відповідальності складається з чотирьох основних елементів:

- визначення відповідальності;
- встановлення показників виконання;
- оцінка виконання;
- винагорода працівників відповідно з фінансовими результатами.

Оцінка діяльності центрів відповідальності є складовою контролю. В основу системи управлінського контролю покладено бюджетний контроль, що характеризує відхилення від бюджету за фінансовими показниками. Але при прийнятті управлінських рішень можливе використання і нефінансових показників, які виражаються не в грошовому вимірі (асортимент та якість продукції, умови постачання і реалізації, робочий час тощо).

Вибір показників та методи оцінки діяльності залежать від типу центру відповідальності. Критеріями вибору показників для оцінки результатів діяльності центрів відповідальності є наступні:

- особливості діяльності центрів відповідальності;
- взаємозв'язок з цілями підприємства;
- відображення результатів діяльності центрів відповідальності;
- методика розрахунку показників та їх представлення.

Оцінку діяльності центрів дискреційних витрат здійснюють на підставі результатів виконання бюджетів цих центрів. Для оцінки діяльності центрів нормативних (технологічних) витрат звичайно використовують стандартні витрати.

11.3. Організація обліку за центрами відповідальності

У системі управління облік за центрами відповідальності виконує дві функції - інформаційну і контрольну. Система обліку за центрами відповідальності дозволяє оперативно відслідковувати процес досягнення центрами відповідальності цільових показників і тим самим задовольняє інформаційні потреби менеджменту. Разом з тим, вона дозволяє оцінювати результати діяльності керівників і, таким чином, виконує контрольну функцію.

Облік за центрами відповідальності сприяє здійсненню системи контролю за відхиленнями. При цьому центри відповідальності нижчих рівнів управління періодично звітуються керівникам вищих рівнів, і чим більше рівнів управління,

тим вища аналітичність даних, що допомагає виявити проблемні ділянки в господарській діяльності та вжити вчасних заходів для їх усунення і попередження на майбутнє.

Організація обліку за центрами відповідальності базується на принципах:

- 1) самостійності - децентралізація прав і відповідальності керівників структурних підрозділів за результати роботи центру відповідальності;
- 2) персоніфікації елементів системи управління (визначення контрольованих статей доходів і витрат, показники для оцінки діяльності тощо);
- 3) організації діяльності структурних підрозділів - складання планів, бюджетів, внутрішньої звітності;
- 4) порівняння – співставлення доходів і витрат центру відповідальності, запланованих показників з досягнутими результатами;
- 5) системності;
- 6) відповідності інформаційного забезпечення потребам управління;
- 7) аналіз та контроль фактичних результатів діяльності центрів відповідальності.

Послідовність організації обліку за центрами відповідальності складається з наступних етапів:

- 1) аналіз організаційної структури та технології виробництва;
- 2) виділення центрів відповідальності;
- 3) виділення місць виникнення витрат;
- 4) аналіз контрольованих і неконтрольованих доходів, витрат, фінансових результатів та інвестицій;
- 5) розробка та затвердження норм і нормативів витрат відповідно до технології виробничого процесу;
- 6) розподіл обов'язків між керівниками центрів відповідальності;
- 7) поділ центрів відповідальності за видами;
- 8) визначення взіємозв'язку між центрами відповідальності;
- 9) визначення показників діяльності центрів відповідальності;
- 10) затвердження видів і форм кошторисів (бюджетів) доходів, витрат і фінансових результатів
- 11) розробка робочого плану рахунків для обліку діяльності та відповідальності за виділеними центрами;
- 12) встановлення видів і форм внутрішньої звітності, строків її подання;
- 13) визначення трансфертних цін;
- 14) визначення форм, методів і періодичності аналізу та контролю за діяльністю центрів відповідальності;
- 15) розробка внутрішніх положень з обліку і контролю за центрами відповідальності (посадові інструкції, накази, положення про структурні підрозділи, про бюджетування тощо).

Внутрішня звітність центрів відповідальності, повинна відповідати таким вимогам:

- оперативність;

- простота форми і змісту;
- форма і зміст повинні задовольняти інформаційні потреби конкретного користувача;
- персональної відповідальності особи (керівника), яка її склала;
- аналітичність інформації (фактичні і бюджетні дані, дані гнучкого і статичного бюджетів, відхилення);
- компактність (не містити лишньої інформації);
- своєчасність подання;
- регулярність;
- взаємозв'язок звітності різних рівнів управління.

Зміст звітності, специфіка методів, які застосовуються в системі управлінського обліку і контролю залежать від типу центру відповідальності, потреби користувачів у відповідній інформації та результатів діяльності.

Облік за центрами відповідальності ефективний при наявності якісного нормування - натуральні й вартісні норми і нормативи, нормативний облік витрат, трансфертні ціни, методичні рекомендації по їх розрахунку та застосуванню, аналіз відхилень. При цьому повинен існувати взаємозв'язок і узгодження норм і нормативів на всіх стадіях виробничого процесу і всіх рівнях управління та здійснюватися розробка класифікаторів норм і нормативів по підприємству в цілому і по кожному структурному підрозділу.

Організація обліку і контролю в центрах витрат

Для обліку і контролю діяльності центру витрат використовують **кошторис витрат**, до якого включаються лише ті витрати, які безпосередньо контролюються виконавцем або іншим відповідальним за витрати або на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати. Кошторис витрат складається за статтями витрат. При цьому для розрахунку приймають нормативні (планові) значення витрат та обсягу виробництва, розраховують собівартість. При необхідності кошториси можна складати для кожного виду продукції (р., п.) в вартісному і натуральному виразі (гривні, людино-години, штуки тощо)

Для кожного центру відповідальності присвоюють код та відкривають окремий аналітичний рахунок з обліку витрат на виробництво. Облік прямих фактичних витрат ведуть на підставі первинних документів. Непрямі витрати складаються з непрямих витрат відповідного центру та розподілених непрямих витрат інших центрів витрат. Загальні непрямі витрати центру витрат включаються до собівартості продукції (р., п.) методом розподілу.

По закінченні звітного періоду складається **звіт про виконання кошторису**, який включає перелік контрольованих статей, суму витрат за кошторисом, фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати). Дані про відхилення дозволяють здійснювати управління ними. При цьому у звітах виокремлюють статті, за якими відхилення значно відрізняється від нормальних (допустимих) та з'ясовують їх причини.

Організація обліку і контролю в центрах доходу

Для обліку і контролю діяльності центру доходу використовують **кошторис доходів**, до якого включаються лише контрольовані доходи (як правило виручка від реалізації продукції (р., п.). Дохід від реалізації складається з можливої ціни реалізації та планового обсягу реалізації, який визначається виходячи з обсягів виробництва у центрах витрат та планових обсягів продукції, яка надходить від зовнішніх постачальників і призначена для реалізації. При необхідності кошториси можна складати для кожного виду продукції (р., п.).

Для кожного центру відповідальності окремий аналітичний рахунок з обліку доходів від реалізації. Облік доходів здійснюють на основі первинних документів.

По закінченні звітного періоду складається **звіт про виконання кошторису**, який включає перелік контрольованих доходів, суму доходів за кошторисом, фактичні доходи і відхилення.

Організація обліку і контролю в центрах прибутку

Звітними документами за витратами і доходами центру прибутку є **кошториси та звіти про виконання кошторису центрів витрат і доходів**. Для оцінки діяльності центру прибутку використовують форму звіту при прибутку, зміст якого залежить від показників прибутку – валовий прибуток, прибуток до оподаткування, прибуток від звичайної діяльності від звичайної діяльності, чистий прибуток, маржинальний прибуток.

У звіті відображають вартість виготовленої продукції (р., п.) даного центру, що становлять її виробничу собівартість, дохід від реалізації продукції, фінансовий результат.

При цьому до складу чистої виручки включається не тільки реалізація зовнішнім покупцям, а й центрам відповідальності підприємства за внутрішніми (трансфертними) цінами. До виробничої собівартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й непрямі витрати даного центру відповідальності.

Звіт про прибуток може складатися і за показником маржинального прибутку. При цьому у звіті наводиться виручка від реалізації продукції (р., п.); змінні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції; маржинальний прибуток; постійні витрати; залишковий прибуток.

Звіт за маржинальним прибутком можна доповнити показниками операційних і позареалізаційних доходів і витрат, на основі яких можливо визначити чистий прибуток центру прибутку.

В цілому по організації звіт з прибутку за звітний місяць доцільно складати за формою звіту по прибутку в складі бухгалтерської (фінансової) звітності з включенням до звіту показників за кошторисом і відхилень за місяць і з початку року.

Показник чистого прибутку (збитку) у звіті визначають додаванням до прибутку (збитку) від звичайної діяльності надзвичайних доходів і вирахуванням з одержаної суми надзвичайних витрат.

Сума прибутку за кожним центром прибутку становить загальний фінансовий результат підприємства.

Звіт про прибуток можна деталізувати і за видами продукції (р., п.).

Організація обліку і контролю в центрах інвестицій

Центри інвестицій є окремими структурними одиницями, найчастіше це ціле підприємство, тому складають звичайні форми бухгалтерської (фінансової) звітності.

Для оцінки діяльності центрів інвестицій використовують чотири показники:

- прибуток;
- рентабельність активів;
- залишковий прибуток;
- економічно додана вартість (EVA).

При оцінці діяльності центру інвестицій за показником прибутку визначають декілька його видів, зокрема прибуток до оподаткування, прибуток від звичайної діяльності або чистий прибуток.

Показник рентабельності активів (віддача активів) є відношенням прибутку до активів.

При цьому прибуток та активи можуть обиратися за будь-яким альтернативним методом їх розрахунку (всі активи, оборотні активи, операційний прибуток, чистий прибуток)

Показник EVA визначають вирахуванням з прибутку звітного року прибутку попереднього року. Показник прибутку є різницею чистого прибутку та суми плати за активи (капітал). Величина плати за активи (капітал) є добутком вартості активів на їх ціну.

Ціна активів - це сума грошових коштів, яку потрібно заплатити за використання певного обсягу фінансових ресурсів, виражена у відсотках до цього обсягу. Чистий прибуток центру є різницею між прибутком від звичайної діяльності та сумою податку на прибуток.

При розрахунку показника EVA враховуються лише контрольовані активи (контролюються керівником центру інвестицій).

Показник економічно доданої вартості показує приріст вартості акціонерного капіталу за звітний період.

11.4. Принципи і методи трансфертного ціноутворення

Між підрозділами (виробничими центрами відповідальності) в межах одного підприємства здійснюється обмін продукцією (роботами, послугами), особливо коли відбувається виготовлення продукції, і кожен підрозділ вносить свою частину завершеності її до готової продукції. Для цього визначають ціну, за якою продукцію, роботи і послуги потрібно передавати від одного підрозділу до іншого. За часів СРСР для цієї мети використовували внутрішньогосподарські облікові ціни - як фіксовані ціни в межах підприємства, за якими оцінюється

продукція (роботи, послуги) при передачі їх між підрозділами. В зв'язку з ринковими перетвореннями в Україні, коли необхідно максимально точно підрахувати доходи і витрати кожного підрозділу і оцінити його вплив на загальний фінансовий результат сільськогосподарського підприємства, необхідно застосовувати відповідну ціну. Такою є **трансфертна ціна** - як внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ і ін.) передає іншому продукцію або послуги, і яка повинна забезпечити відображення доходів та витрат центрів відповідальності (підрозділів), а також підприємства в цілому. Це може стосуватися передачі готової продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів, агрегатів, комплектуючих виробів або сировини для подальшої переробки, а також виконання робіт та надання послуг. Внутрішні розрахункові ціни встановлюються як на продукцію (р., п.) основних цехів (підрозділів основного виробництва), так і на послуги обслуговуючих підрозділів.

Трансферна ціна покриває не тільки витрати на виробництво продукції (р., п.) структурного підрозділу, але й включає прибуток, необхідний для його нормального функціонування та розвитку, який у свою чергу є частиною загального прибутку підприємства від виробництва продукції (р., п.), у виготовленні яких бере участь центр відповідальності.

Трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та його втрати внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємствам.

Виділення центрів відповідальності на підприємствах з застосуванням трансфертного ціноутворення дозволяє підвищити зацікавленість керівників і працівників структурних підрозділів підприємства у покращенні результатів їх діяльності та розширює інформаційну базу, для прийняття управлінських рішень.

Функції трансфертних цін:

- контрольна – контроль результатів діяльності центрів відповідальності;
- аналітична – визначення прибутку за центрами відповідальності та їх впливу на загальний фінансовий результат підприємства;
- мотивація та стимулювання персоналу до досягнення найкращих результатів діяльності;
- прогнозна – застосування трансфертних цін при плануванні для досягнення тактичних і стратегічних цілей.

Трансфертна ціна може бути визначена різними методами. Будь-який метод трансфертного ціноутворення має спонукати керівника кожного підрозділу приймати рішення, оптимальні для всього підприємства. Трансферна ціна повинна бути справедливою для всіх сторін.

Принципи формування трансфертних цін:

- трансферна ціна є лише облікової категорією, якщо продукція повністю споживається всередині підприємства, при цьому вона не впливає на кінцеві результати діяльності;
- трансферна ціна збігається з оптовою ціною підприємства в цілому, якщо певний вид продукції від початку до кінця здійснюється в одному виробничому підрозділі;

сума трансфертних цін підрозділів дорівнює оптовій ціні підприємства, якщо виріб випускається кількома цехами спільно;

- за основу розрахунку внутрішніх цін приймається нормативний рівень витрат на виробництво виробу або виконання роботи, а також певний рівень їх рентабельності;

- трансферні ціни можуть періодично коригуватися у зв'язку зі зміною зовнішніх умов діяльності підприємства (інфляція).

Методи визначення трансфертних цін:

- 1) на основі ринкових цін;

- 2) на основі витрат (змінних, повних, витрати плюс);

- 3) на основі переговорів.

Використання того чи іншого варіанту ціни залежить від типу центрів відповідальності, конкретних умов діяльності підприємства та результатів роботи такого центру.

Такі ціни повинні встановлюватись відділом управлінського обліку на основі певних реальних даних і погоджуватись з керівництвом.

Система оцінки, побудована на комбінуванні собівартості і ринкової ціни, характеризується наступними умовами:

- 1) центр відповідальності, який постачає продукцію або здійснює послуги, оцінює їх, виходячи з повної собівартості або ринкової ціни, залежно від того, яка з них вище. Цим досягається повна компенсація витрат внутрішньому виробнику товарів або послуг.

- 2) центр відповідальності, який отримує послуги або продукцію, оцінює їх, виходячи з собівартості або ринкової ціни, при цьому обирається найменша з них у кожному конкретному випадку. Цим досягається економічна заінтересованість в отриманні товарів або послуг від власних внутрішньовиробничих підрозділів.

Різниця в обраних оцінках визначає витрати підприємства, яка зобов'язує внутрішні підрозділи використовувати продукцію (р., п.) внутрішніх структурних підрозділів замість того, щоб залучати незалежні зовнішні ресурси.

Найчастіше використовують трансфертні ціни, що ґрунтуються на витратах та ринкових цінах (ринкова ціна, ринкова ціна за мінусом комісійних).

Якщо на продукцію існує ринкова ціна, то перевага, як правило, віддається ринковій трансфертній ціні, а не витратній. Центр відповідальності, що купує, не повинен платити у середині підприємства більше, ніж зовнішньому продавцеві, як і центр, що продає, як правило, не повинен одержати більше доходу, ніж при продажі зовнішньому покупцеві. Якщо не існує достовірної ринкової ціни для встановлення трансфертної, використовується витратна трансфертна ціна, як правило — стандартна собівартість.

Крім того, багато підприємств вважають свої центри, взаємодіючими один з одним буквально "на відстані витягнутої руки", незалежними суб'єктами бізнесу. У такому випадку ринкові ціни роблять більш реалістичними ділові взаємовідносини. Однак, "дійсна" ринкова ціна не завжди чітко виражена, тому що різні постачальники (покупці) можуть встановлювати різні ціни на практично однакові

товари. Тому, для прийняття цінових рішень на ринковій основі необхідна чітка політика підприємства.

При застосуванні ринкових цін необхідно дотримуватися таких умов:

1) підрозділ, який купує продукцію, повинен робити це доти, доки підрозділ, який продає продукцію, дотримується політики ринкових цін і бажає продавати всередині підприємства;

2) якщо підрозділ, який продає продукцію, не дотримується політики ринкових цін, то підрозділ-покупець повинен мати право купляти такі послуги за межами підприємства;

3) підрозділ, який продає продукцію, повинен мати право реалізувати їх за межі підприємства;

Якщо продукція (р., п.) центрів відповідальності споживається внутрішніми підрозділами підприємства, то трансферна ціна є суто обліковою і не впливає на фінансовий результат підприємства. Якщо відбувається реалізація зовнішнім покупцям, то, трансферна ціна враховує прибуток для покриття витрат центру та є показником, що впливає на фінансовий результат підприємства.

При виборі витратного підходу до визначення трансфертної ціни слід враховувати, що:

- ціни на основі змінних витрат не відшкодовують постійні витрати і не передбачають отримання прибутку (можуть використовуватися тільки в центрах витрат);

- ціни на основі повних витрат не передбачають отримання прибутку (можуть використовуватися тільки в центрах витрат);

- ціни типу витрати-плюс передбачають отримання прибутку (можуть використовуватися у всіх центрах відповідальності).

При визначенні витратних трансфертних цін за основу беруть нормативні (стандартні) витрати та фактичні витрати.

При встановленні трансфертних цін між покупцями і продавцями виникають розбіжності, тому ціни можна встановити на основі переговорів між ними (договірні ціни).

Недоліки договірних трансфертних цін.

1. показники виконання можуть бути недостовірними за рахунок домовленості;

2. відсутність документального підтвердження величини ціни;

3. виникнення конфліктних ситуацій між керівниками центрів відповідальності, що може призвести до зменшення фінансових результатів окремих з них (вибір одного центру відповідальності вимагає відмовитися від іншого);

4. значні витрати часу.

Загальна формула для визначення трансфертної ціни наступна:

Мінімальна трансфертна ціна = Дійсні витрати + Альтернативні витрати

Дійсні витрати містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, які виникатимуть у підрозділу лише в результаті продажу всередині компанії.

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

Подвійне трансфертне ціноутворення - система трансфертного ціноутворення, яка дає змогу підрозділу-продавцю відображати внутрішній продаж продукції або послуг за однією ціною (ринковою або договірною), а підрозділ у-покупцю - відображати отриману продукцію або послуги за іншою ціною (яка базується на витратах).

Подвійне ціноутворення забезпечує отримання прибутку підрозділом-продавцем і мінімізацію витрат для підрозділу-покупця.

У результаті подвійного ціноутворення сума фінансових результатів сегментів не дорівнюватиме загальному фінансовому результату підприємства. Для відображення такої різниці застосовують рахунок внутрішніх фінансових результатів, дані якого використовують для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності підприємства.

В трансфертному ціноутворенні використовується підхід альтернативних витрат, що базується на розрахунку мінімальних та максимальних цін для підрозділу покупця та підрозділу-продавця, які відповідають можливим, або альтернативним витратам при внутрішній реалізації продукції:

1. мінімальна трансфертна ціна - це така трансфертна ціна, котра не збіднюватиме підрозділ, який продає, якщо буде продано продукт або надано послуги внутрішньому підрозділу, у порівнянні з тими умовами, коли продукт було б продано або послуги було надано зовнішній стороні ("підлога" цінової угоди);

2. максимальна трансфертна ціна - це така трансфертна ціна, яка не збіднюватиме підрозділ, що купує, при купівлі вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу, в порівнянні з умовами, коли той самий продукт або послугу було б придбано у зовнішньої сторони ("верхня межа" цінової угоди).

Підхід альтернативних витрат дозволяє керівникам центрів відповідальності здійснювати управління процесом реалізації продукції: продукція має бути відпущена або послуга надана внутрішньому підрозділу кожного разу, коли альтернативні витрати (мінімальна ціна) підрозділу, що продає, менші за альтернативні витрати (максимальну ціну) підрозділу, що купує. При цьому жоден з керівників підрозділів не залишатиметься в програші при внутрішній передачі, тобто загальні прибутки підрозділів не зменшуються через внутрішній відпуск.

Ефективне використання трансферних цін на практиці можливе при виконанні умов:

- створення довідника трансфертних цін;
- розробка внутрішніх положень, що центр відповідальності-покупець не несе відповідальності за зміну центром відповідальності-постачальником цін у межах раніше обумовлених обсягів і термінів поставки;

- своєчасність передачі продукції.

Запровадження трансфертів в облік виробництва на підприємствах дає можливість:

- 1) формувати різні величини дійсної собівартості (для фінансового і управлінського обліку);
- 2) контролювати змінні витрати та аналізувати показники в розрізі структурних підрозділів;
- 3) проводити розрахунки між структурними підрозділами в середині підприємства за цінами, що використовуються в умовах ринкової економіки;
- 4) розраховувати фінансовий результат кожного центру відповідальності (з використанням трансфертних цін) та визначати їх вплив на формування загального фінансового результату підприємства;
- 5) приймати оперативні стратегічні рішення на рівні центрів відповідальності та підприємства в цілому.

Контрольні запитання:

1. Еволюція обліку за центрами відповідальності.
2. Сутність та призначення центрів відповідальності.
3. Класифікація центрів відповідальності.
4. Концепція обліку за центрами відповідальності.
5. Облік і контроль центру витрат.
6. Облік і контроль центру доходів.
7. Організація обліку за центрами відповідальності.
8. Облік і контроль центру прибутку.
9. Звітність центрів відповідальності.
10. Облік і контроль центру інвестицій.
11. Трансфертне ціноутворення і види трансфертних цін.
12. Методи визначення трансфертних цін.

Дискусійні питання:

1. Облік за центрами відповідальності: переваги і недоліки.
2. Сутність калькулювання за принципом “тариф – година – машина”.
3. Принципи вибору методів трансфертного ціноутворення.
4. Використання кошторисів в плануванні діяльності центрів відповідальності.

Тематика рефератів:

- ✓ Концепція обліку і контролю діяльності центрів відповідальності.
- ✓ Трансфертне ціноутворення: теорія і практика.
- ✓ Центри відповідальності і місця виникнення витрат: спільні і відмінні риси.
- ✓ Класифікація центрів відповідальності.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

ТЕМА 12. Стратегічний управлінський облік

План лекції

- 12.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту
- 12.2. Управління на основі аналізу діяльності
- 12.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності

Ключові терміни і поняття: стратегія, стратегічний управлінський облік, стратегічний менеджмент, стратегія диференціації, стратегія лідерства щодо витрат, стратегія зосередження, SWOT-аналіз, ліквідність, робочий капітал, коефіцієнт валового прибутку, коефіцієнт чистого прибутку, прибуток на акцію, урожайність акцій, життєвий цикл виробу, бюджетування життєвого циклу, безперервне вдосконалення, тотальне управління якістю, витрати на якість, час беззбитковості, теорія обмежень, система «якраз вчасно», цільове калькулювання, цільова ціна, калькулювання для безперервного вдосконалення.

Після вивчення матеріалу лекції 12 здобувач освіти повинен знати:

- ✓ місце управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту;
- ✓ підходи до управління якістю;
- ✓ теорію обмежень та концепцію обліку продуктивності;
- ✓ сутність і переваги системи «якраз вчасно».

вміти:

- ✓ будувати матриці SWOT-аналізу;
- ✓ застосовувати сучасні методи обліку витрат для безперервного вдосконалення діяльності.

12.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту

Запорукою успіху компанії є правильно обрана стратегія та ефективна система контролю щодо її втілення.

Розуміння стратегії починається з визначення мети й довгострокових напрямів діяльності компанії, які зумовлюють її місію.

Приклади місій деяких компаній наведені у табл. 12.1.

Таблиця 12.1.

Місія окремих вітчизняних і зарубіжних компаній

Компанія	Місія
Ford Motor	Бути виробниками дешевої високоякісної продукції та послуг, які забезпечують найкращу оцінку споживача
IBM	Бути найуспішнішою компанією в світі у галузі інформаційних технологій
Walt Disney	Робити людей щасливими
Компанія «Інформаційні комп'ютерні системи»	Підвищувати ефективність діяльності наших клієнтів шляхом упровадження передових інформаційних технологій

ВАТ "Дніпроспецсталь"	Використовуючи новітні технології, виробляти й продавати високоякісну продукцію зі спеціальних сталей та сплавів, спрямовувати свій бізнес на благо акціонерів, партнерів і співробітників
ВАТ "Полтаваобленерго"	Задоволення інтересів акціонерів, економічних та соціальних потреб працівників за рахунок передання та надійного постачання електричної енергії споживачам за умов функціонування єдиної енергосистеми України

Місія компанії трансформується у конкретні цілі діяльності, які потім втілюються за допомогою відповідних корпоративних стратегій.

Стратегія — це набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового успіху.

Розроблення та реалізація конкурентоздатної стратегії є головним завданням стратегічного менеджменту.

Стратегічний менеджмент — це розроблення стійкої конкурентної позиції, в якій конкурентні переваги компанії забезпечують постійний успіх.

Ефективний стратегічний менеджмент потребує надійного інформаційного забезпечення.

Таким інформаційним забезпеченням є стратегічний управлінський облік.

Стратегічний управлінський облік — це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема:

- використанням даних обліку для аналізу ринків, у яких діятиме компанія;
- наданням ключової інформації, пов'язаної з обраними стратегіями;
- забезпеченням зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодженням зі стратегічними цілями;
- наданням інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

Для розуміння ролі та сутності стратегічного управлінського обліку ретельніше розглянемо процес стратегічного менеджменту.

Концепцію конкурентоздатної стратегії розробив М. Портер, який визначив три основні типи такої стратегії:

- диференціації;
- лідерства щодо витрат;
- зосередження.

Стратегія диференціації передбачає переконання споживачів у тому, що продукт або послуга є унікальними завдяки їх високій якості. Це дає компанії можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат.

Слабким місцем стратегії диференціації є загроза втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Тож якщо споживачі вважатимуть, що унікальність продукції недостатньо суттєва, вони можуть звернути увагу на продукцію конкурента, який застосовує стратегію низьких витрат.

Стратегія лідерства щодо витрат — стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах зазвичай досягають завдяки

високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам і витратам на збут.

Потенційним недоліком цієї стратегії є тенденція до зниження витрат шляхом виключення або послаблення характеристик, що забезпечують попит на продукцію. Крім того, продукт із низькими витратами залишається конкурентоздатним доти, доки споживачі переконані, що він еквівалентний продукту з вищою ціною.

Стратегію зосередження застосовують компанії, які концентрують увагу на специфічному сегменті ринку, зокрема на певній категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному асортименті продукції (послуг). Така стратегія означає вибір ринкової ніші, де конкуренція є слабкою або компанія має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації.

Суттєвим недоліком стратегії зосередження є те, що обрана компанією ринкова ніша може зникнути внаслідок технологічних змін у галузі або зміни смаків споживачів.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретної компанії можна поділити на три послідовні етапи:

- 1) стратегічний аналіз існуючої ситуації та визначення ключових факторів успіху;
- 2) розроблення відповідних вимірників для обраних ключових факторів успіху;
- 3) розроблення адекватної інформаційної системи для забезпечення стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху.

Ключові фактори успіху — це операційні фактори, які безпосередньо впливають на економічну життєздатність підприємства.

Для визначення ключових факторів успіху застосовують SWOT-аналіз. Основним змістом SWOT-аналізу є дослідження характеру сильних і слабких сторін підприємства в розрізі окремих внутрішніх факторів, а також позитивного або негативного впливу окремих зовнішніх факторів, що зумовлюють кризовий фінансовий розвиток підприємства.

СВОТ-аналіз (SWOT-аналіз) — це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових факторів успіху.

СВОТ-аналіз може бути застосований до різних об'єктів, підрозділів, продуктів, конкурентів. Результати такого аналізу іноді узагальнюють у вигляді матриці, лівий бік якої відображає позитивні риси об'єкта аналізу, а правий — негативні риси.

Можна виокремити чотири важливі аспекти СВОТ-аналізу компанії:

- фінансове становище;
- конкурентоздатність;
- ринкова позиція;
- фактори середовища.

Аналіз фінансового становища підприємства передусім ґрунтується на аналізі фінансової звітності підприємства.

Аналіз фінансових звітів — це виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності різноманітних показників діяльності підприємства, включених у його фінансову звітність.

Основною метою такого аналізу є отримання невеликої кількості ключових (найінформативніших) параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінан

сового стану підприємства, його фінансових результатів і грошових потоків. Найпоширенішими напрямками аналізу фінансової звітності є:

- 1) *Горизонтальний (часовий) аналіз* — зіставлення кожної позиції звітності з попереднім періодом.
- 2) *Вертикальний (структурний) аналіз* — визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на загальний результат.
- 3) *Трендовий аналіз* — порівняння кожної позиції звітності з низкою попередніх періодів і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. За допомогою тренду оцінюють можливі значення показників у майбутньому.
- 4) *Аналіз відносних показників (коефіцієнтів)* — розрахунок відношень між окремими позиціями звіту чи позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

В узагальненому вигляді сутність аналізу фінансової звітності наведено на рис. 12.1.

Складовими будь-якого бізнесу є платоспроможність, ефективність та прибутковість діяльності підприємства.

В ринкових умовах господарювання ліквідність і платоспроможність підприємства вважається однією з найважливіших характеристик їх діяльності. Вона визначає не тільки взаємовідносини підприємства з партнерами, суб'єктами фінансового ринку, державою, а й успішне функціонування чи банкрутство.

Бюджетування життєвого циклу — узагальнення у вигляді бюджету всіх витрат і доходів, які передбачаються впродовж життєвого циклу певного виробу.

Бюджетування життєвого циклу дає змогу приймати стратегічні рішення щодо ціноутворення та прибутковості.

Важливим аспектом стратегічного менеджменту є розробка адекватної інформаційної системи для забезпечення моніторингу досягнення стратегічних цілей.

У зв'язку з цим завданнями стратегічного управлінського обліку є вибір вимірників ключових факторів успіху та форм звітності.

Останнім часом у багатьох компаніях, і передусім американських, поширюється підхід до стратегічного управління, що дістав назву системи збалансованих показників.

Система збалансованих показників — система стратегічного управління, що переводить місію та стратегію компанії у комплекс інтегрованих ключових показників.

Творці цієї системи, відомі американські фахівці Д. Нортон і Р. Каплан запропонували систему показників, яка відображає ключові фактори успіху в чотирьох аспектах (рис. 12.5.).

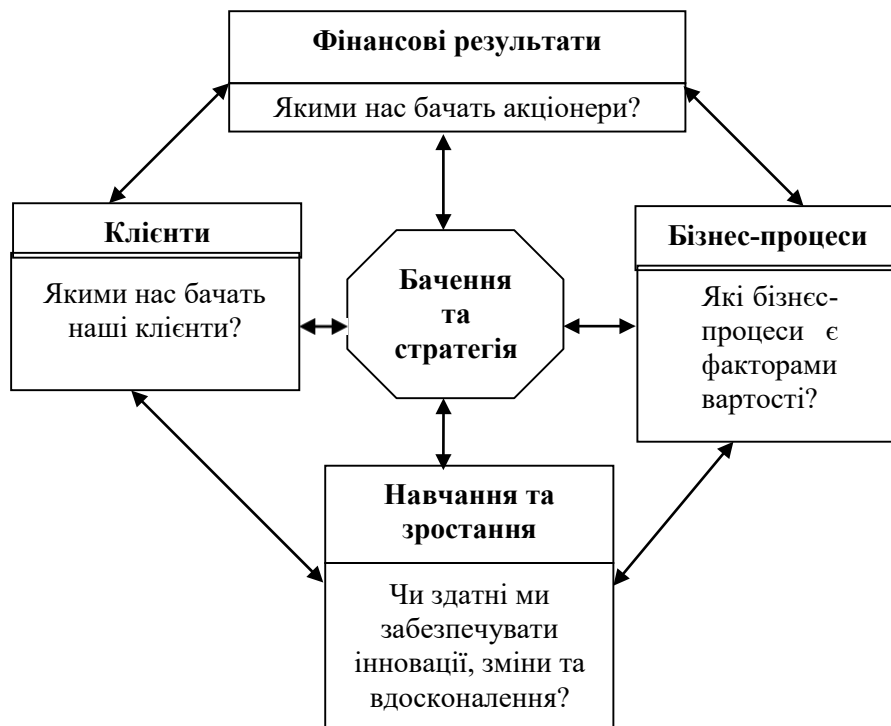


Рис. 12.5. Система збалансованих показників

Така система забезпечує інтегрований підхід до оцінки ключових факторів успіху, бо поєднує фінансові й нефінансові показники діяльності та концентрує увагу керівництва на досягненні стратегічних цілей.

Оцінка фінансових результатів (прибутковість, ринкова вартість тощо) показує, наскільки добре компанія задовольняє інтереси власників та акціонерів.

Вимірники задоволення клієнтів показують, наскільки якість, вартість та послуги компанії задовольняють споживачів.

Показники внутрішніх господарських процесів відображають ефективність і результативність процесу виробництва продукції та послуг.

Нарешті, показники інновацій та навчання характеризують здатність компанії розвивати й використовувати людські ресурси для досягнення стратегічних цілей сьогодні й у майбутньому.

Приклади вимірників ключових факторів успіху наведено у табл. 12.3.

Таблиця 12.3.

Вимірники ключових факторів успіху

	Вимірник
1	2
Фінансові результати	✓ Операційний прибуток, тенденція його зростання; ✓ Динаміка грошових потоків і показники ліквідності; ✓ Динаміка продажу, питома вага продажу нових продуктів, точність прогнозу продажу; ✓ Ринкова ціна акції.
Задоволеність клієнтів	✓ Кількість повернення продукції клієнтами, витрати на гарантійне обслуговування; ✓ Масштаб і сила дилерської мережі, взаємозв'язок каналів збуту; ✓ Своєчасність поставок, час реагування на попит клієнта.

Внутрішні господарські процеси	✓ Кількість дефектів; ✓ Тривалість операційного циклу; ✓ Кількість аварій; ✓ Час налагодження устаткування; ✓ Втрати через брак та простої.
Інновації та навчання	✓ Кількість змін у дизайні продукції; ✓ Кількість нових патентів і авторських прав; ✓ Плинність кадрів; ✓ Час навчання персоналу та підвищення його кваліфікації.

Розглянуті чотири аспекти оцінки відображають ключові стратегічні сфери більшості компаній. Проте окремі компанії можуть використовувати менше показників або вводити додаткові аспекти чи рівні оцінки.

12.2. Управління на основі аналізу діяльності

Прийняття стратегічно важливих рішень в жодній компанії не обходиться без використання даних, отриманих в результаті аналізу діяльності конкретного підприємства.

Для цього всі витрати розподіляють між об'єктами витрат, а різновиди діяльності на такі основні групи:

- операції, пов'язані з виробництвом одного виробу;
- операції, пов'язані з виробництвом партії виробів;
- операції, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції;
- операції на рівні підприємства.

Після цього проводиться вивчення взаємозв'язку між окремим видом витрат та їх фактором.

Час беззбитковості — період часу з моменту затвердження концепції нового виробу до моменту, коли сукупна теперішня вартість чистих грошових надходжень від проекту дорівнює сукупній теперішній вартості чистих інвестицій.

Час беззбитковості дає можливість оцінити, як швидко нова ідея перетворюється на рентабельний продукт. Тому за інших рівних характеристик перевагу віддають розробленню продукту, який має менший час беззбитковості.

Час беззбитковості є важливим в першу чергу для компаній, яким притаманні стрімкі технологічні зміни.

Проте цей показник має певні обмеження, зокрема:

- ігноруються грошові потоки після часу беззбитковості;
- не заохочує менеджерів обирати довгострокові проекти;
- не враховує нефінансові аспекти розробки нового виробу;
- не можна зіставити з іншими підприємствами.

Найпоширенішими операційними вимірниками часу є:

- час реагування на попит замовника;
- своєчасність виконання замовлення.

Час реагування на попит замовника — це проміжок часу між отриманням замовлення та виконанням його.

Чим коротшим є час реагування на попит замовника, тим конкурентоздатнішою є компанія.

Основними рисами системи «якраз вчасно» є:

- нульові запаси;
- усунення видів діяльності, що не додають вартості продукту;
- наголос на тотальній якості, тобто відсутність браку;
- швидке налагодження обладнання, відсутність простоїв та поломок;
- розмір партії — одна одиниця продукції;
- стовідсотково вчасна доставка;
- виробництво, зорієнтоване на конкретну потребу.

Досягнення цих показників є майже неможливим на практиці. Однак вони формують мету і створюють у компанії клімат постійного прагнення вдосконалення та високої якості. Система «якраз вчасно» передбачає своєчасне виробництво та своєчасні закупки.

Виробництво «якраз вчасно» як філософія управління має за мету усунення витрат, що не додають вартості продукту. Цикл виробництва складається з обробки, контролю, переміщення, обслуговування та зберігання. При цьому тільки обробка створює вартість продукту. Всі інші стадії додають тільки витрати.

Закупки «якраз вчасно» передбачають постачання матеріалів безпосередньо до конкретних місць виробництва (виробничих ліній) або продажу (роздрібна торгівля), що дає змогу розглядати значну частину витрат на закупівлю як прямі матеріальні витрати. З іншого боку, скорочення витрат на зберігання і контроль матеріальних запасів спричиняють виключення таких пулів непрямих витрат чи об'єднання їх з іншими пулами.

Для системи закупок «якраз вчасно» характерні довгострокові контракти з постачальниками. За цих умов своєчасність і якість поставок є важливішими за ціну закупівлі. Тому відхиленням за рахунок ціни закупівлі приділяють менше уваги, ніж за умов традиційних систем постачання.

Закупівля «якраз вчасно» сприяє значному зростанню кількості поставок матеріалів.

Впровадження системи «якраз вчасно» неможливе без відповідної підготовки персоналу і технічного оснащення. Тому однією з передумов застосування даної системи є безперервне навчання працівників. Це повною мірою стосується і робітників, і працівників інших підрозділів, зокрема бухгалтерської служби.

Упровадження системи «якраз вчасно» сприяє зростанню точності інформації про витрати, поліпшенню контролю за витратами, зниженню витрат на ведення обліку.

12.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності

Для забезпечення безперервного вдосконалення діяльності необхідні адекватні підходи до обліку. Такими підходами є:

- калькулювання життєвого циклу;
- цільове калькулювання;
- калькулювання для безперервного вдосконалення.

Калькулювання життєвого циклу виробу — вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу

Калькулювання життєвого циклу означає динамічний погляд на витрати, що змінюються мірою переходу виробу з однієї стадії життєвого циклу до іншої. Зрештою калькулювання собівартості вже не є лише функцією бухгалтерії, яка визначає виробничу собівартість продукції. За умов калькулювання життєвого циклу однакову міру відповідальності мають інші функціональні підрозділи підприємства, зокрема відділи маркетингу, збуту, постачання, конструювання тощо.

Калькулювання життєвого циклу дає змогу складати звітність щодо життєвого циклу виробу й здійснювати його стратегічний аналіз.

Цільове калькулювання — це стратегія, за якою компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети. Цей підхід застосовують японські компанії, а в останні роки йому приділяють дедалі більшу увагу у США та Західній Європі.

Метод цільового калькулювання передбачає обчислення витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни.

Цільова ціна — очікувана ціна продукту (послуги), яку готові сплатити за нього потенційні покупці.

Ця ціна визначається на підставі маркетингових досліджень і відображає рівень, котрий уможливило б компанії досягнення бажаного обсягу продажу та частки ринку.

Після цього шляхом відрахування з цільової ціни частки необхідного прибутку визначають величину максимально припустимої виробничої собівартості. Для досягнення цієї величини в процесі розробки спеціалісти вишуковують оптимальну комбінацію елементів майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат і якості.

Цільова собівартість — обчислена довгострокова собівартість продукції (послуг), яка дає компанії змогу досягти бажаного прибутку в разі реалізації цієї продукції (послуг).

Для досягнення цільової собівартості виріб зазнає постійного функціонально-вартісного аналізу, що проводиться багатопредметною групою.

Важливим етапом цільового калькулювання є конструювання вартості (системне вивчення всіх функцій виробу та факторів витрат з метою зниження витрат і задоволення конкретних потреб споживачів).

Найпоширенішим методом конструювання вартості є функціональний аналіз. Результатом функціонального аналізу можуть бути покращення дизайну виробу, заміна матеріалу, модифікація технологічного процесу тощо.

У процесі конструювання вартості бухгалтер-аналітик допомагає конструкторам і технологам визначити види діяльності, витрати на які потребують зниження, та вплив на витрати різних проектних рішень.

Конструювання вартості ґрунтується на розумінні відмінностей між наявними і запланованими витратами.

Калькулювання для безперервного вдосконалення — процес зниження витрат на протязі виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень. Ключова ідея такого підходу полягає у тому, що:

- удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час;
- завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Калькулювання для безперервного вдосконалення полягає в тому, що кожен підрозділ підприємства готує по шість планів, котрі в сукупності становлять річний бюджет прибутку, тобто відбувається процес бюджетування прибутку.

Концепція калькулювання для безперервного вдосконалення включає концепцію системи зниження витрат, передбачає постійні вдосконалення у виробництві та досягнення цільового зниження витрат.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення стратегічного управлінського обліку та поясніть його основні завдання в системі стратегічного менеджменту.
2. У чому полягає взаємозв'язок стратегії та управлінського обліку?
3. Що включає СВОТ-аналіз і з якою метою його застосовують?
4. Які основні показники характеризують платоспроможність підприємства?
5. Які основні показники характеризують прибутковість підприємства?
6. Що таке життєвий цикл виробу? Опишіть його основні стадії.
7. Що таке бюджетування життєвого циклу? У чому його стратегічне значення?
8. Що таке система збалансованих показників? У чому її практичне значення?

Дискусійні питання:

1. Вибір компанією стратегії для забезпечення довгострокового успіху.
2. Мета проведення аналізу фінансового стану підприємства.
3. Переваги і недоліки системи «якраз вчасно».

Теми рефератів:

1. Портфельна матриця Бостонської консалтингової групи.
2. Система «якраз вчасно» як філософія управління.

Список використаних джерел, основні [1; 2;], додаткові [3].

Список використаних джерел

Основні

1. Управлінський облік: навч. посіб. Л. Ю. Шевців. Львів : Растр-7. 2022. 642 с.
2. Управлінський облік: Підручник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, А. І. Ясінська, Т. І. Воскресенська. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.
3. Sadovska I., Tluchkevych N., Nahirska K., Nuzhna O., Shulha O., Safarova A., Skoruk O., Melnyk K. Praxeology of the engineering theory of management accounting in enterprises of the agricultural sector: a system of derived balances (in Ukrainian context). AD ALTA: Journal of interdisciplinary research. 2023. Vol. 13(2). Special Issue XXXV. P. 116-121. (Web of Science, Q3) <https://www.magnanimitas.cz/ADALTA/130235/PDF/130235.pdf>
4. Essential Guide to Managerial Accounting. 2020. <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting-software/essential-guide-to-managerial-accounting.shtml>

Додаткові

1. Управлінський облік на підприємстві: як впровадити з нуля? <https://upr.ru/article/upravlencheskij-uchet-opyt-vnedreniya-s-nulya/>
2. Управлінський облік: як управляти компанією на основі показників. Вебінар. <https://www.youtube.com/watch?v=cCT6aUAtC8Q>
3. Управлінський облік. Підручник. С. Голов. Центр навчальної літератури. 2023. 532 с.

Інтернет-ресурси

1. Національна бібліотека імені В. І. Вернадського. URL: www.nbvu.gov.ua
2. Офіційний портал Верховної Ради. URL: <https://www.rada.gov.ua/>

Навчальне видання

Садовська Ірина Борисівна

Управлінський облік

Конспект лекцій

Друкується в авторській редакції