

Н.В. Чебанова, Л.Є. Ревуцька

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Харків 2016



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Н.В. Чебанова, Л.Є. Ревуцька

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів

Харків 2016

УДК 657(075)
ББК 65.052.201.2я7
Ч-34

Навчальний посібник

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту
України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних
закладів (№ 1/11-14887 від 24.09.2012 р.)*

Чебанова Наталія Володимирівна,
Ревуцька Лілія Євгенівна

Рецензенти:

професори Т.В. Момот (ХНАМГ),
В.М. Соболєв (ХНУ ім. В.Н. Каразіна)

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Ч 34 **Чебанова Н.В., Ревуцька Л.Є.** Управлінський облік:
Навч. посібник. – Харків: УкрДУЗТ, 2016. – 218 с.,
рис. 76, табл. 25.
ISBN 978-617-654-045-8

У навчальному посібнику висвітлено теоретичні і практичні аспекти з методології побудови внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг виробничої та комерційної діяльності у ринкових умовах господарювання.

Рекомендується для студентів, які вивчають управлінський облік у вищих навчальних закладах.

УДК 657(075)
ББК 65.052.201.2я7

Відповідальний за випуск Ревуцька Л.Є.

Редактор Решетилова В.В.

Підписано до друку 02.07.15 р.

Формат паперу 60x84 1/16. Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 8,75. Тираж 100. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту
61050, Харків - 50, майдан Фейєрбаха, 7
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

ISBN 978-617-654-045-8

© Український державний університет
залізничного транспорту, 2016.

ЗМІСТ

Вступ.....	6
1. Мета, зміст і організація управлінського обліку.....	8
1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку.....	8
1.2. Управлінський, фінансовий та податковий облік, їх взаємозв'язок.....	14
1.3. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку.....	16
1.4. Принципи та функції управлінського обліку.....	20
1.5. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства.....	26
1.6. Базові моделі управлінського обліку.....	31
1.7. Принципи побудови управлінського обліку.....	33
1.8. Процес формування облікової інформації за рівнями управління.....	35
1.9. Облік за центрами відповідальності.....	38
1.10. Система записів господарських операцій на рахунках управлінського та фінансового обліку.....	40
1.11. Функції бухгалтерів-аналітиків та розподіл обов'язків у бухгалтерії.....	43
2. Класифікація і поведінка витрат.....	47
2.1. Поняття витрат в управлінському та податковому обліку.....	47
2.2. Принципи облікової класифікації витрат.....	53
2.3. Методи вивчення поведінки витрат.....	56
3. Система обліку і калькулювання за повними витратами..	60
3.1. Калькулювання повних витрат.....	60
3.2. Об'єкт калькулювання повних витрат.....	63
3.3. Система виробничого обліку.....	66
3.4. Калькулювання витрат за замовленнями.....	67
3.5. Калькулювання за процесами.....	72
3.6. Гібридна система калькулювання.....	73
4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами..	75
4.1. Калькулювання змінних витрат.....	75
4.2. Маржинальний дохід.....	77
4.3. Відмінність систем калькулювання повних та змінних витрат.....	78

4.4. Переваги системи калькулювання змінних витрат.....	81
4.5. Моделі калькулювання змінних витрат.....	83
4.6. Калькулювання на основі діяльності.....	85
5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами.....	91
5.1. Поняття нормативних витрат у системі «стандарт-кост».....	91
5.2. Аналіз відхилень як засоби контролю витрат.....	94
5.3. Обчислення відхилень та їх аналіз.....	102
5.4. Запис відхилень в облікових регістрах.....	109
6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	111
6.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».....	111
6.2. Аналіз чутливості прибутку.....	120
6.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту.....	124
6.4. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».....	125
7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....	127
7.1. Процес прийняття рішення і релевантність облікової інформації.....	127
7.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень.....	134
7.3. Оптимальне використання ресурсів за умов обмежень.....	140
7.4. Рішення стосовно запасів.....	144
7.5. Рішення стосовно ціноутворення.....	146
7.6. Модель прийняття рішення за умов невизначеності.....	154
8. Бюджетування і контроль.....	158
8.1. Сутність бюджетування та його підприємство.....	158
8.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів.....	170
8.3. Гнучкий бюджет.....	175
8.4. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень.....	177
9. Облік і контроль за центрами відповідальності.....	183
9.1. Концепція центрів та обліку відповідальності.....	183
9.2. Оцінка діяльності центрів витрат.....	191
9.3. Оцінка діяльності центрів доходу.....	194

9.4. Оцінка діяльності центрів прибутку.....	198
9.5. Підприємство обліку відповідальності за методом «тариф-година-машина».....	201
9.6. Оцінка діяльності центрів інвестицій.....	203
9.7. Трансфертне ціноутворення.....	209
Бібліографічний список.....	216

ВСТУП

В умовах ринкової економіки ефективне управління виробничою діяльністю підприємства все більше залежить від рівня інформаційного забезпечення його окремих підрозділів і служб.

Перші висловлювання про необхідність формування самостійної інформаційної системи, про витрати виробництва і про те, якою їй бути, з'явилися ще на початку ХХ століття в книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». В даному посібнику вперше була зроблена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрям облікової роботи.

Практичним кроком на шляху становлення та розвитку бухгалтерського управлінського обліку було виділення із загальної бухгалтерської служби підприємства калькуляційної (управлінської) бухгалтерії. Створення двох самостійних бухгалтерій, фінансової та калькуляційної, пов'язувалося передусім із розширенням виробництва, зростанням його концентрації, з централізацією капіталу, з утворенням великих компаній, а також з необхідністю збереження їхньої комерційної таємниці.

Актуальною проблемою в умовах формування ринкових відносин є застосування таких важливих функцій системи управління, як планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання. Останнє повинно проявитись у переорієнтації, з одного боку, на зовнішніх споживачів, а з іншого - на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, що зумовлює необхідність посилення інформаційних функцій обліку і цільового їх спрямування, виходячи з потреб управління.

У системі управлінського обліку відтворюється передусім інформація про витрати. Витрати підприємства перебувають під пильною увагою управлінського обліку.

Управлінський облік – система управління собівартістю продукції.

В умовах відокремлення підприємств з різними формами власності, включення механізмів вільного ціноутворення і самостійного планування, розвитку інших сторін ринкової економіки змінюється цільова орієнтація всієї системи

бухгалтерського обліку підприємства та її сучасне призначення – формування інформаційно-аналітичної бази прийняття управлінських рішень.

У навчальному посібнику розглянуто сутність і призначення управлінського обліку на підприємствах в умовах ринкової економіки.

Навчальний посібник написано на основі освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів спеціальності «Облік і аудит» галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво», яка затверджена Міністерством освіти і науки України.

Навчальний посібник складається з дев'яти розділів, має бібліографічний список для самостійного вивчення.

1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку

Управлінський облік являє собою систему реєстрації, узагальнення та подання даних, необхідних для прийняття ефективних, оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень менеджерами (власниками) підприємства (організації). Він необхідний для внутрішнього управління, так як наближений і територіально, і за часом до об'єкта управління.

Характеризуючи суть управлінського обліку, слід відмітити його досить важливу особливість: управлінський облік пов'язує процес управління з обліковим процесом. Основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства.

Зміст управлінського обліку розкриває рис. 1.1.

Взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління показані на рис. 1.2.

В даний час управлінський облік в нашій країні є самостійною наукою й має такі найбільш суттєві ознаки:

- методологія управлінського обліку підпорядкована запитам управлінської системи;

- управлінський облік забезпечує потреби менеджерів підприємства в інформації;

- об'єктами управлінського обліку є витрати на виробництво та калькулювання собівартості продукції;

- інформація управлінського обліку є конфіденційною.

Інформація для цілей управління повинна бути завжди своєчасною, повною, достовірною і оперативною, тільки тоді вона дозволяє приймати ефективні управлінські рішення. Сутність управлінського обліку найбільш повно розкривається в його основних завданнях:

- забезпечення достовірною інформацією процесу виробництва про використані фактори виробництва, їх стан і рух;

- забезпечення інформацією апарату управління підприємством з метою вибору оптимальних методів калькуляції собівартості і відображення їх в обліковій політиці;

- виконання оперативного контролю над витратами виробництва, за собівартістю окремих видів діяльності, робіт, видів продукції, виробів, за фінансовими результатами підприємства;

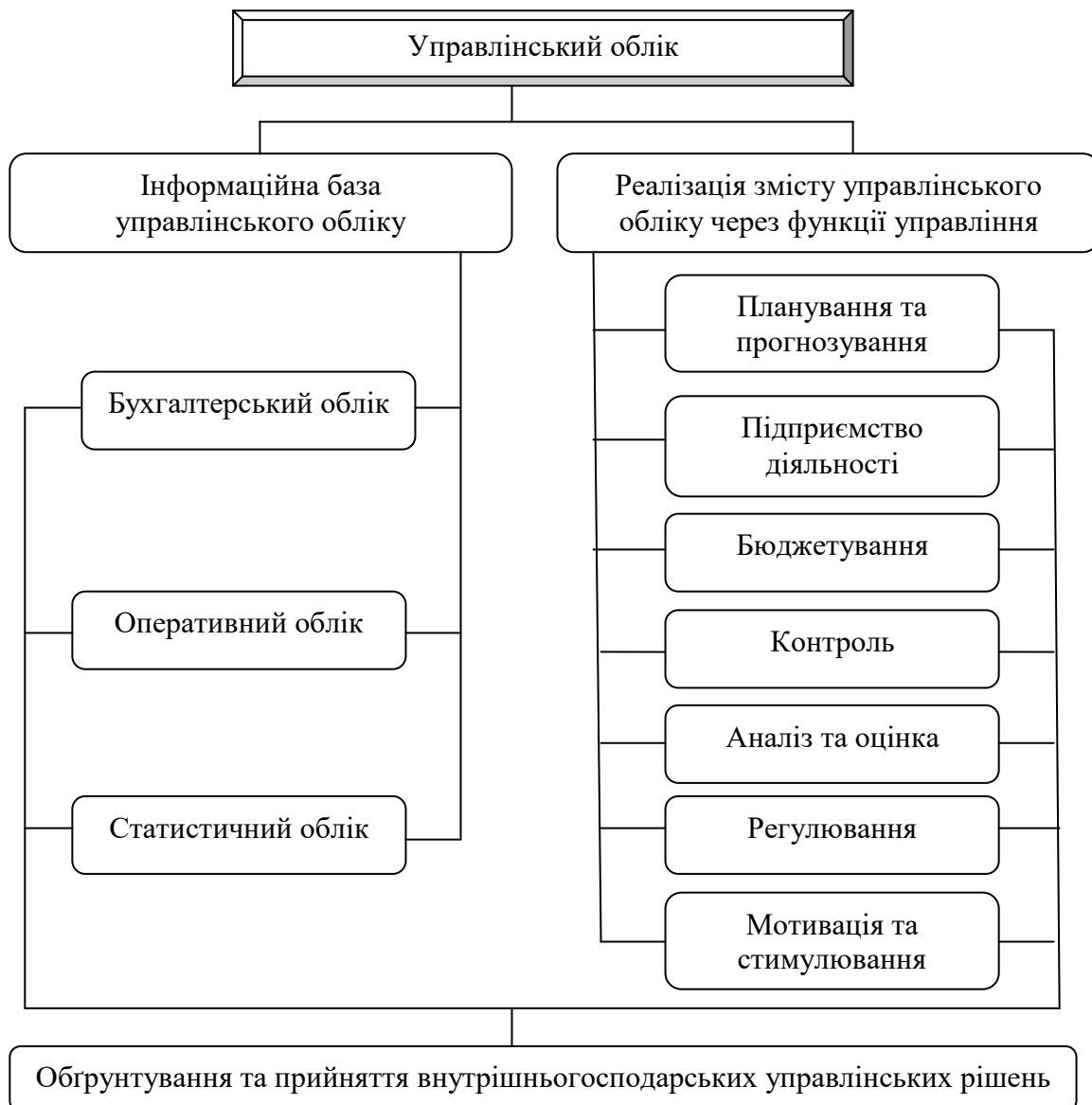


Рис. 1.1. Схема реалізації змісту управлінського обліку



Рис. 1.2. Взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління в процесі прийняття рішень

- проведення регулярно оперативного, поточного, перспективного аналізів собівартості, фінансових результатів і фінансового стану, встановлення причин їх динаміки, виявлення «вузьких місць», які є гальмом у досягненні максимальних результатів;

- оцінка та аналіз економічної ефективності використання окремих видів ресурсів: витрачених на виготовлення продукції, виробів, виконання робіт і послуг (матеріальних, трудових, фінансових);

- оцінка та аналіз ефективної роботи підприємства при різних варіантах інвестиційної діяльності з точки зору економії матеріальних ресурсів, скорочення трудомісткості робіт, підвищення рентабельності виробництва;

- обґрунтування і розробка трансфертних (внутрішньофірмових) цін, які дозволяють підприємству ефективно працювати як на зовнішніх, так і на внутрішніх ринках. Ефективність реалізації продукції всередині фірми забезпечується спеціальними трансфертними цінами. Вони

обґрунтовуються і розраховуються економічними службами підприємства, затверджуються керівником підприємства і забезпечують окупність витрат і мінімальну рентабельність виробництва;

- розробка положень і правил організації ефективного управління на підприємстві, впровадження заходів щодо його постійного вдосконалення;

- вишукування внутрішньофірмових резервів зниження собівартості, підвищення прибутку, зміцнення фінансового стану підприємства;

- забезпечення контролю над наявністю і рухом майна, за формуванням та використанням резервів підприємства.

У сучасному розумінні управлінський облік є системою, що забезпечує отримання та поставку інформації, необхідної для функціонування системи управління на підприємстві. Частково ці функції виконують виробничий і бухгалтерський облік. Інформація, яка формується в системах бухгалтерського, виробничого та управлінського обліку, покликана зменшити ступінь невизначеності, властивої ринковим умовам господарювання. У загальному вигляді співвідношення бухгалтерського, виробничого та управлінського обліку можна подати у вигляді схеми (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Взаємозв'язок бухгалтерського, виробничого та управлінського обліку

З наведеної схеми видно, що управлінський облік складається ніби з двох компонентів: виробничого обліку, призначеного для внутрішнього (внутрішньозаводського) управління виробництвом і збутом продукції, і тієї частини фінансового обліку, яка служить для управління фінансовою діяльністю безпосередньо в підприємстві.

Становлення управлінського обліку відбулось на базі калькуляційного обліку, а тому основний його зміст складає облік витрат на виробництво в різних класифікаційних аспектах. Цей момент є присутнім у визначенні поняття «управлінський облік», що з'явилося останнім часом як у перекладній, так і у вітчизняній економічній літературі, а також у роботах з бухгалтерського обліку.

Наступним досить важливим моментом, що відмічається усіма авторами при визначенні суті управлінського обліку, є аналітичність інформації. У складі управлінського обліку інформація збирається, групується, ідентифікується та вивчається з метою найбільш чіткого і достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів та визначення частки їх участі в отриманні прибутку суб'єкта господарювання.

Встановленню суті управлінського обліку сприяє розгляд сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційно-контрольну систему підприємства: безперервність, цілеспрямованість, повнота інформаційного забезпечення, практичне відображення використання об'єктивних економічних законів суспільства, вплив на об'єкти управління при зміні зовнішніх та внутрішніх умов.

Суть управлінського обліку – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, що систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень та координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Процес формування та розвитку управлінського обліку можна поділити на чотири етапи.

На першому етапі (початок ХХ сторіччя) управлінський облік існував лише в складі бухгалтерського обліку, і як про окрему науку про нього мови не було. Бухгалтерським обліком на даному етапі здійснювались реєстрація операцій та складання

відповідної фінансової звітності. Виробничий облік, що пізніше ліг в основу управлінського обліку, на даному етапі передбачав лише облік витрат для калькулювання собівартості продукції.

Другий етап розвитку управлінського обліку розпочався в 30-ті роки минулого сторіччя і був пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних витрат (системи «директ-костинг») та обліку за центрами відповідальності. Результатом впровадження в практику діяльності суб'єктів господарювання вказаних систем стало формування окремої підсистеми бухгалтерського обліку, що була орієнтована на забезпечення менеджерів підприємства інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. Це сталося в середині 50-х років ХХ сторіччя, і саме цей період слід вважати моментом формування управлінського обліку як самостійної науки.

В середині 70-х років минулого сторіччя розпочався **третій етап** розвитку управлінського обліку. Він пов'язаний з посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у техніці і технології виробництва та у системах управління таким виробництвом. При цьому, якщо до цього часу управлінський облік, в основному, був орієнтований лише на управління витратами виробництва, то в даний час він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Четвертий етап – інтеграція управлінського обліку в систему управління, тобто інтеграція з іншими функціями управління.

Таким чином, можна констатувати, що управлінський облік пройшов чотири основні етапи (рис. 1.4): зародження, формування, розвиток, інтеграція управлінського обліку в систему управління.

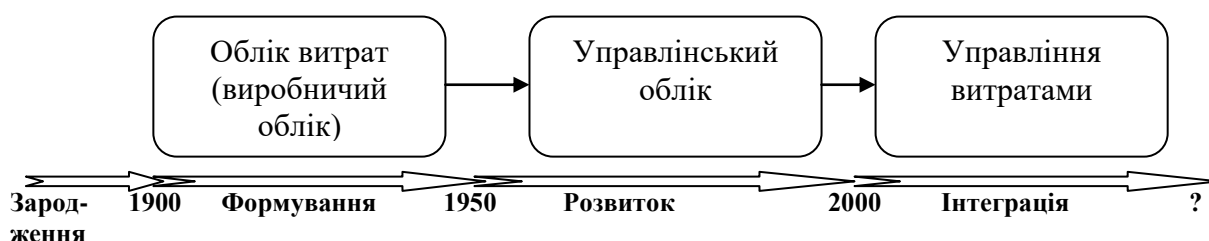


Рис. 1.4. Еволюція управлінського обліку

Інтеграція управлінського обліку в систему управління підвищує вимоги до компетентності бухгалтерів і гнучкості інформаційних систем обліку.

1.2. Управлінський, фінансовий та податковий облік, їх взаємозв'язок

Зважаючи на особливості вітчизняного бухгалтерського обліку, а також на визначення управлінського обліку як складової бухгалтерського обліку, необхідно зупинитися на його взаємодії з фінансовим та податковим обліком.

Необхідно усвідомити, що між фінансовим, податковим та управлінським обліками існує тісний взаємозв'язок, що полягає перш за все у єдності принципів, методів, системи первинного обліку та єдиного професійного середовища.

Розглянемо порівняльну характеристику управлінського, фінансового та податкового обліків за допомогою табл. 1.1.

В той же час, поряд із зазначеними відмінностями, управлінський облік має і спільні з фінансовим та податковим обліком риси. По-перше, всі види обліку використовують єдину інформаційну базу; по-друге, опираються на єдину концепцію відповідальності в управлінні господарськими об'єктами; по-третє, їх інформація слугує для прийняття певних управлінських рішень.

Таким чином, управлінський облік повністю підпорядкований запитам менеджерів підприємства і за інформаційним змістом та колом вирішуваних завдань набагато ширший і різноманітніший, ніж фінансовий.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика управлінського, фінансового та податкового обліків

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік	Податковий облік
1	2	3	4
1. Обов'язковість ведення обліку	Залежить від рішення керівництва	Регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Регламентується податковим законодавством
2. Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Податкові органи, управлінський персонал підприємства
3. Точність інформації	Багато приблизних оцінок	Незначні відхилення у відображенні даних	Значні вимоги до точності
4. Об'єкти обліку та звітності	Центри відповідальності, окремі продукти	Підприємство в цілому	База оподаткування
5. Мета обліку	Надання інформації для планування, управління та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків
6. Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень	Загальноприйняті принципи обліку	Суворая державна регламентація облікових процедур
7. Вимірники в обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові, трудові, натуральні	Грошові
8. Часовий аспект інформації	Поряд з фактичними даними – оцінка та плани на майбутнє	Фіксація господарських фактів в обліку безпосередньо після їх здійснення	Формування даних відбувається не обов'язково в день здійснення операцій і залежить від звітного періоду
9. Частота подання звітності	Залежить від потреб управління: щомісячна, щотижнева, щоденна	Квартальна та річна	Квартальна, річна, місячна
10. Строки подання звітності	Оперативно в процесі здійснення господарських процесів	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки	У встановлені законодавством строки

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
11. Елементи методу бухгалтерського обліку	Не обов'язкове дотримання таких елементів, в т.ч. і подвійного запису	Чітке дотримання всіх елементів бухгалтерського обліку	Необов'язкове дотримання таких елементів
12. Ступінь відкритості інформації	Інформація носить конфіденційний характер	Інформація є відкритою	Надається лише податковим органам, але не є конфіденційною
13. Порядок розрахунку фінансових результатів	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку фінансових результатів	Прибуток = Скоригований валовий дохід звітного періоду – Валові витрати – Амортизаційні відрахування
14. Зв'язок з іншими науками	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, фінансовим обліком	Заснований на власному методі	Тісно пов'язаний з фінансовим обліком

1.3. Предмет, об'єкти та методи управлінського обліку

Управлінський облік в підприємстві повинен забезпечувати управлінський апарат інформацією, необхідною для планування, управління, аналізу і контролю над діяльністю підприємства.

Характеризуючи сутність управлінського обліку, слід відзначити його найважливішу особливість: він пов'язує процес управління з обліковим процесом. Предметом управління є процес впливу на об'єкт з метою організації та координування діяльності людей для досягнення максимальної ефективності виробництва. Менеджмент впливає на предмет управління за допомогою планування, організації, координування, стимулювання і контролю. Саме ці функції виконує управлінський облік, утворюючи свою систему, яка відповідає цілям і завданням управління. Зі зміною систем і методів управління діяльності підприємства відповідно змінюються процедури та зміст управлінського обліку. Особливо це

стосується моделювання обліку витрат і доходів на підприємствах з різною організаційною структурою, впливом зовнішніх факторів (інфляції, структурна перебудова і т.п.). Звідси змінюється перелік об'єктів та суб'єктів управління.

Предметом управлінського обліку є виробнича і фінансова діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів (рис. 1.5).

Зміст предмету «Управлінський облік» розкривають його численні об'єкти, що можуть бути об'єднані у дві групи:

- виробничі ресурси, що забезпечують корисну працю людей у процесі господарської діяльності підприємства;

- господарські процеси та їх результати, що складають в сукупності виробничу діяльність підприємства.

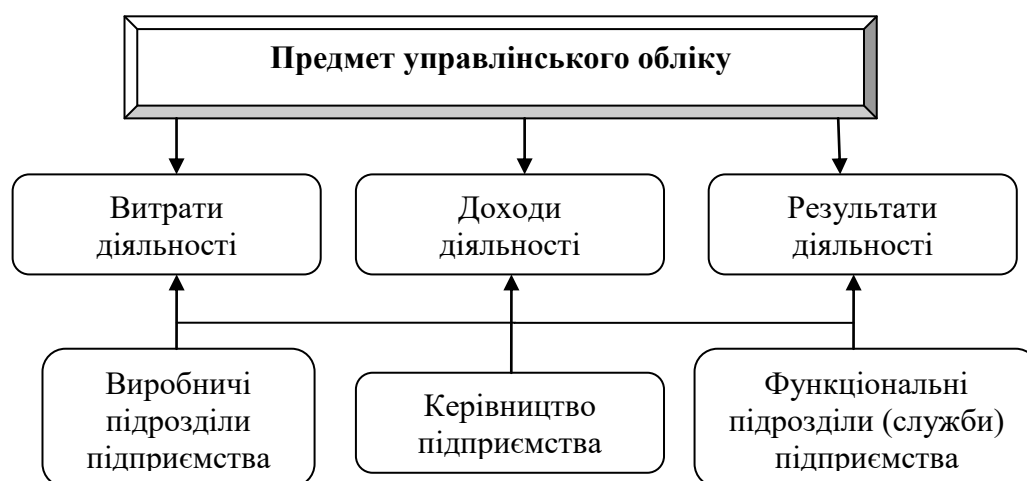


Рис. 1.5. Елементи предмета управлінського обліку

До складу виробничих ресурсів входять:

- основні засоби, до складу яких входять машини, устаткування, виробничі будівлі тощо;

- нематеріальні активи, а саме: право користування землею, ліцензії, товарні знаки тощо;

- матеріальні ресурси – предмети праці, що підлягають обробці у процесі виробництва за допомогою засобів праці. Вони включають сировину як продукт добувних галузей промисловості, сільського господарства, матеріали, що підлягають попередній обробці як на даному підприємстві, так і

на інших (напівфабрикати, заготовки, упаковки, відливки, деталі, вузли тощо);

- трудові ресурси, якими розпоряджається підприємство на даний момент.

До другої групи об'єктів управлінського обліку відносяться такі види діяльності:

- постачальницько-заготівельна, а саме: придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами, виробничим устаткуванням та запасними частинами для його утримання і ремонту, а також маркетингова діяльність, пов'язана із процесами постачання;

- виробнича – процеси, що обумовлені технологією виробництва та складаються з основних і допоміжних операцій; операції з удосконалення продуктів, що випускаються; операції з розробки нових видів продуктів;

- фінансово-збутова, що включає в себе маркетингові дослідження та операції з вивчення та формування ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, що включають упакування, транспортування та інші види таких робіт; операції, що сприяють зростанню обсягу продажу, починаючи з реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків із споживачами; контроль якості продукції, що випускається;

- організаційна, а саме: створення організаційної структури підприємства, організація інформаційної системи на підприємстві з прямим та зворотнім зв'язками; операції координування дій внутрішніх виконавців, спрямованих на виконання основної мети підприємства.

Зважаючи на те, що управлінський облік — це інтегрована система різних економічних дисциплін, то і метод управлінського обліку включає в себе (рис. 1.6):

- елементи методу бухгалтерського обліку;
- елементи статистики;
- прийоми економічного аналізу;
- математичні методи.



Рис. 1.6. Елементи методу управлінського обліку

Таким чином, метод управлінського обліку - це системний оперативний аналіз, що є сукупністю різних методів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства (рис. 1.7).

Всі елементи методу діють не ізольовано один від одного, а в системі підприємства внутрішніх господарських зв'язків, спрямованих на вирішення завдань управління.

Об'єкти	Методи	Принципи
Засоби праці: стан та використання	Планування, бюджетування, нормування, лімітування	Зумовлені вимоги бухгалтерського (фінансового) обліку
Трудові ресурси: чисельність; відпрацьований час	Документація та інші носії інформації	
Предмети праці: первинний стан; видача у виробництво і контроль за їх використанням	Інвентаризація	Такі, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку
Рух предметів праці у виробництві	Оцінки і калькулювання	
Стан предметів праці	Групування об'єктів обліку: вільна або на контрольних сетах	Визначальні напрямки і способи обліку в конкретних ситуаціях управління виробництвом
Незавершене виробництво: рух, виявлення, стан, оцінка	Внутрішня звітність підприємства та його підрозділів	
Готова продукція: наявність, оцінка, рух	Сегментарна звітність	

Рис. 1.7. Методологічні основи бухгалтерського управлінського обліку

1.4. Принципи та функції управлінського обліку

Основні принципи управлінського обліку обумовлюються особливостями цього виду обліку, а саме:

- управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з бюджетуванням;
- в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізують на певних сегментах ринку і території збуту, а також на різних рівнях управління);
- при організації управлінського обліку керуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

обліку та іншими нормативними документами в межах забезпечення неупередженої звітності для користувачів;

- управлінський облік, як правило, децентралізований та забезпечує інформацією керівників структурних підрозділів;

- управлінський облік ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із застосуванням специфічних принципів (рис. 1.8).

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



Рис 1.8. Принципи управлінського обліку

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 під час підготовки 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 під час здійснення 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. Лише тоді управлінський облік виконує свої функції.

Управлінський облік здатний таким чином формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що вони стають системою комунікацій всередині підприємства (табл. 1.2).

Принципи бухгалтерського управлінського обліку виробництва

Обумовлені вимогами бухгалтерського обліку	Такі, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку	Такі, що визначають напрямки і способи обліку в конкретних ситуаціях управління виробництвом
1. Безперервність діяльності підприємства 2. Доречність 3. Суттєвість 4. Достовірність 5. Облік за собівартістю 6. Періодичність 7. Відповідність доходів і витрат	1. Єдність одиниць виміру в плануванні та обліку ходу виробництва 2. Наступність і багаторазове використання (наступності) первинної і проміжної інформації 3. Повнота та аналітичність, що забезпечують вичерпну інформацію про об'єкти обліку 4. Нормативний і бюджетний (кошторисний) методи контролю за рухом виробництва, наростанням витрат і результатами виробництва 5. Логічність формування показників внутрішньої звітності, що відображають комутаційний зв'язок між рівнями і об'єктами управління	1. Періодичність, яка відображає виробничий і комерційний цикли 2. Облік витрат за процесами діяльності підприємства 3. Облік витрат на основі руху продукту 4. Відповідність доходів і витрат на основі тимчасової визначеності факторів господарської діяльності 5. Визнання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління. **Функції управління** та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати функції управлінського обліку (рис. 1.9).

Використовуючи відповідні технології, управлінський облік створює і збагачує інформаційні ресурси, які необхідні для здійснення всіх функцій управління.

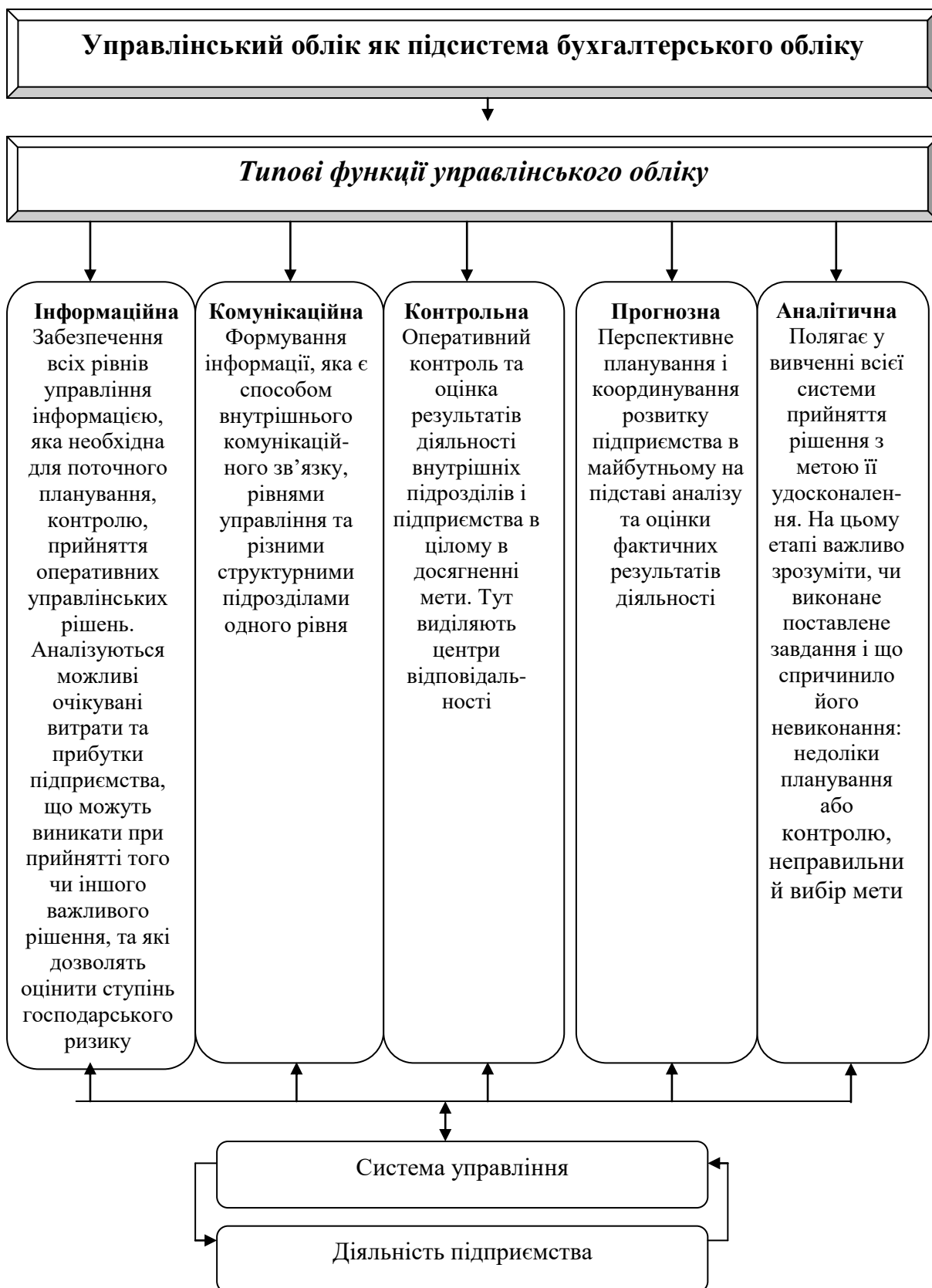


Рис. 1.9. Функції управлінського обліку

Технології, які використовуються, можна також оцінити виходячи з співвідношення «витрачені ресурси – отримані вигоди». Це значить, що вартість, створена за допомогою технології, повинна перевищувати використані або споживчі ресурси, зв'язані з впровадженням або застосуванням цієї технології.

Розглянуті концепції взаємозв'язані і в комплексі складають концептуальну основу управлінського обліку (рис. 1.10). Цю концептуальну основу можна використовувати для розробки та оцінки системи управлінського обліку на конкретному підприємстві.

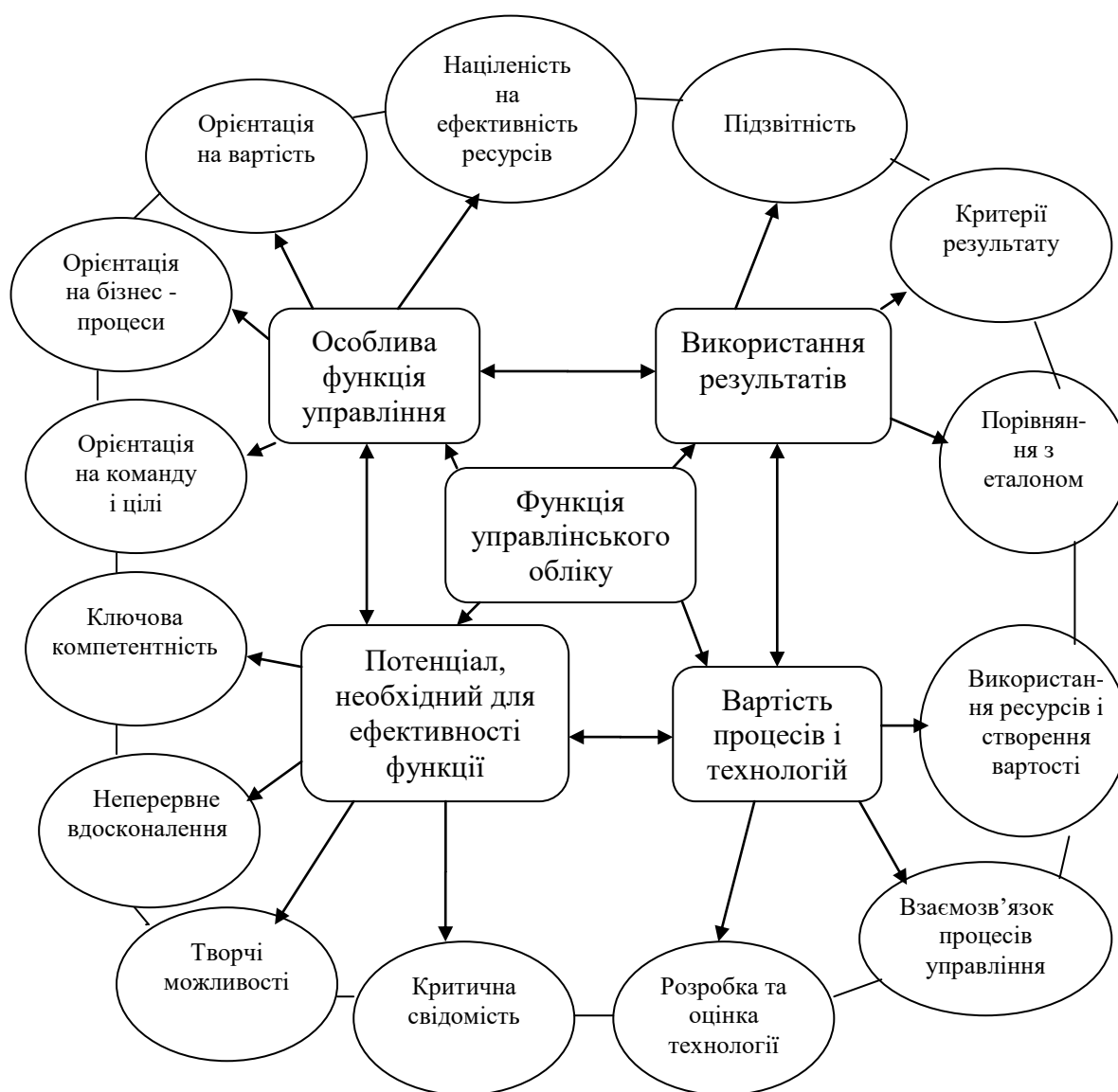


Рис. 1.10. Концептуальна основа управлінського обліку

1.5. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства

Інформаційні потреби для формування управлінських рішень задовольняються за умови забезпечення взаємозв'язку систем управління собівартістю підрозділів різних рівнів. Функції внутрішньої системи контролю— вимірювання, комунікація, оцінка та мотивація – повинні визначатися з урахуванням особливостей організації та структури підприємства, де кожен підрозділ має свої інтереси.

Реалізація цілей кожного рівня управління можлива за наявності оперативної та достовірної інформації. Варіант побудови інформаційної системи будь-якого підприємства залежить від багатьох факторів.

По-перше, необхідно мати первинні аналітичні дані, що формуються з різних вихідних джерел, та відповідні джерела вихідних даних. По-друге, необхідно визначити та організувати порядок задоволення інформаційних потреб управління в аналітичній інформації.

Остання вимога реалізується в декілька етапів (рис.1.11):



Рис. 1.11. Задоволення потреб управління в аналітичній інформації

- підготовчий;
- обчислювальний;
- процес використання.

Умови функціонування українських підприємств в ринковій економіці потребують збільшення обсягу інформації, як всередині господарчого органу, так і за його межами. У зовнішніх підприємствах також виникає певний інтерес або до діяльності даного підприємства, або до результатів його діяльності.

Збільшується обсяг інформації про попит на продукцію, яка випускається, можливості збуту продукції при певних умовах і вимогах, про матеріально-технічне забезпечення виробництва продукції, про технічну підготовку виробництва, про витрати на виробництво та про ефективність випуску певних виробів та інше. Власників виробництва, постачальників, покупців, кредиторів, податкові органи, акціонерів цікавить інша інформація: про доходи та про ефективність використання ресурсів, зміни частки власного капіталу та його збереження, ефективність інвестицій та інше. Стосовно конкретного підприємства інформація може бути подана у вигляді рис. 1.12.

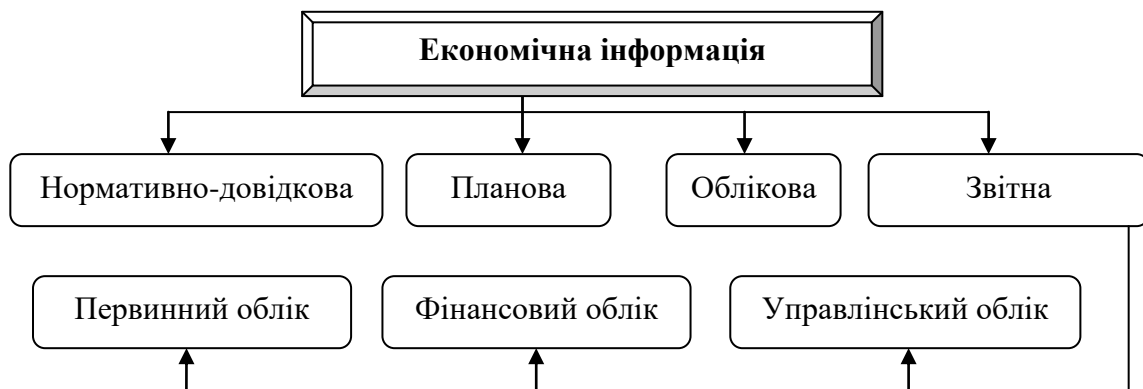


Рис. 1.12. Види інформації

Економічна інформація послідовно та повно відображає виробничо- господарську діяльність підприємства. Вона ділиться так: нормативно - довідкова, планова, облікова та звітна.

Нормативно - довідкова інформація служить сполучною ланкою між іншими видами економічної інформації. Склад нормативно - довідкової інформації визначається типом

виробництва, номенклатурою і складністю виробів, які випускаються, технологією та організацією виробництва, внутрішньовиробничим розподілом праці, рівнем розвитку внутрішньогосподарських зв'язків.

Планова інформація містить дані для вибору дій, які можуть бути застосовані в майбутньому.

Облікова інформація має загальні риси, принципи і об'єкти з нормативно-довідковою і планово-економічною інформацією. В залежності від потреби управління вона надає дані оперативного, тактичного і стратегічного планування і відображає окремі сторони виробничої діяльності підприємства в ході виконання плану за короткі проміжки часу.

Таким чином, система облікової інформації передбачає у своєму складі елементи нормування, планування та прогнозу. Вони дають можливість розширити інформативну і регулюючу функцію обліку, забезпечити необхідний зв'язок між виробничими, технологічними і економічними службами підприємства, які виконують прогноз, планування, контроль. Включаючи в систему обліку планові і нормативні дані, в ході обробки інформації можна проводити аналіз економічних показників, оцінку та характеристику результатів діяльності окремих колективів, прогнозування тенденцій цих показників і напрямків розвитку підприємства.

Звітна інформація являє собою сукупність економічних даних, які містять різнобічну характеристику стану, результатів виробничої і фінансової діяльності підприємства в цілому або її підрозділів за певний період. Вона знаходиться у взаємозв'язку та взаємозалежності від інших видів економічної інформації, а її зміст визначають користувачі. Призначення звітної інформації – реалізація зворотного зв'язку по закінченні певного циклу. Цей вид інформації використовується для оцінки результатів діяльності, при плануванні та прогнозі.

Класифікація економічної інформації за ступенем узагальнення характерна для нижчого рівня управління. Вона являє собою вихідні дані, які лежать в основі нагляду та первинного відображення виробничих операцій і економічних ситуацій. Характерними особливостями первинної інформації є великий ступінь деталізації, значний обсяг, трудомісткість,

різниця в часі виникнення. Первинна інформація формується як всередині підприємства, так і за його межами. Інформаційні потоки виникають «знизу» - від робочих місць у вигляді фактичних даних і «зверху» - у вигляді планових завдань, норм, нормативів, кошторису та інших регулюючих управлінських рішень.

Зведена інформація є вторинною, вона базується на первинній інформації та характеризується високим ступенем агрегування, цілеспрямованості, відповідністю рівня управління. Це сукупність економічних даних, що відображають стан і результати діяльності як всього підприємства в цілому, так і його окремих підрозділів.

Первинна інформація забезпечує вихідними даними фінансовий та управлінський облік і позначає «вхід» в систему. Звітна інформація являє собою «вихід» у вигляді продуктів обліку.

Фінансовий облік готує інформацію для внутрішніх та зовнішніх користувачів, використовуючи при цьому загальні для всіх підприємств правила ведення.

Великий обсяг первинної інформації не дозволяє менеджерам повністю її осмислити, проаналізувати і використати у своїй роботі. Менеджери повинні використовувати короткі огляди та іншу спеціально для них згруповану інформацію для виконання обов'язків керівників різних рівнів управління, яка називається управлінською обліковою інформацією.

Управлінський облік базується на оперативній (первинній) інформації незалежно від її кількісного виміру (наприклад, відгуки покупців про якість продукції). Оскільки більша частина інформації у своєму первинному вигляді не задовольняє запити керівників, вони в більшій мірі зацікавлені в підсумкових даних. Відповідно в роботі менеджери використовують як деталізовану, так і підсумкову інформацію.

Причинами, що призвели до необхідності впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, є наявність різних форм власності, що призводять до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації; загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх

кон'юнктуру; інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно призводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Ці причини викликали нові вимоги, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Вимоги до управлінської інформації

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

Збирання, систематизація та інтеграція інформації – одна з досить важливих функцій управління. Управлінський облік забезпечує потреби управління в інформації (рис. 1.13).

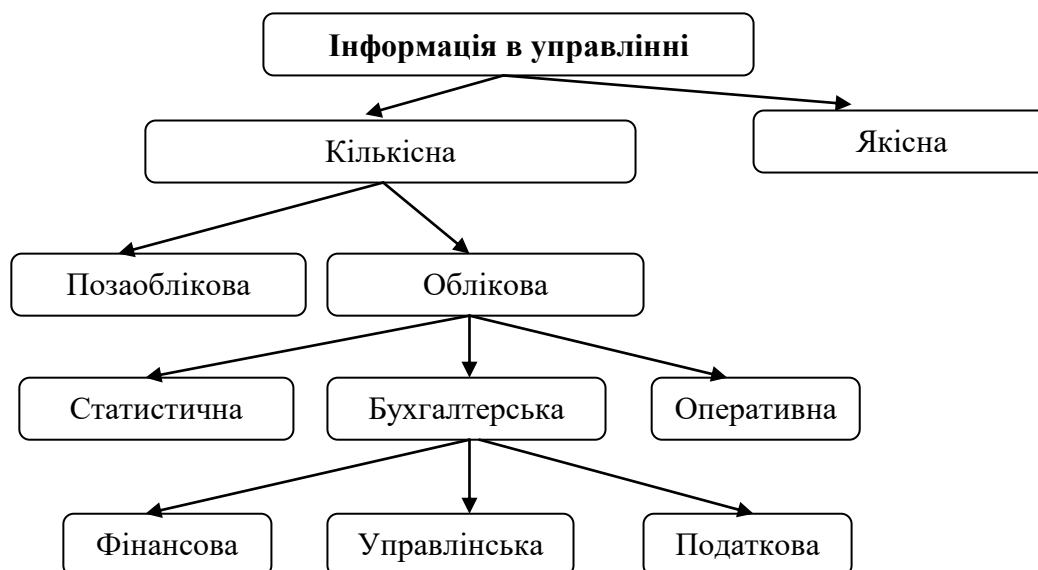


Рис. 1.13. Система інформації в управлінні

1.6. Базові моделі управлінського обліку

У процесі ведення бухгалтерського управлінського обліку одержується узагальнююча інформація про стан господарювання; зміни, які відбуваються; стан взаєморозрахунків підприємства з іншими підприємствами та, на їх підставі, визначаються результати господарювання; надається користувачам для прийняття рішення повна, правдива та неупереджена інформація про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства (рис. 1.14).

У діючій практиці обліку використовуються такі моделі управлінського обліку:

- організаційна;
- функціональна;
- технологічна;
- економічна.

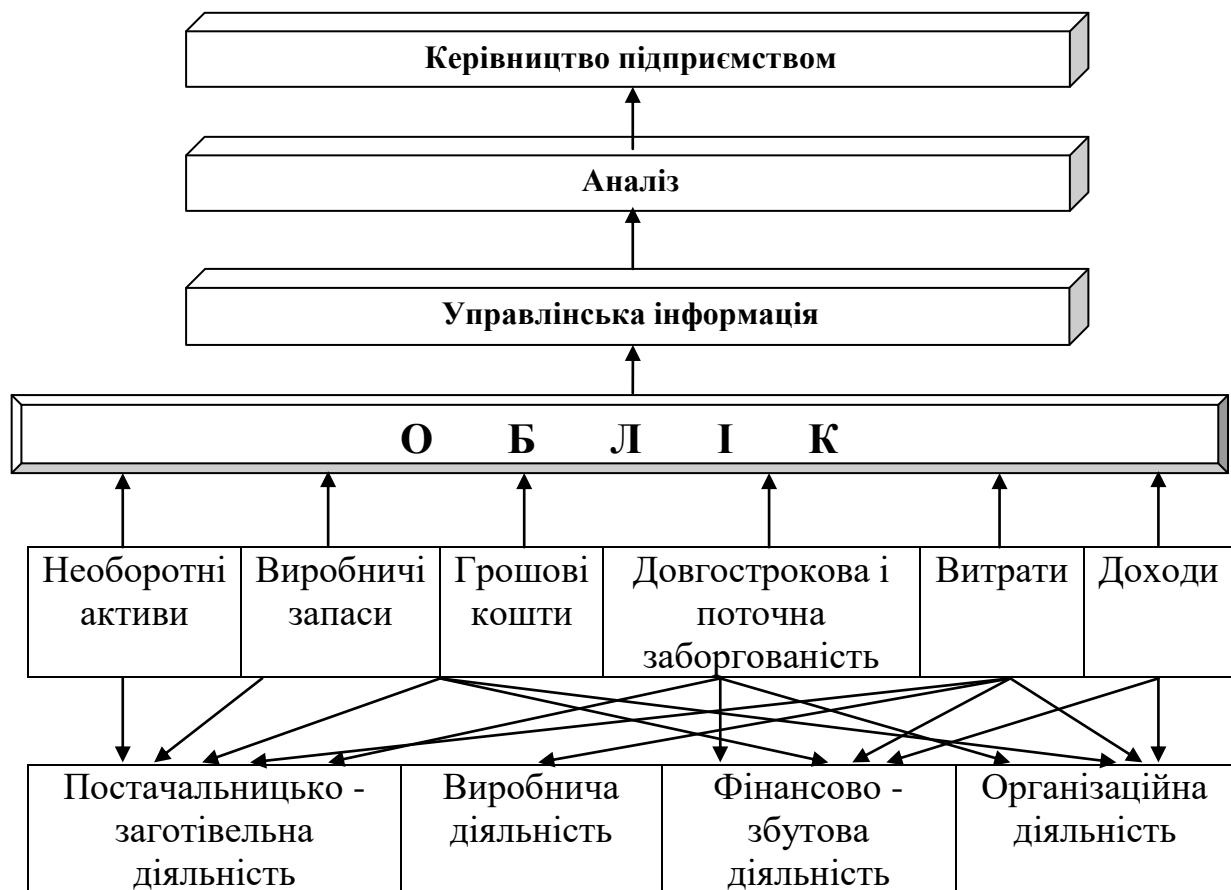


Рис. 1.14. Модель системи управління підприємством

Організаційна модель. Вона включає в себе деталізований облік доходів, витрат, фінансових результатів за центрами виникнення витрат, центрами відповідальності та центром прибутку.

Функціональна модель. В її основі лежить чіткий поділ функцій управління в процесі кругообігу коштів на підприємстві і вимірювання результатів використання цих функцій.

Технологічна модель. В її основі лежить технологічний процес конкретного виробництва. Технологія розрізняється за галузями, а всередині галузі – за підприємствами, тому типової моделі не існує, але розроблені основоположні принципи побудови таких моделей.

Економічна модель. Її основою є розподіл витрат виробництва на прямі і непрямі. Економічна модель в управлінському обліку аналогічна моделі у фінансовому обліку, так як в результаті обліку формується повна собівартість продукції. Відмінність між ними полягає в оперативності

інформації і значно більшою мірою деталізації прямих і непрямих витрат в управлінському обліку.

При застосуванні будь-якої моделі організації системи управлінського обліку вона повинна бути економічно ефективною: витрати на розробку системи не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

1.7. Принципи побудови управлінського обліку

Організаційна та виробнича структури підприємства та його внутрішньогосподарський механізм є базою для побудови управлінського обліку. Вони організуються на підставі загальних принципів організації управлінського обліку (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Загальні принципи організації управлінського обліку

Принципи організації управлінського обліку	Суть принципу
1. Задоволення потреб користувачів різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації	Управлінський облік повинен бути організований на підприємствах для всіх рівнів управління – оперативного, тактичного та стратегічного
2. Обґрунтованість по відношенню кожного виробничого підрозділу, виникають відносини типу «витрати-обсяг діяльності-прибуток»	Витрати можна визнати достатньо обґрунтованими, якщо виробничі потужності підрозділів матимуть оптимальне завантаження
3. Узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності	Обов'язковим у зведеному обліку є відображення власних витрат підрозділу, величини трансфертних цін на матеріальні ресурси та готову продукцію, рівня прибутку
4. Контроль за обсягами виробництва власними витратами та прибутком кожного підрозділу з використанням планів та кошторисів	Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури повинна дозволити пов'язати діяльність та відповідальність конкретних осіб з результатами роботи всього підприємства. В цьому випадку важливим є принцип відповідності кошторисів структурних підрозділів загальному кошторису підприємства

Підприємство може самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського управлінського обліку, а також звітності і контролю господарських операцій. Отже, неможливо

визначити чіткий порядок організації управлінського обліку на кожному підприємстві, однак можна визначити цілий ряд факторів, які впливають на його побудову, а також визначити загальні принципи організації обліку для управлінських потреб.

Організація бухгалтерського управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів: **методологічний; методичний; організаційний.**

На першому, методологічному етапі, обирається модель управлінського обліку залежно від завдань, вирішення яких покликана забезпечити створювана облікова система (абзорпшен-костинг або директ-костинг з відповідними модифікаціями; інтегрована або автономна система), визначаються об'єкти витрат та ознаки узагальнення в обліку інформації для аналізу за окремими сегментами ринку (за галузевою або територіальною ознакою, а також за номенклатурою товарів).

Другий, методичний етап, характеризується підбором елементів методу управлінського обліку, які забезпечують формування інформації, необхідної для прийняття належних управлінських рішень: визначення плану рахунків бухгалтерського обліку (при потребі — також і додаткової системи рахунків); підбір складу реєстрів аналітичного і синтетичного обліку; вибір складу калькуляційних статей для обліку витрат; розробку форм внутрішньої звітності і контролю за здійсненням господарських операцій та виконанням виробничих завдань тощо.

Третій, організаційний етап, передбачає визначення кола осіб і розмежування обов'язків між вказаними працівниками підприємства, які будуть задіяні в системі збору й опрацювання інформації управлінського обліку.

Служба управлінського обліку найчастіше підпорядковується фінансовому директору і забезпечує:

- розуміння стратегічних цілей бізнесу, місця управлінського обліку в системі управління, особливостей організації та технології виробництва та їх впливу на побудову системи обліку, сучасної позиції підприємства у бізнес-середовищі;
- усвідомлення того, що бухгалтерія повинна мати відповідні поля взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства;

- проектування впливу організації системи підготовки інформації на показники-індикатори діяльності підприємства (сприятливі та несприятливі, економічні та фінансові наслідки застосовуваних способів ведення обліку);

- вибір варіанта назви структурного підрозділу, його керівника та співробітників.

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку частина інформації про витрати і доходи формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, тому важливим принципом організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. В процесі історичного розвитку сформувалися і розвивалися три основні системи управлінського обліку:

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

Загальна система (її в Україні можуть застосовувати лише суб'єкти малого підприємництва). Облік витрат здійснюється за елементами, які наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках 7 класу «Доходи», списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інтегрована система – система, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль на її виробництво («вмонтування» рахунків «виробничого» обліку в загальну систему рахунків, які кореспондують з рахунками фінансового обліку).

Переплетена система передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують між собою.

1.8. Процес формування облікової інформації за рівнями управління

В управлінському обліку особлива увага приділяється внутрішній інформації, яка характеризує різні сторони виробничої діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації

продукції, а також фінансові результати роботи всього підприємства та його структурних підрозділів.

Згідно з НП(С)БО, облікова інформація являє собою інформацію про стан, структуру та рух майна підприємства і джерела його утворення, господарські процеси та результати фінансової та виробничо-господарської діяльності підприємства. В залежності від вимог, що висуваються до облікової інформації, вона може володіти різними комбінаціями притаманних їй властивостей і відрізнятися характерними особливостями. Зокрема в системі економічної безпеки підприємства найбільш важливим є розмежування облікової інформації по відношенню до її відкритості та основних користувачів на інформацію фінансового обліку, яка узагальнюється у фінансовій звітності, та інформацію управлінського обліку, що фіксується у внутрішній звітності підприємства, як це показано на рис.1.15.

Такий поділ викликаний в першу чергу посиленням вимог до забезпечення збереження комерційної таємниці діяльності підприємства.

Головною метою надання інформації фінансового обліку відповідно до НП(С)БО та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є забезпечення користувачів відкритою, достовірною та повною інформацією про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Для прийняття управлінських рішень, як і для оцінки і контролю, не завжди потрібна повна сукупна інформація. Потрібна для прийняття таких рішень інформація накопичується у функціональних відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. В будь-якому випадку при поданні інформації менеджерам слід відобразити зв'язки між підрозділами та показниками і процес їх формування.

В основі вибору конкретної методології системи управління економічною інформацією на рівні підприємства лежать різні аспекти: економічні; юридичні; організаційні; техніко-технологічні. На їхній основі формується власне управлінський облік, що являє собою систему організації, збору і накопичення даних, необхідних для вирішення конкретної управлінської задачі

у вигляді взаємозалежних блоків (підсистем): обліку витрат; показників діяльності; управлінських звітів.

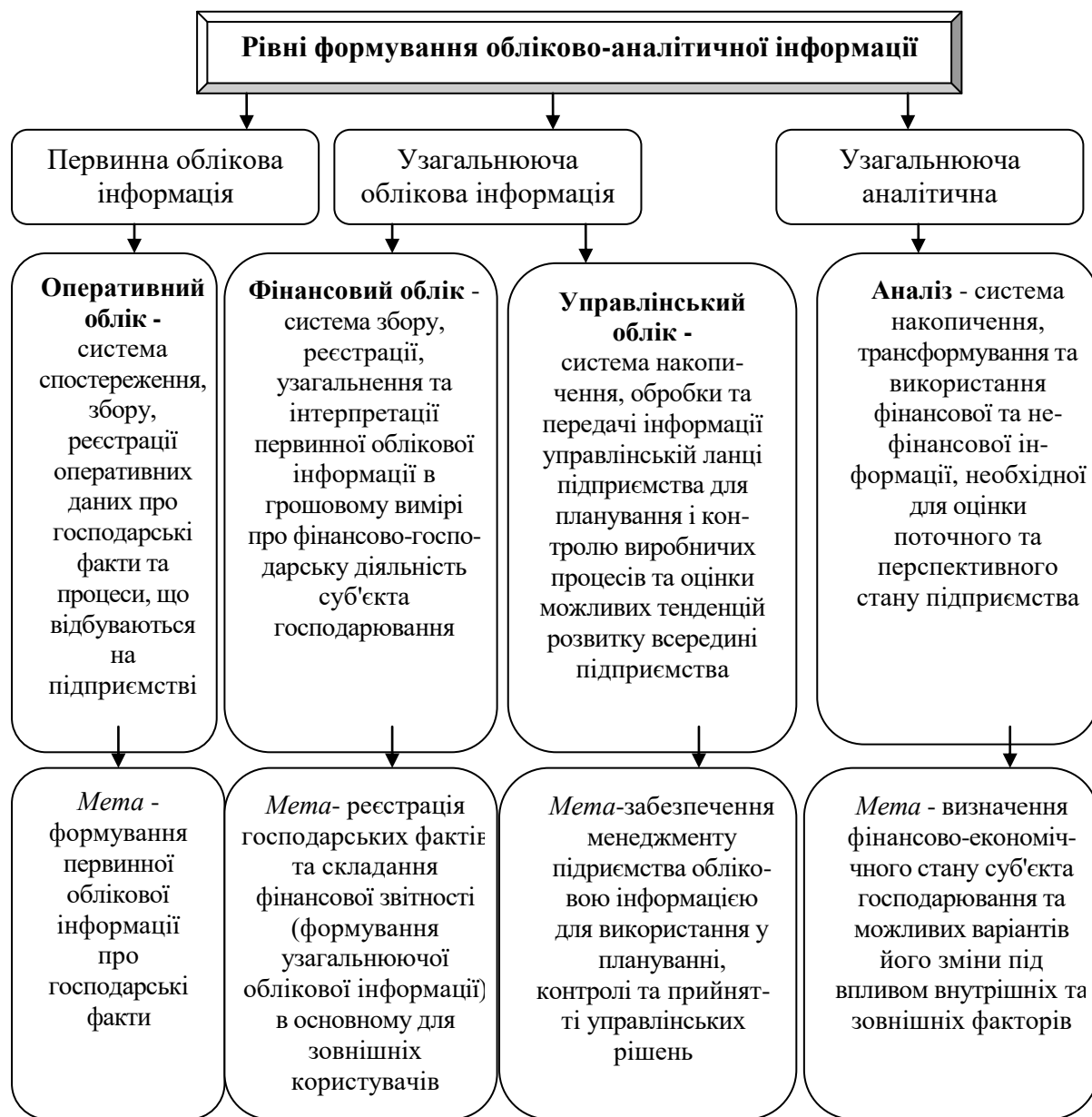


Рис. 1.15. Рівні формування обліково-аналітичної інформації

Система організації й збору облікових даних показана в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Етапи формування облікової інформації для управління на рівні підприємств

Етапи	Завдання	Шляхи вирішення
1	2	3
Перший етап	Формування управлінського рішення облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення. На цьому етапі необхідно визначити: управлінську задачу і її рішення (управлінське); дані, що потрібні для її рішення, систему збору і правила документообігу	Результати, яких планується досягти, і визначення відповідальних за досягнення зазначених результатів, відображення їх у відповідній системі управлінської звітності
Другий етап	Узгодження прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою й бухгалтерською практикою і діючими на підприємстві обліковими технологіями	Узгодження даних систем обліку, яка наявна інформація може бути використана при формуванні управлінського обліку, і як вимоги управлінського обліку можуть привести до зміни в існуючих облікових даних
Третій етап	Впровадження облікових технологій, максимально адаптованих до потреб управління	Розробка Положення про організацію обліку та складових облікової політики. На цьому етапі здійснюється реалізація прийнятих рішень

1.9. Облік за центрами відповідальності

До складу будь-якого суб'єкта господарювання входять структурні підрозділи, які визначають його організаційну структуру, виконують різні функції і несуть повну відповідальність за результати своєї діяльності.

Центр відповідальності - це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Центр відповідальності являє собою частину системи управління підприємством і, як будь-яка система, має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (роботи, послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону.

Система обліку за центрами відповідальності створюється на великих децентралізованих підприємствах; функціонує на задоволення інформаційних потреб внутрішньофірмового управління; дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях підприємства і оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів на підставі проведення первинного аналізу; відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління. Специфіка інструментів і методів, які застосовуються в системі обліку за центрами відповідальності до окремого підрозділу, залежить від того, яким статусом володіє даний центр відповідальності.

Облік за центрами відповідальності - це система бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз і подання інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників.

Така система обліку характеризується:

- персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та надходжень;
- визначенням конкретних статей, що контролюються. Керуючий повинен відповідати лише за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати;
- керівник центру відповідальності повинен не лише надавати звітність за фактичними витратами і результатами, а й складати кошториси на майбутній період.

При здійсненні обліку за центрами відповідальності збирають інформацію про витрати і доходи за кожним окремим

центром відповідальності з метою виявлення відхилень, встановлюють причини відхилень відповідальних осіб.

Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробки й реалізації відповідних заходів, якщо відхилення виявляється суттєвими.

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

1.10. Система записів господарських операцій на рахунках управлінського та фінансового обліку

Важливим методологічним питанням організації Плану рахунків управлінського обліку є місце його ведення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Міжнародна практика створила два основні підходи до структури Плану рахунків (рис. 1.16).

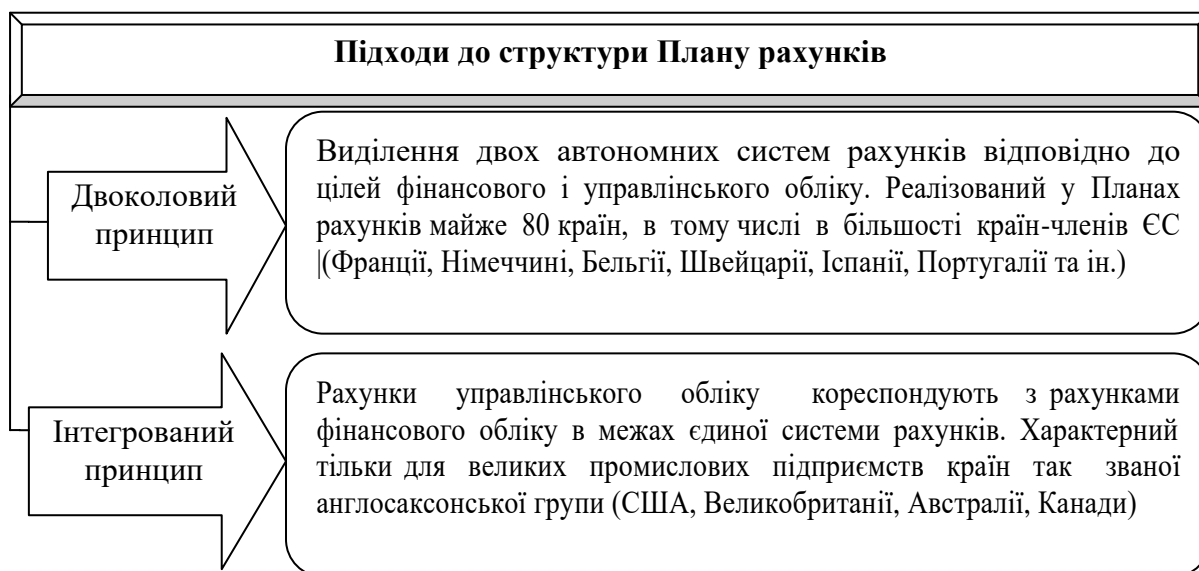


Рис.1.16. Підходи до структури Плану рахунків

В процесі історичного розвитку сформувались і розвивались три основні системи обліку:

- загальна система;
- переплетена система;
- інтегрована система.

Загальну систему обліку застосовують підприємства обліку сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпуск, надходження), наприкінці звітного періоду проводиться інвентаризація запасів в місцях їх зберігання і на підставі її результатів та даних, відображених в бухгалтерському обліку на початку звітного періоду, визначаються кількість витрачених та отриманих запасів.

Облік витрат підприємства ведеться за елементами, кількість та склад яких визначається самим підприємством. Доходи обліковуються за їх видами: від реалізації продукції (товарів), від інвестицій у цінні папери тощо. Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються шляхом списання сальдо на рахунок «Прибутків та збитків», за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства.

Переплетена система обліку передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують один з одним.

В системі рахунків управлінського обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

В системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

У фінансовому обліку використовується «Контрольний рахунок фінансового обліку», а в управлінському - «Контрольний рахунок управлінського обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову, «дзеркально» відображаючи порядок записів в них.

Сума прибутку за даними управлінського обліку не збігається з величиною прибутку в фінансовому обліку. Це пояснюється тим, що в системі управлінського обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються ще й прибутки та збитки від позареалізаційних операцій, зокрема, одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди тощо.

На практиці розбіжності в прибутку можуть бути зумовлені також відмінностями в методах оцінки запасів. Так, наприклад, використання методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу ЛІФО – в управлінському обліку звичайно призведуть до розбіжностей в сумі прибутку, що вимагатиме її додаткового узгодження.

Більшість промислових підприємств США, Великобританії, 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 через «включення» рахунків управлінського 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 витрат виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів протягом звітного періоду.

При створенні інтегрованої системи обліку однією з найголовніших проблем, яку потрібно вирішувати підприємству, є організація обліку витрат і калькулювання продукції (товарів, робіт, послуг). У фінансовому обліку пріоритетним є облік витрат за економічними елементами. А в управлінському обліку передбачають можливість розподілу витрат ще й за іншими критеріями, зокрема за цільовим призначенням, за місцями виникнення, за видами продукції тощо.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій підприємств і організацій України передбачено впровадження інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка передбачає «вмонтування»

рахунків управлінського обліку в систему рахунків фінансового обліку підприємства.

1.11. Функції бухгалтерів-аналітиків та розподіл обов'язків у бухгалтерії

Управлінський облік є складовою системи управління, забезпечує надання інформації для визначення стратегії, планування, контролю поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності, отже, система управління і облік взаємопов'язані.

Бухгалтери, наділені управлінськими функціями, називаються бухгалтерами - аналітиками.

В організаційній структурі будь-якого підприємства між його окремими підрозділами можливі лінійні і нелінійні (штабні) виробничі відносини.

Лінійні відносини припускають дачу вказівок підлеглим особам. Головний бухгалтер-аналітик відповідає за роботу всієї бухгалтерської служби, отже, тут також наявні лінійні відносини.

Нелінійні (штабні) виробничі відносини виникають тоді, коли один відділ надає послуги іншим відділам. У цьому сенсі функції бухгалтера-аналітика також мають штабний характер, так як підпорядкована йому бухгалтерська служба консультує, обслуговує і координує інші підрозділи підприємства.

На бухгалтера-аналітика покладаються такі функції: планування, контроль і регулювання, організація та мотивація (рис. 1.17).

Планування. На стадії планування бухгалтер-аналітик бере участь у розробці окремих бюджетів підприємства, які потім зводяться ним у загальний (генеральний) бюджет, що подається на затвердження керівництву. При розробці виробничого бюджету (виробничої програми підприємства) завдяки діяльності бухгалтера-аналітика забезпечується узгодженість у роботі окремих цехів, дільниць і бригад, запобігання появі так званих вузьких місць у виробничому процесі.



Рис. 1.17. Функції бухгалтера-аналітика

Він бере участь в обговоренні виробничої програми підприємства, в оцінці пропозицій щодо капітальних вкладень, виявляє найбільш рентабельні види продукції, рекомендує потенційні ринки збуту і оптимальні ціни. Сучасний бухгалтер-аналітик в рівній мірі повинен володіти методами оперативного бухгалтерського обліку, фінансового аналізу і фінансового планування .

Для здійснення процесу *контролю і регулювання* використовуються дані управлінського обліку, що зводяться у звіти про досягнуті результати, в яких наводиться порівняльний аналіз фактичних результатів і запланованих показників для кожного центру відповідальності, що очолюється менеджером, який володіє делегованими повноваженнями і відповідає за результати роботи певного сегменту.

Бухгалтер-аналітик відіграє важливу роль в процесі контролю і регулювання, інформує менеджера про випадки відхилень окремих результатів виробництва від планових показників. Іншими словами, бухгалтер-аналітик допомагає здійснювати процес контролю і регулювання шляхом проведення оперативного аналізу виробничих результатів і визначення слабких місць виробництва. Цей спосіб управління на підставі відхилень звільняє менеджерів від необхідності приділяти час і увагу тим операціям виробничого процесу, які здійснюються

відповідно до планів. Крім того, цей спосіб дає можливість інформувати керівництво про те, на яких ділянках виробництва не можна досягнути запланованих показників.

Управлінський облік сприяє здійсненню *організаційної роботи* шляхом створення і удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності. Наприклад, плани надходять тим менеджерам, які будуть відповідати за їх реалізацію, при цьому вони повинні чітко розуміти, які завдання поставлено перед ними на майбутній бюджетний період. Крім того, інформація, що міститься в кошторисі, може бути корисною для менеджерів різних підрозділів підприємства з точки зору організації взаємодії між ними, коли кожен знає, в яких умовах буде діяти його партнер (вимоги, які ставляться до нього, його потреби, можливі обмеження).

Мотивація, як одна із функцій бухгалтера-аналітика, полягає у складанні кошторисів і звітів про їх виконання, які відіграють важливу роль в стимулюванні діяльності працівників підприємства. Кошториси містять планові показники, які повинні спонукати менеджерів будувати роботу так, щоб підприємство в цілому змогло досягти поставлених перед ним цілей, адже чітке уявлення про планові показники краще стимулює діяльність людей, ніж незрозумілість і невизначеність. Звіти про виконання кошторису покликані інформувати про те, які показники повинні бути досягнуті. Крім того, бухгалтер-аналітик сприяє стимулюванню діяльності працівників підприємства, надаючи допомогу у визначенні потенційних управлінських проблем і кола питань, які вимагають детального розгляду. Він створює основу для підвищення ефективності здійснення керівниками процесу контролю і регулювання.

Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер-аналітик повинен правильно зрозуміти потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових розрахунків.

Контрольні питання

1. У чому полягає сутність і зміст управлінського обліку та етапи його розвитку?
2. З яких основних етапів складається управлінський облік?
3. У чому полягає взаємозв'язок управлінського, фінансового та податкового обліку?
4. Які основні предмети, об'єкти та методи застосовують у управлінському обліці?
5. Назвіть принципи та функції управлінського обліку?
6. У чому полягають особливості обліку за центрами відповідальності?
7. Розкажіть, як проводяться записи господарських операцій на рахунках управлінського та фінансового обліку?
8. У чому полягають функції бухгалтерів-аналітиків?

2. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

2.1. Поняття витрат в управлінському та податковому обліку

Трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

Стандарт	Визначення
Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ)	Витрати – це сума будь - яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця)
МСБО	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відображається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
НП(С)БО «Витрати»	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені

У вітчизняній економічній літературі трактування категорії «витрати» не є однозначним. Розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Визначення сутності поняття «витрати» як економічної категорії подано на рис. 2.1.

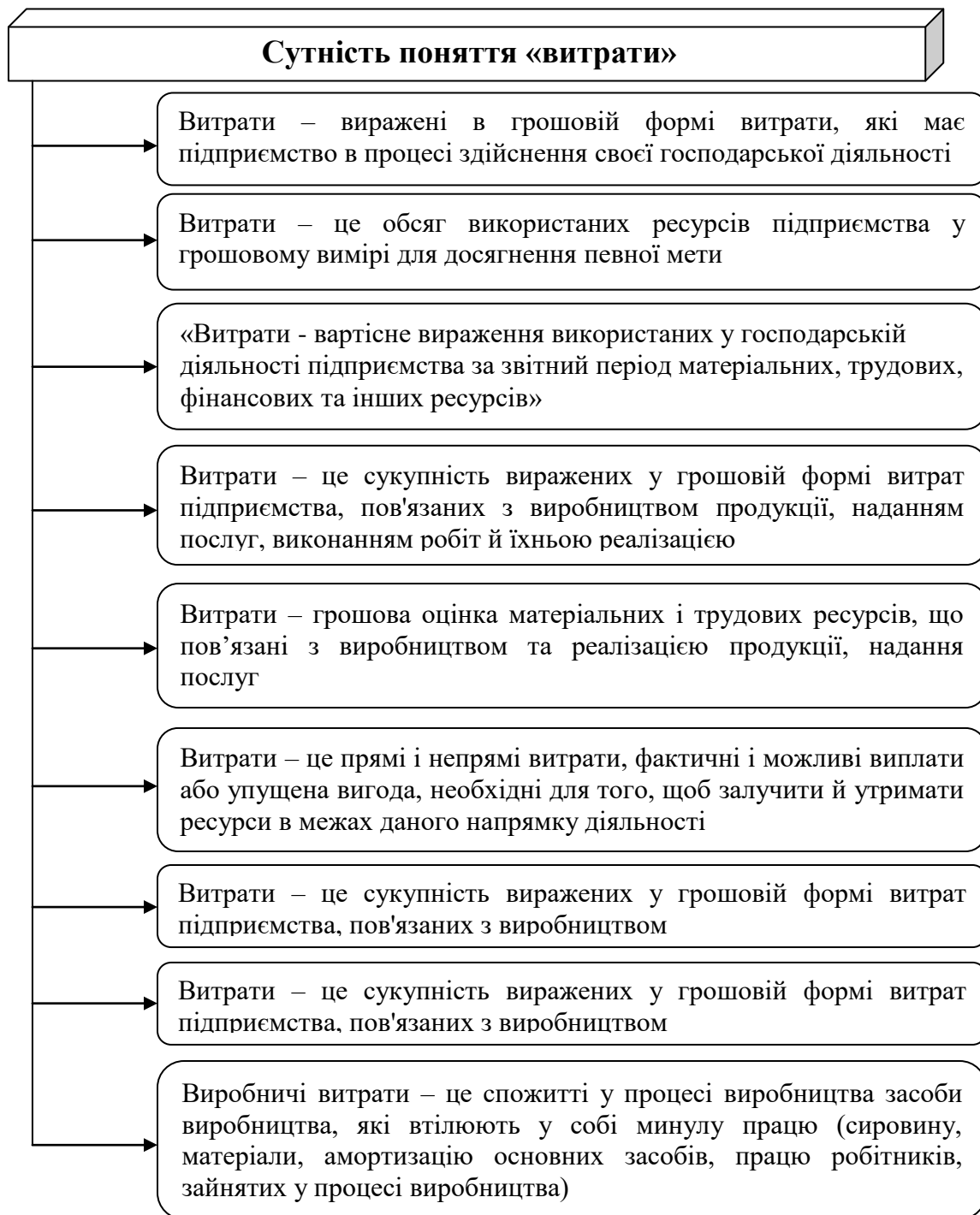


Рис. 2.1. Визначення сутності поняття «витрати»

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

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

Основними передумовами управління витратами є такі напрями:

1. В управлінні витратами найбільш важливе значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його.

2. Основним принципом управління витратами є відповідність системи обліку цілям управління.

3. Критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.

4. Основна увага повинна приділятися розподілу непрямих витрат та визначенню точної фактичної собівартості на прогнозні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва.

5. Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі витрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищенні його ефективності.

6. Управління витратами може бути досягнуто, якщо встановити чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності.

Основні переваги обліку витрат полягають в тому, що він точно відображає, де були здійснені витрати, і створює передумови для їх скорочення. Облік витрат допомагає керівництву виявляти ті підрозділи, які відповідальні за здійснені витрати.

Завданнями обліку витрат є:

- скорочення витрат шляхом порівняння фактичних витрат з витратами, передбаченими в кошторисі;

- збалансування виробництва за підрозділами, щоб підтримувати рівномірний потік матеріалів;
- забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;
- розподіл накладних витрат тощо.

ПКУ максимально наближає класифікацію витрат бухгалтерського управлінського і податкового обліку, оскільки структура витрат, що подана в ньому, дещо відрізняється від правил бухгалтерського обліку в частині формування собівартості продукції (табл. 2.2).

На даний час відповідно до норм, встановлених ПКУ, витрати, що формують собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей.

Схематично класифікація витрат, що подана у ПКУ, показана на рис. 2.2.

Зараз діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. До складу собівартості включаються всі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом товарів, виконанням робіт та наданням послуг, тоді як в бухгалтерському обліку у виробничу собівартість включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Згідно з новими правилами податкового обліку, всі загальновиробничі витрати обліковуються у складі «інших витрат».

Відповідно до П(С)БО 16 *загальновиробничі витрати* розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу. Також, згідно з П(С)БО 16, до складу собівартості входять і витрати від втрати браку, а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, за виключенням втрат від браку, які складаються із вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку в разі реалізації такої продукції.

Таблиця 2.2

Порівняння порядку визнання витрат в бухгалтерському і
податковому обліку

№	Стаття	Бухгалтерський облік (П(С)БО 16)		Податковий облік (ПКУ)				
		Визнання витрат	Списання витрат					
1	2	3	4	5				
1	Собівартість реалізованих товарів	Визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	В момент отримання доходу від реалізації такої продукції	Визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг				
2	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)				а	Виробнича собівартість	Інші витрати (п.138.5,138.10 – 138.12,ст.140, ст.141 ПКУ) визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються	
								прямі матеріальні витрати
								прямі витрати на оплату праці
								інші прямі витрати
				загальновиробничі витрати				
б	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати			Відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення			
3	Адміністративні витрати	В тому звітному періоді, в якому вони були здійснені						
4	Витрати на збут							
5	Інші операційні витрати							
6	Фінансові витрати							
7	Інші витрати звичайної діяльності							

Витрати операційної діяльності, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг). Також, згідно з ПКУ, суми, відображені у складі витрат платника податку, у тому числі в частині амортизації необоротних активів, не підлягають повторному включенню до складу його витрат.

Собівартість складається із собівартості придбаних та реалізованих товарів (Р, П) та інших витрат, які беруться, зокрема, для визначення браку, собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг).

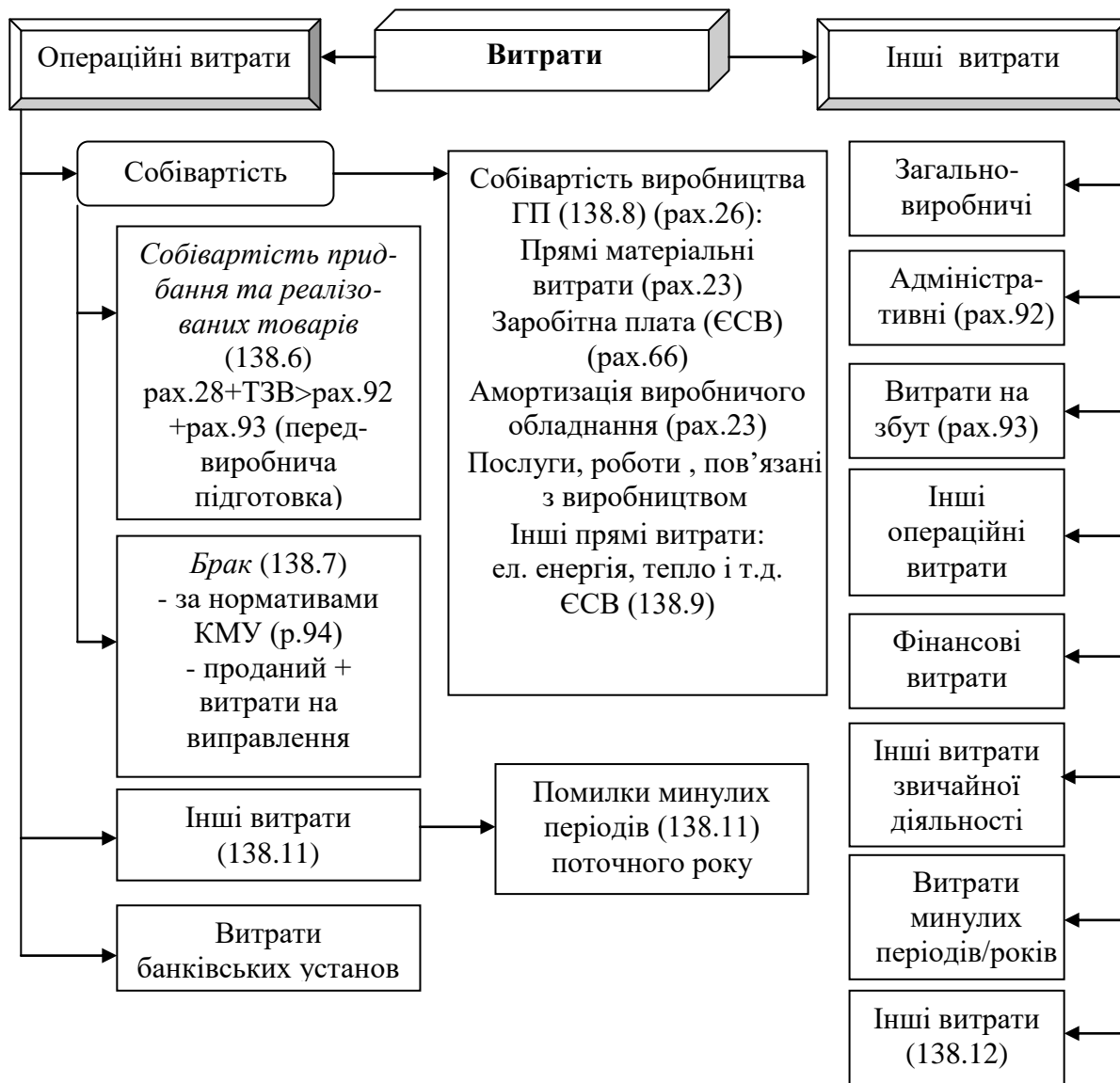


Рис.2.2. Схема податкової класифікації витрат

Друга частина витрат – *інші витрати*. Склад інших витрат визначається статтею 138 ПКУ, вони включають в себе інші витрати, які визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку; собівартість придбаних товарів та реалізованих товарів, що формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та

доведення до стану, придатного для продажу; загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, витрати минулих періодів, інші витрати.

В податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, загальновиробничі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності відображаються в податковому обліку аналогічно бухгалтерському обліку у П(С)БО 16, але з урахуванням особливостей витрат подвійного призначення, витрат, пов'язаних з нерезидентами, офшорами, а також витратами, що не включаються до складу витрат. Не включаються у склад витрат суми авансів та витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця (ФОП), що сплачує єдиний податок. Винятком є витрати, понесені у зв'язку із придбанням робіт, послуг у ФОП платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації.

2.2. Принципи облікової класифікації витрат

Принципи облікової класифікації витрат за різними ознаками забезпечують більш глибоке вивчення їх складу та характеру, дозволяють використовувати економічно обґрунтовані напрями їх групування в практиці економічної роботи.

Класифікація витрат для цілей управлінського обліку подана на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Варіант класифікації витрат в управлінському обліку

Оскільки управлінські рішення, як правило, спрямовані на перспективу, керівництву, в першу чергу, необхідна інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим виділяють очікувані (релевантні) та безповоротні (нерелевантні) витрати.

Так, *очікувані (релевантні) витрати* — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень,

тобто майбутні витрати. Точніше, це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Безповоротні (нерелевантні) витрати — це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Важливим є також поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. Така їх класифікація використовується при організації обліку за центрами відповідальності.

Зокрема, **контрольовані витрати** — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив. Наприклад, контроль використання матеріалів начальником підрозділу підприємства.

Відповідно, **неконтрольовані витрати** — це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них (амортизація обладнання).

Розглядаючи варіанти управлінських рішень, слід брати до уваги не лише дійсні, а й уявні витрати.

Дійсні витрати — це витрати, які вимагають реальної сплати грошей або витрачання інших активів.

Категорія **уявних (можливих) витрат** притаманна лише управлінському обліку і передбачає можливу вигоду, яка втрачається, коли вибір одного напрямку вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Уявні витрати виникають лише серед очікуваних витрат, не відображаються в облікових регістрах і беруться до уваги лише за умови обмеженості ресурсів.

В управлінському обліку розрізняють також прирістні (маржинальні) та середні витрати залежно від підходів до визначення собівартості одиниці продукції.

Так, **прирістні витрати** — це додаткові витрати, які з'являються в результаті виготовлення чи продажу додаткової одиниці або партії продукції.

Середні витрати — це витрати на одиницю продукції всього випуску.

2.3. Методи вивчення поведінки витрат

Витрати по-різному реагують на зміну факторів діяльності.

Поведінка витрат - це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства. Зміни у величині та складі витрат відбуваються під впливом господарських операцій. Діяльність, яка впливає на витрати, називають фактором витрат. Для різних функцій бізнесу вони різні.

Приклади факторів витрат наведені в табл. 2.3. Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат та побудувати їх функцію.

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

Таблиця 2.3

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробки	Кількість проектів. Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість продукції. Кількість складових частин продукції
Виробництво	Обсяг виробництва Кількість переналагоджень обладнання Основна заробітна плата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень Кількість продавців. Виручка
Доставка	Кількість замовників Вага вантажів. Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень. Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень. Кількість персоналу

Функція витрат — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора. Вона може бути описана таким рівнянням:

$$Y = a + b x, \quad (2.1)$$

де Y — загальні витрати;
 a — постійні витрати;
 b — змінні витрати на одиницю продукції;
 x — значення фактора витрат.

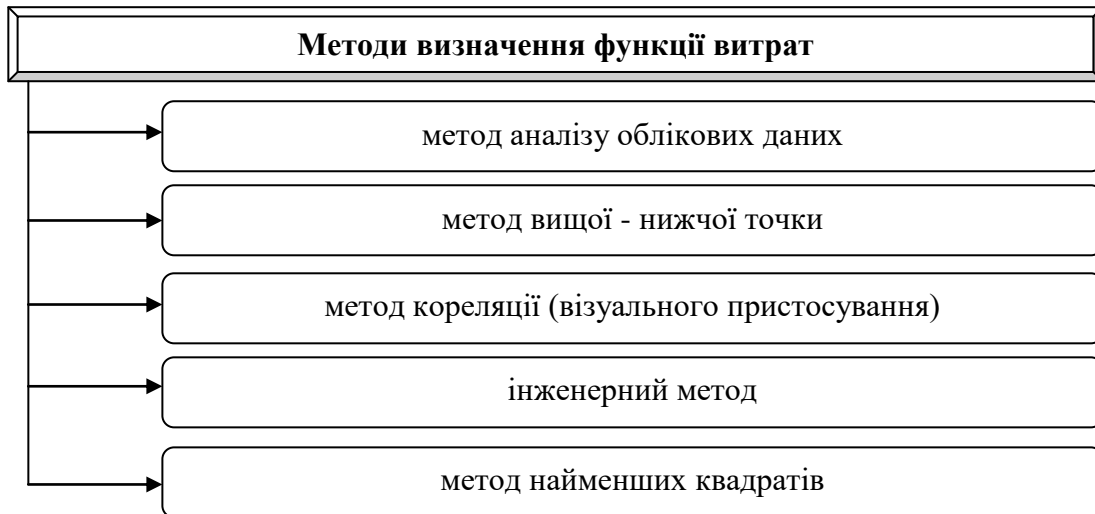


Рис. 2.4. Методи визначення функції витрат

Визначення функції витрат здійснюється різними методами, а саме:

- **метод аналізу облікових даних**, який передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку;

- **метод вищої - нижчої точки**, який передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності;

- **метод кореляції (візуального пристосування)** — це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат;

- **інженерний метод**, який полягає в тому, що на кожен статтю витрат встановлюються, виходячи з технологічних потреб, нормативи на використання ресурсів у натуральному виразі, а витрати планують шляхом множення цих нормативів на ціни;

- *метод найменших квадратів* дозволяє найбільш точно визначити склад та значення постійної та змінної частини витрат. Відповідно до цього методу розраховуються показники витрат таким чином, щоб квадрат відстані від усіх точок, що надають значення витрат до теоретичної лінії регресії, був мінімальний.

Підприємство самостійно вирішує, який з методів обрати, залежно від особливостей підприємства та технології виробництва.

Розуміння взаємозв'язку між витратами та їх факторами дозволяє передбачати майбутні релевантні витрати. Для опису поведінки витрат в літературі вживають поняття: змінні, умовно-змінні (напівзмінні), постійні, напівпостійні.

До *умовно-змінних* (змінних) витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням. Наприклад, витрати на сировину та матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), відрахування на соціальні заходи тощо.

Змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Умовно-постійні — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється.

До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Зверніть увагу на те, що змінні витрати на одиницю продукції при зміні обсягу виробництва залишаються незмінними, постійні ж витрати на одиницю продукції будуть зменшуватися при збільшенні обсягу виробництва і навпаки.

В основу групування на змінні та постійні покладено припущення релевантного діапазону та часу.

Релевантним діапазоном називають діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Зазвичай релевантний діапазон - це нормальний очікуваний діапазон діяльності підприємства. За його межами змінні витрати не є лінійною функцією обсягу діяльності

внаслідок, наприклад, понаднормової оплати, знижок обсягу закупівлі, неефективного використання ресурсів.

Постійні витрати можна зобразити прямою лінією тільки в межах релевантного діапазону, оскільки тільки за короткий період витрати можуть бути змінними і постійними, в той час як упродовж більшого періоду всі вони набувають тенденції до змінних. Значну частину напівзмінних витрат становлять змішані витрати (тобто ті, що включають елементи змінних і постійних витрат), наприклад, витрати на ремонт і експлуатацію обладнання.

Значна частина змінних витрат зумовлена технологією, тому частину витрат називають технологічними змінними витратами. Це змінні витрати, що виникають внаслідок безперервного зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції. Частина постійних витрат зумовлена виробничою потужністю, тому їх називають обов'язковими постійними витратами (витрати на оренду, амортизаційні відрахування). Коли потужність уже визначена, то абсолютна величина обов'язкових витрат не змінюється залежно від ступеня використання потужності. При зміні обсягу діяльності важко змінити ці витрати за короткий час. Через це обов'язкові витрати мають тенденцію залишатися незмінними щодо обсягу діяльності в межах коротких періодів. Разом з тим їх поведінка залежить від інтервалу та від управлінських рішень. Дискреційними називають витрати, розмір яких визначає керівництво і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності (дослідження і розробки, реклама, навчання персоналу), в критичний час їх можна відмінити.

Контрольні питання

1. У чому полягає сутність і зміст витрат в управлінському та податковому обліку, їх порівняння?

2. За якими ознаками класифікуються витрати в управлінському обліку?

3. У чому полягають основні принципи облікової класифікації витрат, їх характеристика?

4. Які основні методи вивчення поведінки витрат, у чому полягає їх сутність?

3. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

3.1. Калькулювання повних витрат

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 за видами продукції (для оцінки запасів);
- обчислити суму витрат за центрами відповідальності (для контролю рівня витрат і оцінки діяльності центрів витрат).

Сутність системи обліку повних витрат полягає в тому, що в собівартість продукції включаються всі (змінні та постійні) витрати на її виробництво і реалізацію (рис. 3.1).

Для складання фінансової звітності підприємства застосовується система калькулювання повних витрат.

Основними призначеннями такого калькулювання є оцінка випущеної з виробництва продукції (роботи, послуги) для її оприбуткування, визначення собівартості виробленої та реалізованої продукції, щоб забезпечити можливість зіставити одержані доходи з понесеними витратами.

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Однак розвиток та інтеграція України вимагають вивчення та застосування в практиці зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання. Наочний перелік методів відображено на рис. 3.2.

Собівартість використовується як основний інструмент управління виробництвом та забезпечення діяльності підприємства на принципах комерційного розрахунку, що передбачає зіставлення витрат підприємства з його доходами, собівартості продукції з прибутком, отриманим від її реалізації.

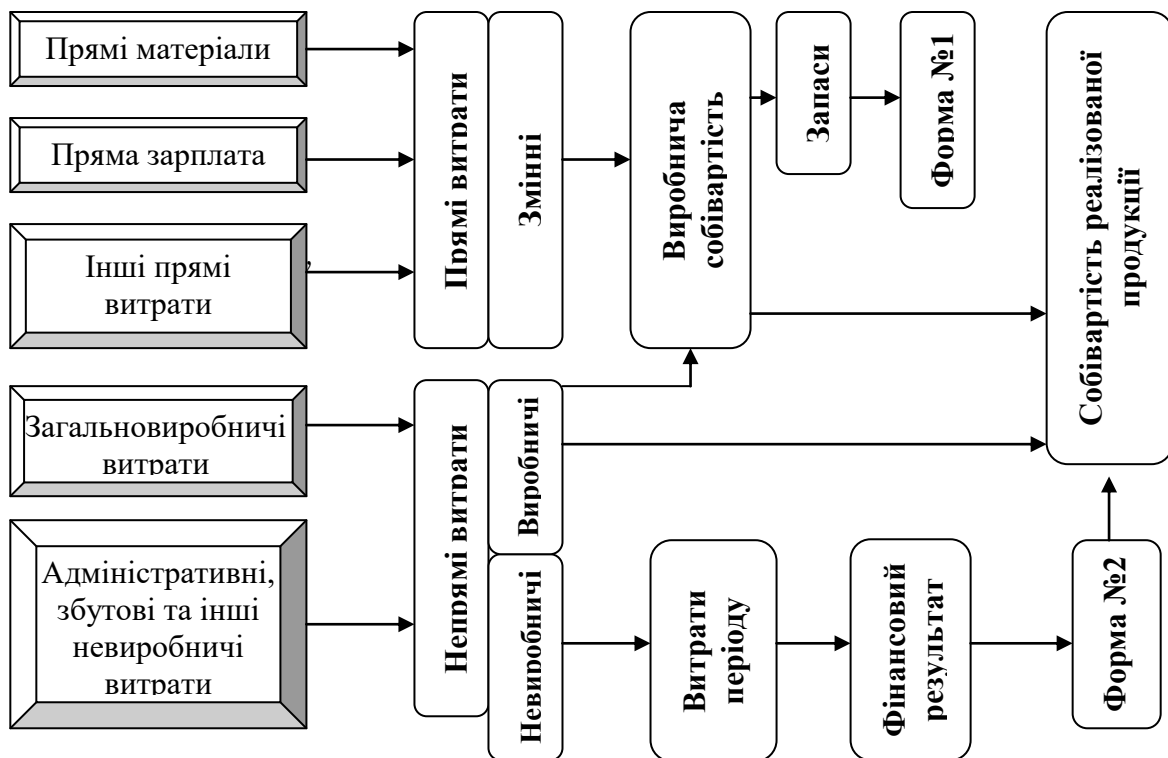


Рис. 3.1. Концепція калькулювання повних витрат

До виробничої собівартості включаються лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. Не включаються до виробничої собівартості, а списуються на витрати періоду, в якому вони були здійснені: понаднормові витрати і нестачі запасів; витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва; адміністративні витрати та витрати на збут.

Повна собівартість складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних витрат. Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та визначення ціни на продукцію.

Планова собівартість визначається з врахуванням прийнятих норм витрат матеріальних ресурсів, тарифних ставок та норм виробітку, а також планових показників виробництва продукції.

Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних в плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції

підприємства, яке відповідає вимогам її якості. Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних засобах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

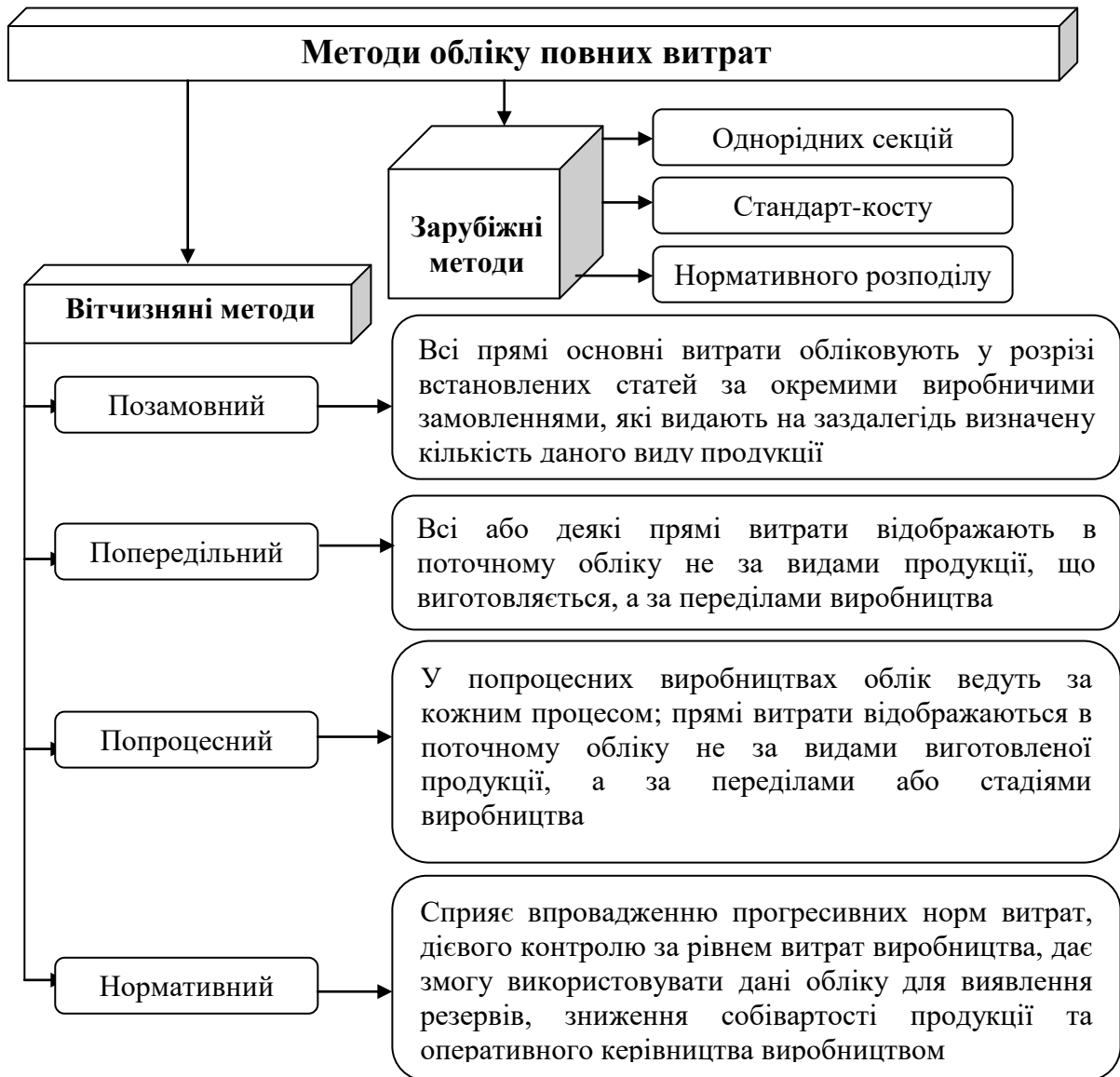


Рис. 3.2. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Фактична собівартість може відрізнятися від планової, так як вона характеризує реальні витрати на виробництво та реалізацію. Величина цих відхилень залежить від продуктивності праці, ефективності використання основних і оборотних засобів та інших факторів виробництва. Ще однією причиною відхилень фактичного рівня собівартості від запланованого можуть бути також зміни цін і тарифів на засоби виробництва та послуги.

Управління собівартістю продукції являє собою рутинний повторюваний процес, в ході якого постійно намагаються знайти можливість обґрунтованого зменшення витрат. В рамках одного виробничого циклу і в найбільш загальному вигляді цей процес може бути поданий у вигляді досить очевидних послідовних процедур: прогнозування і планування витрат (визначаються довго - і короткострокові тенденції змін окремих видів витрат, задаються їх орієнтири, що забезпечують вихід на певні значення показників прибутку і рентабельності); нормування витрат (встановлюються технічні обґрунтовані нормативи в натуральних і вартісних оцінках за окремими видами витрат, технологічними процесами, центрами відповідальності); облік витрат (враховуються витрати в заданій номенклатурі статей); калькулювання собівартості; аналіз витрат і собівартості (аналізуються фактичні витрати в порівнянні з плановими завданнями і нормативами, виявляються причини відхилень, визначаються резерви зниження собівартості); контроль і регулювання процесу управління витратами у випадку відхилення від запланованої динаміки витрат (вносяться поточні зміни до системи управління витратами, систем планування і нормування).

3.2. Об'єкт калькулювання повних витрат

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та вихід готової продукції. Під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо об'єктів і методів обліку виробництва, взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації. Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними

особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

У процесі розроблення облікової політики в частині витрат одним із найважливіших питань є їх групування - поділ на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані.

Проте сьогодні суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що призводить до неоднозначності зв'язків між виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції та зазначеними вище витратами. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат, то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість - це витрати, які ідентифікуються з конкретним продуктом праці або сегментом діяльності. Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Так, для цілей формування внутрішньої звітності та ціноутворення є необхідність визначати середню собівартість, яка містить:

- змінні витрати на одиницю;
- постійні витрати на одиницю.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції за видами виробів, місцями виникнення витрат, об'єктами обліку та об'єктами калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість. Проте такий зв'язок по-різному впливає на процедуру обліку виробничих витрат.

Тому дуже важливим є обґрунтований вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання продукції, а також оптимізація їх зв'язку.

Перелік об'єктів обліку витрат поданий на рис. 3.3.

Об'єктом калькулювання може бути вид продукції, окремий виріб, робота, послуга або група однорідних виробів, що в цілому зводиться до матеріальних об'єктів або робіт та послуг, які мають споживчу вартість і є результатом виробництва.

Альтернативним є підхід, який розроблений і з успіхом використовується багатьма закордонними компаніями - метод калькулювання витрат ABC. Його сутність - калькулювання за видами діяльності, яке базується на твердженні, що джерелом виникнення витрат є не продукція, а діяльність, і що певні продукти під час свого виготовлення потребують конкретних видів діяльності. Ці підходи зумовлені зростанням частки непрямих витрат.

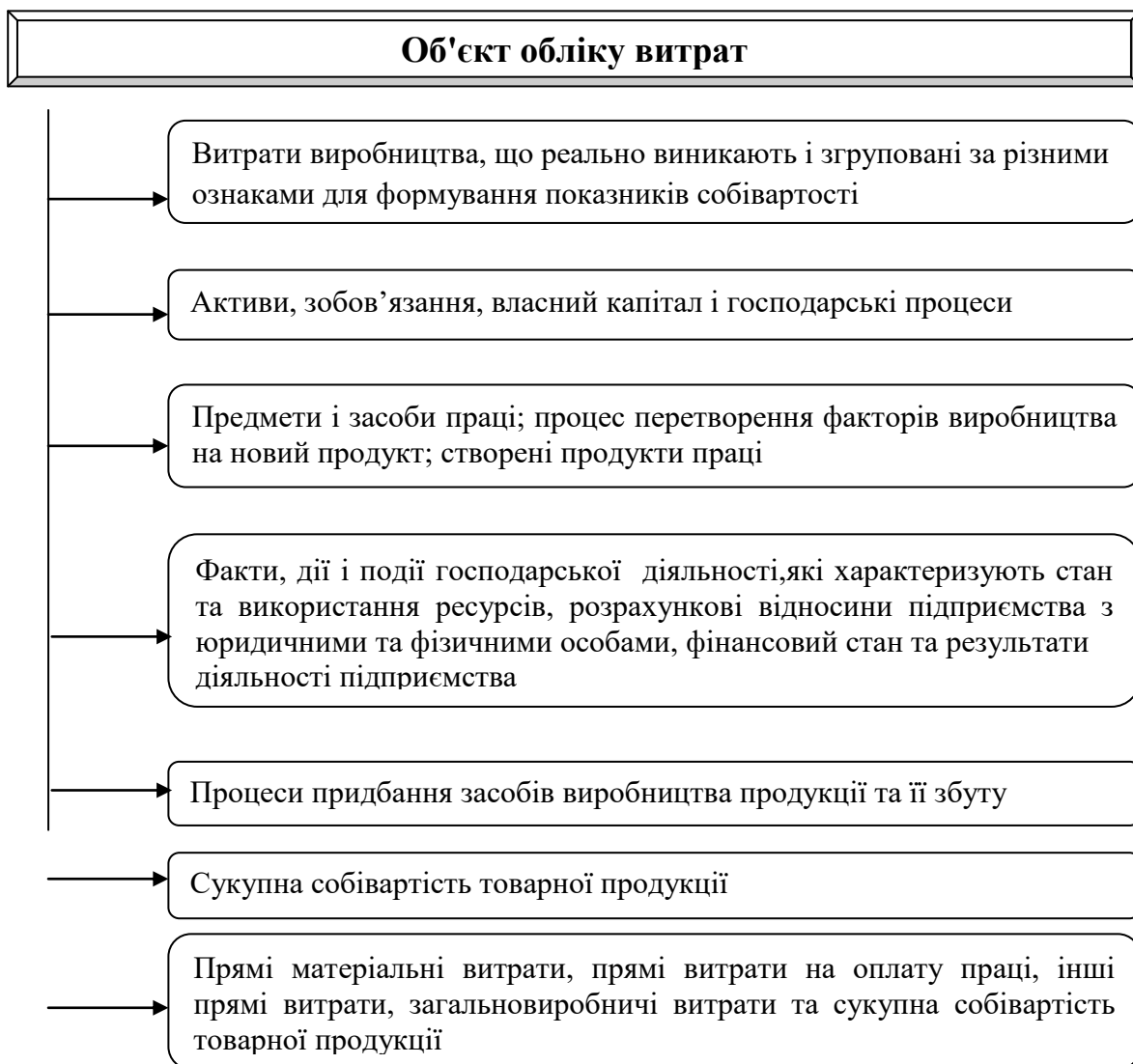


Рис. 3.3. Перелік об'єктів обліку виробничих витрат

3.3. Система виробничого обліку

Під системою виробничого обліку розуміють сукупність процедур щодо документування, угруповання, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. Будь-яка система виробничого обліку складається з пов'язаних між собою елементів (рис. 3.4).

Ця схема відбиває послідовне збільшення витрат у ході виробництва. Якщо у склад показників додати продажну ціну продукції, то можна визначити прибуток за кожним виробничим центром відповідальності.

Облік витрат за економічними елементами дозволяє визначити загальну суму витрат підприємства за звітний період за їх видами. Використання типової номенклатури елементів витрат дозволяє уніфікувати облік витрат на підприємствах різних галузей, власності та підприємств бізнесу. Але це групування витрат не відбиває їх цільового призначення.

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 таку номенклатуру статей калькуляції:

- сировина і матеріали;
- купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (віднімаються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати, пов'язані з освоєнням і підготовкою виробництва;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- цехові (загальновиробничі) витрати;
- побічна продукція;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

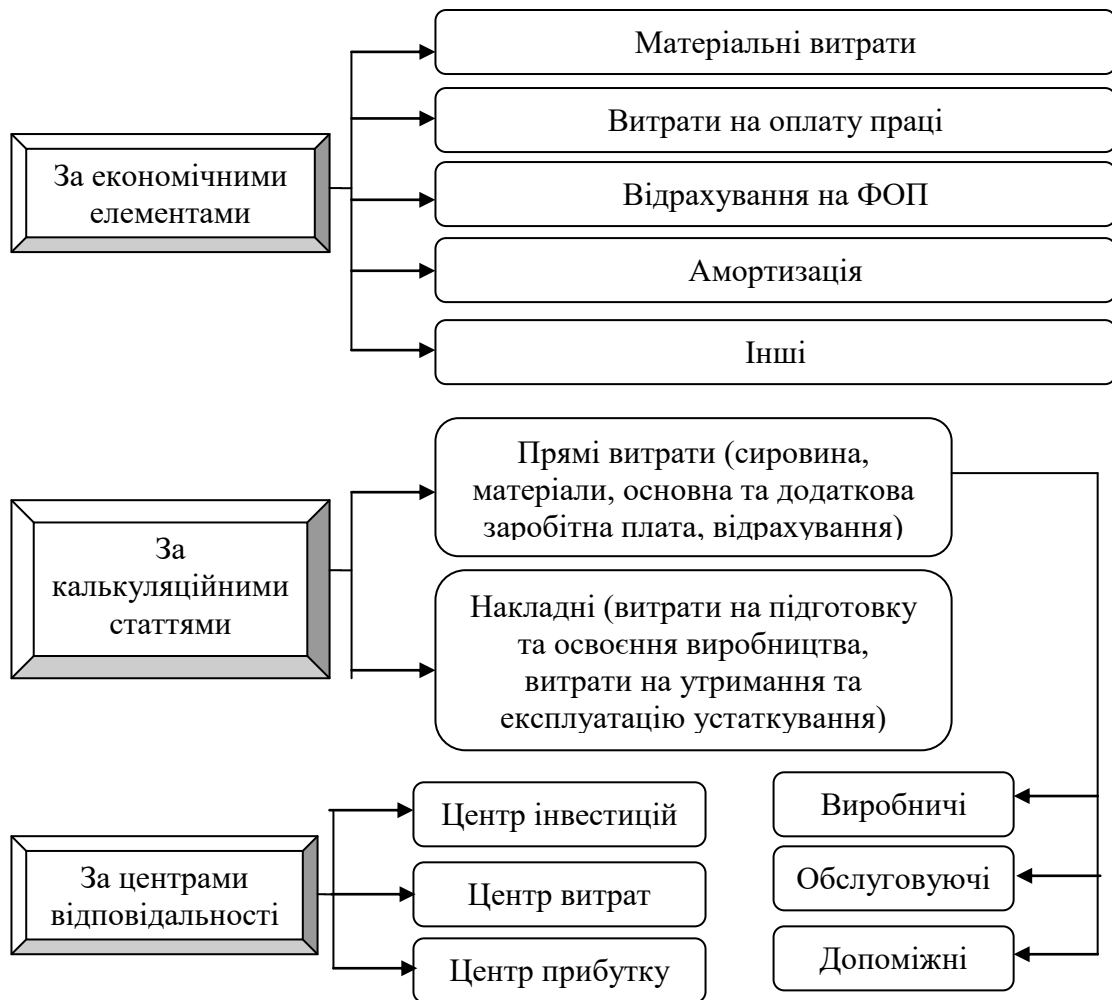


Рис.3.4. Структура взаємозв'язків елементів системи обліку

Облік витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності дозволяє визначити участь у формуванні загальної суми витрат підприємства кожного структурного підрозділу й центру відповідальності.

3.4. Калькулювання витрат за замовленнями

Вибір методу калькулювання собівартості залежить від типу виробництва, його складності, наявності незавершеного виробництва, тривалості виробничого циклу, номенклатури продукції.

Позамовне калькулювання – система калькулювання продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом чи окремою партією виробів.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції застосовують в індивідуальному і дрібносерійному виробництві. Його використання можливе, якщо одиниця продукції (робіт, послуг) має характерні властивості, виготовляється в рамках одного невеликого замовлення або окремих партій, кількість яких можна чітко визначити.

Як правило, даний спосіб вибирають у разі, якщо матеріали, напівфабрикати, заробітна плата виробничих робітників та інші прямі витрати відносно легко можуть бути розподілені на випуск конкретних виробів, виконання робіт або надання послуг.

Найчастіше позамовний метод застосовують у важкому машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, будівництві, в друкарській та видавничій справі, меблевій промисловості та ін.

Застосування позамовного методу калькулювання вимагає дотримання таких умов:

- наявність системи відкриття виробничих замовлень;
- виробництво продукції конкретного замовлення окремою партією;
- дотримання відмінностей у кількості, вигляді, розмірі або якості продукту кожної партії, що обумовлює різну величину їх собівартості;
- ідентифікація основних матеріалів (на технологічні цілі), основної заробітної плати виробничих робітників і інших прямих витрат з конкретною продукцією, роботами або послугами.

Технологічний процес і облікові процедури в позамовній системі калькулювання відрізняються за галузями і типами виробництв. Разом з тим можна виділити такі складові даної системи калькулювання:

- планування витрат у цілому по підприємству і в розрізі окремих замовлень;
- збір і розподіл витрат;
- аналіз ефективності замовлення.

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

Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів.

Частковий випуск на замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множенням одержаної величини на кількість випущеної продукції.

Витрати, які збирають по кожному замовленню, поділяються на прямі і непрямі.

Прямі витрати відносяться безпосередньо на продукцію, що виготовляється, виконуваних замовлення, договори, послуги і т. д. Склад сформованих прямих витрат залежить від виду діяльності, виду виробництва, його структури та інших факторів. При використанні даного методу, як правило, відкривають субрахунки під певні замовлення, яким присвоюють свій шифр. І на аналітичних рахунках послідовно наростаючим підсумком збирають всі фактичні витрати. У середині замовлення витрати групують за елементами витрат. Зазвичай до основних статей прямих витрат відносять:

- сировину і матеріали за мінусом зворотних відходів;
- зарплату виробничих робітників або виконавців проектів, а також страхові внески, нараховані на неї;
- вартість спеціального обладнання;
- послуги співвиконавців та субпідрядників.

Витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені на конкретне замовлення, при цьому методі обліку відносять до непрямих накладних витрат. Вони становлять значну частину витрат та їх розподіляють по замовленнях згідно з прийнятою базою.

Таким чином, необхідно спочатку вибрати базу для розподілу (це може бути оплата праці виробничого персоналу, основні матеріали при виготовленні цієї партії продукції і т. д.), потім розрахувати ставку розподілу шляхом ділення суми непрямих витрат на величину бази розподілу. І, нарешті, визначити суму непрямих витрат.

Перевагою даного методу є те, що немає необхідності розподіляти витрати між закінченою продукцією і незавершеним виробництвом. Крім того, позамовний метод обліку та обчислення собівартості продукції в порівнянні з іншими дозволяє: більш точно визначити витрати на конкретне замовлення і, відповідно, його ціну; оцінити ефективність окремих замовлень, виявити найбільш прибуткові замовлення як в цілому, так і по окремих операціях в аналогічних замовленнях; сформувати базу для планування виробничих витрат і відпускних цін по майбутніх замовленнях.

Основним недоліком позамовного способу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є визначення фактичної собівартості лише наприкінці виконання замовлення (а період виконання може мати тривалий термін) і, як наслідок, відсутність оперативного контролю за рівнем витрат. Використання нормативних витрат може частково знизити вплив цього недоліку, однак при цьому збільшується вартість ведення обліку. Контроль витрат по підрозділах або операціях може бути здійснений лише при додатковому аналізі первинних даних. Крім того, цей метод передбачає складність і громіздкість обліку та інвентаризації незавершеного виробництва. Часто вартість отримання точних даних по замовленнях може не компенсуватися за їх низької прибутковості.

Отже, суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі витрати враховуються в розрізі статей за окремими виробничими замовленнями, які видаються на раніше визначену кількість даного виду продукції. Інші витрати враховуються за місцями їх виникнення та призначення, а також в розрізі статей витрат та відносяться на собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу.

Головною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції чи замовлень є непрямі накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення. Тому на практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно визначеній базі. Такою базою можуть бути: кількість продукції; години праці робітників; машино години; пряма заробітна плата; основні витрати.

На основі вибраної бази розраховується ставка розподілу накладних витрат.

Ставка розподілу накладних (непрямих) витрат – це відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази їх розподілу.

Залежно від складності виробництва виділяють такі ставки розподілу виробничих накладних витрат:

1. Єдина ставка розподілу – застосовується за умов виробництва однорідної продукції однакової складності.

2. Ставки розподілу за підрозділами – застосовується за умов різної складності праці, у різних виробничих підрозділах використовують різну ставку розподілу для кожного виробничого підрозділу.

3. Ставки розподілу за групами накладних витрат – застосовується при наявності виробничих та обслуговуючих підрозділів.

Після того, як всі накладні витрати розподілені між підрозділами, здійснюється розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами, виходячи з наданих послуг.

Заздалегідь визначена ставка розподілу непрямих витрат розраховується як відношення бюджетних виробничих непрямих витрат до очікуваного значення бази їх розподілу.

Ця ставка може бути розрахована, виходячи з фактичних або бюджетних (планових) показників.

При застосуванні такої ставки можуть виникнути **недорозподілені** непрямі витрати – сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину розподілених, і **зайворозподілені** – сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їх фактичну величину.

Недорозподілені непрямі витрати становлять дебетовий залишок на рахунку «виробничі накладні витрати», а **зайворозподілені** – кредитовий.

У кінці року, якщо сума недорозподілених або зайворозподілених накладних витрат невелика, вони списуються на собівартість реалізованої продукції.

Виділяють такі методи розподілу непрямих витрат:

- спрощений метод розподілу (єдина для підприємства ставка розподілу, непрямі витрати припадають на всі види продукції незалежно від того, в якому структурному підрозділі вони були виготовлені);

- двоступеневий процес розподілу (витрати розподіляються послідовно за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат (дільницями) й видами продукції (об'єктами калькуляції)).

3.5. Калькулювання за процесами

Калькулювання за процесами – система калькулювання продукції на основі групування витрат в границях окремих процесів або стадій виробництва.

Ця система характерна для масового і серійного виробництва. Сферою її використання є такі галузі, як хімічна, нафтопереробна, текстильна, металургійна, фармацевтична, вугільна, взуттєва та ін.

Складність калькуляції за процесами залежить від кількості процесів і технології обробки, наявності та кількості незавершеного виробництва.

Простий метод калькулювання може бути використаний підприємствами, які здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанції, добуток нафти, газу, вугілля і т.п.).

У цих підприємств немає незавершеного виробництва або його величина така незначна, що дозволяє не враховувати його у процесі калькулювання.

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва.

У цьому випадку ведеться облік за кожним видом продукції (чи групою однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюється з обліком залишків незавершеного виробництва.

Іншими словами:

$$\text{Фактична собівартість виготовленої продукції} = \left(\begin{array}{l} \text{Незавершене} \\ \text{виробництво} \\ \text{на початок місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Витрати} \\ \text{на виробництво продукції} \\ \text{упродовж місяця} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{Незавешене} \\ \text{виробництво} \\ \text{на кінець місяця} \end{array} \quad (3.1)$$

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку та оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або виходячи з собівартості еквівалентної одиниці продукції.

Найбільш складним є калькулювання в умовах, коли технологічний процес виробництва кінцевої продукції складається з окремих стадій обробки, які можуть здійснюватися послідовно або паралельно.

У міжнародній практиці калькулювання за процесами здійснюється за допомогою еквівалентних одиниць готової продукції.

Еквівалентна одиниця готової продукції – це вимірник продукції, обробленої за звітний період.

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції визначається множенням кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності.

Калькулювання за процесами при такому підході включає:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення виробничих витрат;
- калькулювання собівартості готової продукції і незавершеного виробництва.

При цьому розрахунок кількості еквівалентних одиниць і калькулювання їх собівартості залежить від методу оцінки запасів, що використовує підприємство.

3.6. Гібридна система калькулювання

1. Метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (Activity Based Costing - ABC)

Метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (або Activity Based Costing - ABC) дозволяє застосовувати його не тільки на виробничих підприємствах, але й в підприємствах оптової та роздрібною торгівлі, сфери послуг. Система ABC або система поопераційного калькулювання собівартості (ABC-костинг), розглядає окрему операцію як основний об'єкт калькулювання.

ABC-калькулювання – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції,

виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

2. *Методи обліку за центрами відповідальності (responsibility center)*

Організація обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» є одним із основних підходів до побудови ефективної системи управлінського обліку витрат.

В загальному розумінні «центр відповідальності» - це визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи та контроль за виконанням певних показників.

3. *Підприємство обліку відповідальності за методом «тариф–година–машина»*

Суть цього методу полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріплюють машину і заздалегідь визначають планову собівартість однієї години її роботи. Знаючи час роботи кожної машини, витрачений на виготовлення певного виду продукції, та вартість однієї години такої роботи, визначають суму прямих витрат на обробку, до яких потім додають суму амортизації обладнання (машини) та вартість витрачених матеріалів, що дає можливість визначити собівартість готової продукції. Таким чином, увага менеджера зосереджується не на кінцевому результаті (собівартості готової продукції), а на окремих технологічних процесах (тривалості обробки продукції на окремих стадіях технологічного процесу).

Контрольні питання

1. У чому полягає концепція калькулювання повних витрат, сутність системи обліку повних витрат?

2. Які основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції?

3. Назвіть перелік об'єктів обліку виробничих витрат, їх характеристику?

4. Від чого залежить вибір методу калькулювання собівартості - калькулювання витрат за замовленнями?

5. Як дійснюється облік витрат за статтями калькуляції?

6. Як розраховується ставка розподілу витрат?

7. У чому полягає сутність калькулювання за процесами?

8. Що таке гібридна система калькулювання?

4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

4.1. Калькулювання змінних витрат

Система обліку і калькулювання за змінними витратами ґрунтується на розподілі всіх витрат на змінні та постійні і передбачає, що собівартість продукції визначається тільки за змінними витратами.

Калькулювання змінних витрат - метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат. У системі калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут та ін.), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибутку. До собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включають лише змінні виробничі витрати.

Із системою обліку і калькулювання змінних витрат пов'язаний показник маржинального доходу, широко застосовуваний для аналізу прибутковості і прийняття управлінських рішень.

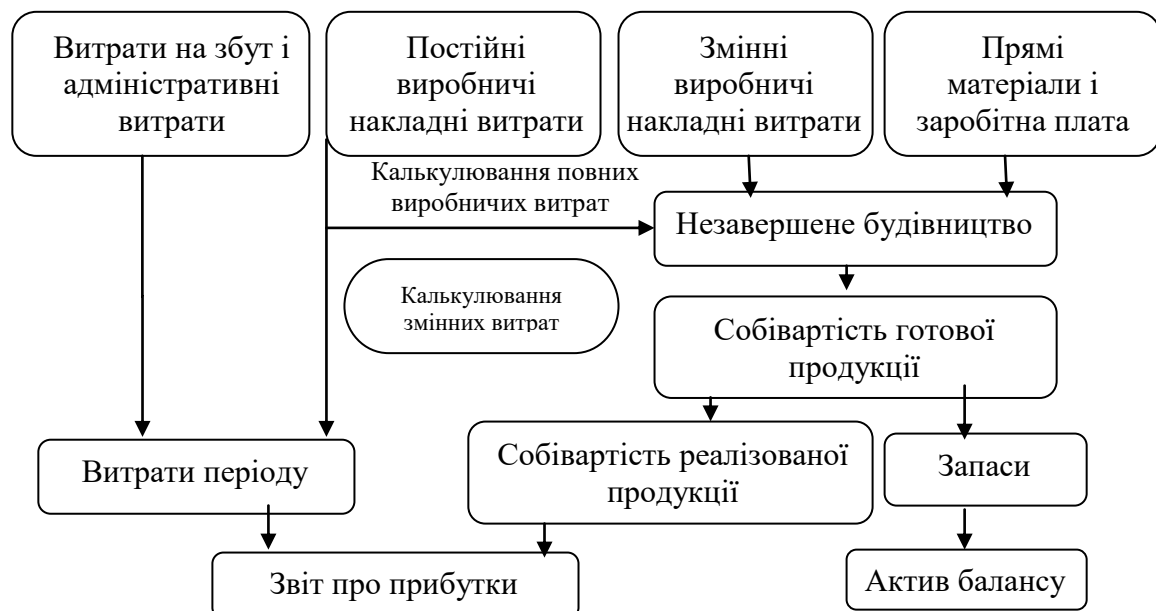


Рис. 4.1. Калькулювання постійних і змінних витрат

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 4.1).

В системі калькулювання повних витрат до собівартості продукції включають усі виробничі витрати. Відповідно, всі виробничі накладні витрати (і змінні, і постійні) розподіляють між виробами і включають до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

Особливості системи обліку за змінними витратами полягають у відношенні до постійних витрат.

Калькулювання змінних витрат передбачає включення до виробничої собівартості лише змінних виробничих витрат. Взаємозв'язки між окремими блоками подані на рис. 4.2.

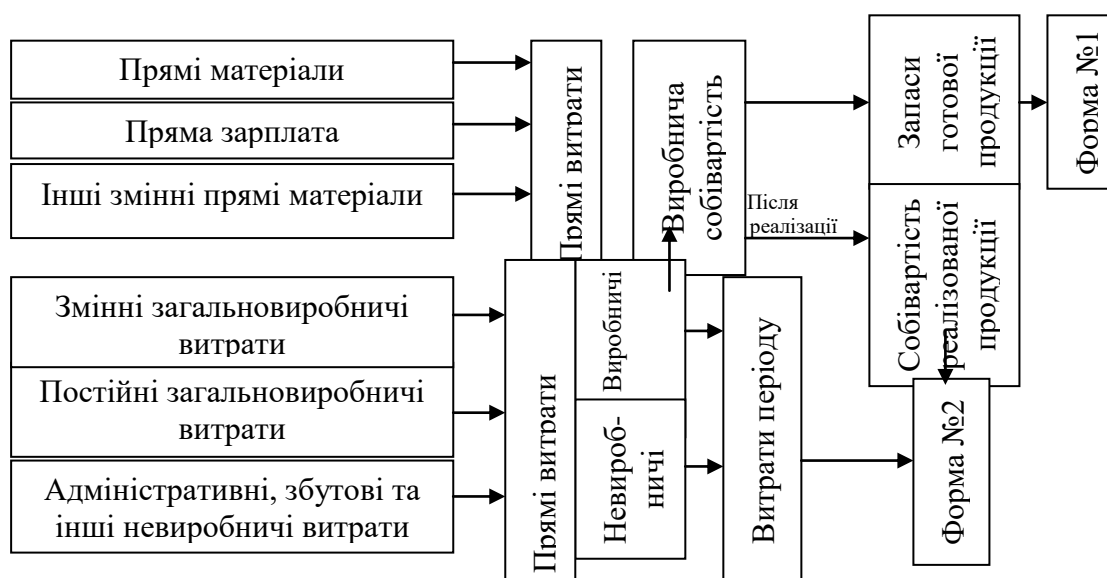


Рис. 4.2. Концепція калькулювання змінних витрат

Калькулювання змінних витрат використовують у нестандартних (нетипових) ситуаціях для підготовки внутрішньої звітності. Зрозуміти особливості цієї методики можна лише у порівнянні з калькулюванням повних витрат.

Інформацію про неповну виробничу собівартість і маржинальний дохід дає система «директ-костинг», тобто **система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.**

4.2. Маржинальний дохід

Маржинальний дохід - це різниця між доходом від реалізації продукції і сумою змінних витрат. Він є проміжним фінансовим результатом, який повинен забезпечити покриття постійних витрат і отримання прибутку

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Дохід від реалізації продукції} - \text{Змінні витрати} \quad (4.1)$$

Маржинальний дохід відображає внесок сегменту (продукту, підрозділу та ін.) у покриття постійних витрат і формування прибутку.

З урахуванням цього можливо визначення цього показника так:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток} \quad (4.2)$$

На відміну від традиційного звіту про прибуток звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід або декілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний і т.д.

Перевагами використання маржинального доходу в системі управління є:

- звіти, складені на підставі обліку змінних витрат, більш відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки дозволяють приймати поточні рішення та здійснювати оцінку діяльності окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);

- контроль за змінними витратами здійснюється постійно, а за постійними - періодично, що зменшує витрати часу як менеджерів, так і обліковців на формування звітів та аналітичні процедури;

- спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється, виходячи з поточних витрат, які необхідні для виготовлення окремих виробів; величина операційного прибутку знаходиться у прямій залежності від обсягу реалізації.

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.

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 визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству – як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами.

На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток.

Маржинальний дохід являє собою так званий резерв, який формується в ході поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства для покриття постійних витрат і формування прибутку. Звідси приріст маржинального доходу завжди означає приріст прибутку. Внаслідок прийняття управлінських рішень величину цього показника можна скоригувати на короткий період часу.

Загальний маржинальний дохід збільшується прямо пропорційно обсягу продажу.

Алгоритм визначення маржинального доходу та собівартості продукції подано на рис. 4.3.

4.3. Відмінність систем калькулювання повних та змінних витрат

Порівняльний аналіз калькулювання повних і неповних витрат дозволяє зробити висновок про те, що кожний варіант має свої переваги та недоліки.

Аргументами на користь калькулювання повних витрат є:

- не перебільшується важливість постійних витрат;
- система дозволяє уникнути відображення фіктивних збитків, які будуть відображені у Звіті про прибуток;

- існує теоретична перевага: виробництво неможливе без постійних виробничих витрат;

- широке коло застосування: прийняття рішень у нестандартних ситуаціях, планування, контроль та оцінка.

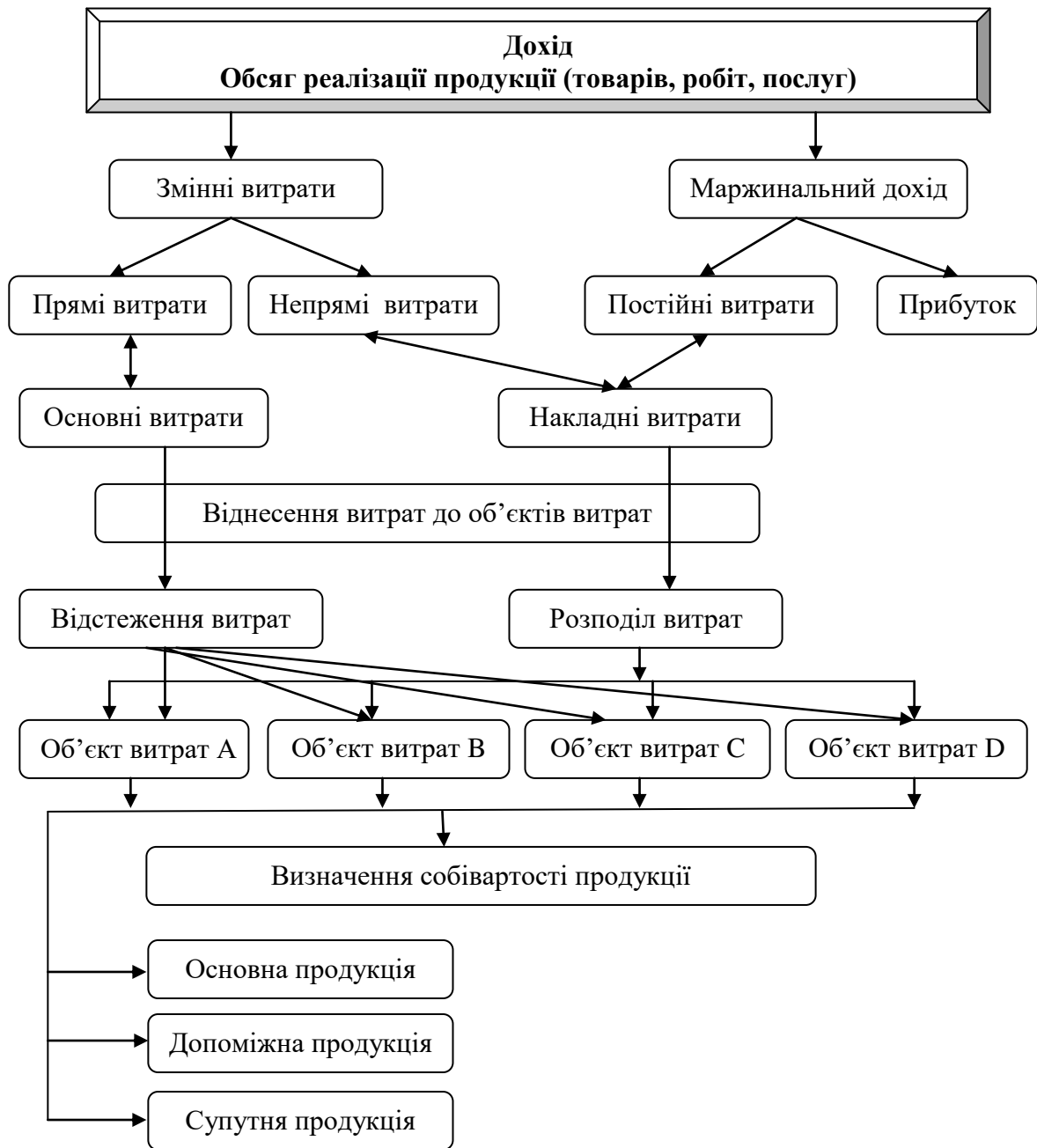


Рис. 4.3. Алгоритм визначення маржинального доходу та собівартості продукції

Аргументами на користь калькулювання змінних витрат

є:

- можна швидко одержати корисну інформацію для прийняття рішень, оскільки немає потреби розподіляти накладні постійні витрати;

- система позбавляє величину прибутку від впливу зміни запасів;

- система дозволяє уникнути завищення оцінки неліквідних запасів.

Аналітикам важливо розуміти, що обидва способи калькулювання не мають абсолютних переваг. На практиці більш поширеним є калькулювання повних витрат, оскільки це зумовлено вимогами підготовки фінансової звітності. При калькулюванні неповних витрат виходять з того, що постійні загальновиробничі витрати в основному пов'язані з часовим періодом, а не з обсягом випуску продукції, тому їх необхідно трактувати як витрати періоду. Отже, собівартість одиниці продукції при калькулюванні неповних витрат не включає постійні виробничі витрати.

У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання повних витрат, усі витрати, пов'язані з випуском продукції та понесені для отримання доходу (змінні та постійні виробничі), для отримання валового прибутку, вираховуються з доходу. У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання неповних витрат, усі змінні витрати, понесені для отримання доходу, для визначення внеску у покриття спочатку вираховуються з доходу, а потім з маржинального доходу вираховують постійні витрати для визначення величини прибутку.

Операційний прибуток при калькулюванні неповних витрат змінюється тільки під впливом обсягу реалізації, а при калькулюванні повних витрат - під впливом обсягу реалізації та запасів (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Порівняння операційного прибутку при калькулюванні повної та неповної собівартості

Співвідношення обсягів	Прибуток при калькулюванні повних витрат	Прибуток при калькулюванні неповних витрат
Виробництво дорівнює реалізації	однаковий	однаковий
Виробництво більше реалізації	більший	менший
Виробництво менше реалізації	менший	більший

Оскільки постійні витрати залишаються незмінними при зміні управлінських рішень, а отже, є нерелевантними, то при прийнятті рішень більш корисним є калькулювання неповних витрат, воно розширює межі аналізу через дослідження внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку певним сегментом діяльності.

Застосування калькулювання неповних витрат дозволяє проводити маржинальний аналіз з метою обґрунтування оперативних управлінських рішень; досліджувати взаємозв'язок між витратами, обсягом та прибутком, що використовується в оперативному та стратегічному управлінні.

Отже, вибір системи обліку виробничих витрат залежить від мети, яку ставить керівництво, а отже, і бухгалтер-аналітик. Якщо має місце лише орієнтація на виробництво й основною метою своєї діяльності воно ставить удосконалення калькулювання та контролю витрат, то обирається метод обчислення повних витрат. Якщо головним є прийняття управлінських рішень, орієнтація на ринок, то застосовують метод калькулювання неповних витрат.

4.4. Переваги системи калькулювання змінних витрат

Згідно з системою калькулювання собівартості за змінними витратами тільки змінні виробничі витрати розподіляються на

продукцію і включаються в оцінку матеріально-виробничих запасів. Постійні витрати виробництва не розподіляються на продукцію, а розглядаються як витрати періоду і відносяться безпосередньо на рахунок прибутків і збитків. Невиробничі витрати не розподіляються на продукцію, а відносяться безпосередньо на рахунок прибутків і збитків та виключаються із оцінки матеріально-виробничих запасів.

Перевагами системи калькулювання змінних витрат є:

- відомості про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;

- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

- звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою калькулювання змінних витрат, в більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про доходи;

- показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити виробу, виходячи з базових критеріїв – території, яку вони займають, категорій замовників тощо;

- оцінює запаси відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення виробів.

Проте, ***система калькулювання змінних витрат має і певні недоліки:***

- основні труднощі полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина постійних витрат може розподілятися по-різному в залежності від методу, який використовується, а це, у свою чергу, буде позначатися на результатах;

- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;

- при переході від системи повного розподілу витрат до системи калькулювання змінних витрат виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток;

- аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій. Звітність, складена при використанні системи калькулювання змінних витрат, дозволяє приймати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів та ін.), тому в більшій мірі задовольняє інформаційні потреби керівництва підприємства.

4.5. Моделі калькулювання змінних витрат

Моделі калькулювання змінних витрат подані на рис. 4.4.

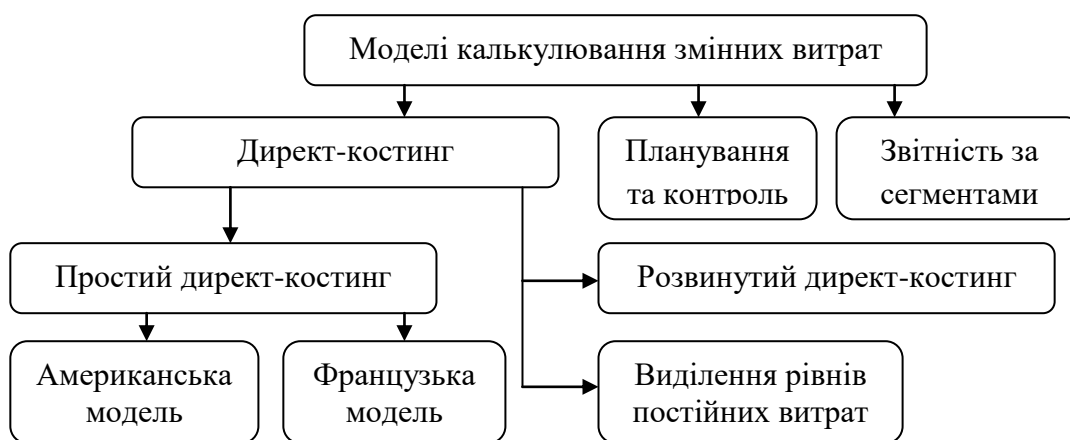


Рис. 4.4. Моделі калькулювання змінних витрат

Інформацію про неповну виробничу собівартість, маржинальний дохід і неповну собівартість виробів або реалізованої продукції в цілому дає система «директ-костинг».

Виробнича собівартість виготовленої і реалізованої продукції формується лише зі змінних виробничих витрат, що знаходяться у прямій залежності від технологічного процесу та організації виробництва. За способом віднесення на собівартість продукції вони в основному є прямими, тому легко піддаються нормуванню на одиницю продукції, що випускається.

За змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції на складах на початок і кінець звітного періоду, а також незавершене виробництво. Постійні витрати не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом і тому не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати збираються на окремому рахунку і по закінченні звітного періоду

повністю (без розподілу за видами продукції) списуються на зменшення прибутку від реалізації продукції, що отримана в даному звітному періоді.

Необхідно відмітити, що будь-які витрати можуть бути постійними або змінними залежно від виду діяльності.

Метод «директ-костинг» має два варіанти:

- простий «директ-костинг»;
- розвинутий «директ-костинг».

Простий «директ-костинг» заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати (калькуляція змінних витрат).

Розвинутий «директ-костинг». Відмінність розвинутого «директ-костингу» від простого в тому, що модель «витрати-випуск» стала діяти не тільки в центрах відповідальності на самому підприємстві, а й за його межами, що викликало необхідність визначення фінансових результатів за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті.

Розвинутий «директ-костинг» - за якого в собівартість поряд зі змінними витратами включаються і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції. І якщо простий «директ-костинг» не давав можливості визначати результат діяльності підприємства за виробами, центрами відповідальності, а обмежувався тільки визначенням маржі за ними, при розвинутому «директ-костингу» все більшу частину постійних витрат прямо відносять на собівартість цих центрів. Це призвело до появи системи напівмарж (маржинальних доходів різного рівня), а метод розвинутого «директ-костингу» отримав назву методу багатоступеневого покриття постійних витрат.

Відповідно змінилася і методика визначення чистого доходу підприємства, незмінним же залишається основний принцип «директ-костингу»: взаємозв'язок «витрати — обсяг — результати» в межах єдиної системи обліку.

Особливістю розвинутого «директ-костингу», який набув широкого розповсюдження в сучасних умовах, є його тісна інтеграція з елементами методу «стандарт-костинг», коли в управлінському обліку головною стає система нормативів, причому визначається не тільки нормативна собівартість, а й нормативна

виручка, оскільки це єдиний спосіб порівняти витрати та доходи і визначити нормативну маржу, тобто забезпечити модель

Витрати → Випуск → Прибуток.

Основні новації розвинутого «директ-костингу»:

- поява категорії специфічних прямих постійних витрат і регулювання на цій основі обсягів виробництва та реалізації, собівартості, цін;

- обчислення результатів за зовнішніми сегментами, тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;

- пірамідна (ступінчаста) система калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати.

Використання різних методів обліку витрат впливає не тільки на величину собівартості продукції, а й на форму звіту про прибутки. У звіті про прибутки і збитки при методі обліку змінних витрат розраховується маржинальний прибуток як різниця між виручкою від реалізації продукції і всіма змінними витратами, включаючи змінну частину комерційних, загальних і адміністративних витрат.

4.6. Калькулювання на основі діяльності

У зарубіжних країнах популярним є калькулювання за видами діяльності (АВС-калькулювання).

Сутність АВС-калькулювання полягає у твердженні про те, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, тобто продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі процеси чи операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси.

Якщо витрати на діяльність та їх зв'язок з продукцією визначені, то можливим стає обґрунтований вибір бази для калькулювання собівартості продукції, оцінки виробничих результатів та аналізу рентабельності. Таким чином, основними етапами розробки системи АВС-калькулювання є такі:

- виявлення основних видів діяльності, які мають місце на підприємстві;

- розподіл витрат за центрами витрат для кожного виду діяльності;
- визначення фактора витрат для кожного виду діяльності;
- розподіл витрат, пов'язаних з видами діяльності, за об'єктами витрат (видами продукції).

Отже, найважливіші напрями діяльності підприємства розглядаються як споживачі витрат. Зауважимо, що технологічний час займає частку процесу виробництва не більшу ніж 15 %, основний час пов'язаний із транспортуванням, зберіганням, контролем якості тощо, що обумовлює збільшення витрат та вартість продукції. Тому для відслідковування витрат за процесами їх групують у чотири блоки:

- види діяльності (операції) на рівні одного виробу (наприклад, зварювання, свердління);
- види діяльності (операції) на рівні партії виробів (налагодження, устаткування, транспортування);
- види діяльності (операції) на рівні певного виду продукції (дотримання технологічних умов виготовлення цієї продукції);
- види діяльності (операції) на рівні підприємства (управління бізнесом).

Види діяльності можуть бути виявлені тільки в результаті ретельного аналізу, проведеного за результатами опитування менеджерів, вивчення діяльності на робочих місцях, обговорень. Окремий вид діяльності розбивається на складові з урахуванням правила «витрати-вигоди». Вважається, що виділяти більше 20-30 видів діяльності недоцільно.

Після того, як види діяльності виділено, по кожному з них розподіляють понесені витрати. Для цього вивчається взаємозв'язок між певними видами витрат і їх факторами. Накладні витрати, які мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні сукупності. Умовного розподілу необхідно уникати, щоб не зменшити надійність системи калькулювання. Для розподілу непрямих витрат потрібно використовувати фактори, які обумовлюють виникнення непрямих витрат. Фактори, які відносяться до видів діяльності, розрізняють трьох типів:

- операційні - кількість замовлень на закупівлю, кількість виконаних налагоджень. Їх визначити нескладно, але вони не досить точні;

- часові - відображають тривалість часу, необхідного для виконання виду діяльності (не кількість налагоджень, а час на їх проведення);

- інтенсивні - визначаються на основі прямих часових витрат, необхідних для конкретного продукту.

Останнім етапом є розподіл витрат, пов'язаних із видами діяльності між об'єктами витрат.

ABC підраховує витрати за окремими операціями і розподіляє їх по об'єктах калькулювання собівартості на основі операцій, зроблених для випуску кожного продукту або послуги (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Система операційного калькулювання

Будується ієрархія витрат, яка ділить витрати на різні групи на основі різних типів драйверів витрат або різних рівнів труднощів визначення причино- наслідкових зв'язків.

Це можуть бути чотири типи ієрархії :

- витрати на одиницю випуску;
 - витрати на партію;
 - витрати на розвиток і підтримку продукту або послуги;
 - витрати на управління та утримання підприємства
- (табл. 4.2).

Потім вивчається зв'язок між певним видом витрат та їх фактором.

Ті накладні витрати, які мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності. Для кожної сукупності обирають відповідну базу розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таблиця 4.2

Зміст ієрархії витрат при ABC – системі

Витрати на одиницю випуску	Витрати на партію	Витрати на розвиток та підтримку продукту або послуги	Витрати на управління та утримання підприємства
1	2	3	4
Це ресурси на здійснення операцій для виробництва кожної одиниці продукції або послуги	Це ресурси на здійснення операцій, стосовно до партії одиниць	Це ресурси на операції, які здійснюються для вдосконалення і підтримки окремих продуктів і послуг	Це ресурси на здійснення операцій, які не пов'язані з окремими продуктами або послугами, але підтримують діяльність підприємства в цілому
Як база розподілу можуть використовуватися машино - години	Можуть бути значні витрати на поставку	Можуть бути витрати інжиніринг	Адміністративні витрати

ABC - калькулювання передбачає:

-групування накладних витрат за основними видами діяльності;

-розподіл їх між видами продукції виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Стає очевидним, що система калькулювання за процесами ABC-калькулювання дає більш точне уявлення про виробничі витрати, а отже, і прибуток у розрізі окремих видів продукції.

Узагальнимо основні відмінності традиційних систем від калькулювання на основі діяльності (рис. 4.6).

Узагальнення сильних і слабких сторін калькулювання на основі діяльності (ABC- калькулювання) подано в табл. 4.3.

Таким чином, метод ABC як метод калькулювання завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними методами інтенсивно розвивається в теорії і широко використовується на практиці. Цей метод дає змогу інакше поглянути як на витрати підприємства, так і на управління ними. Він являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами.

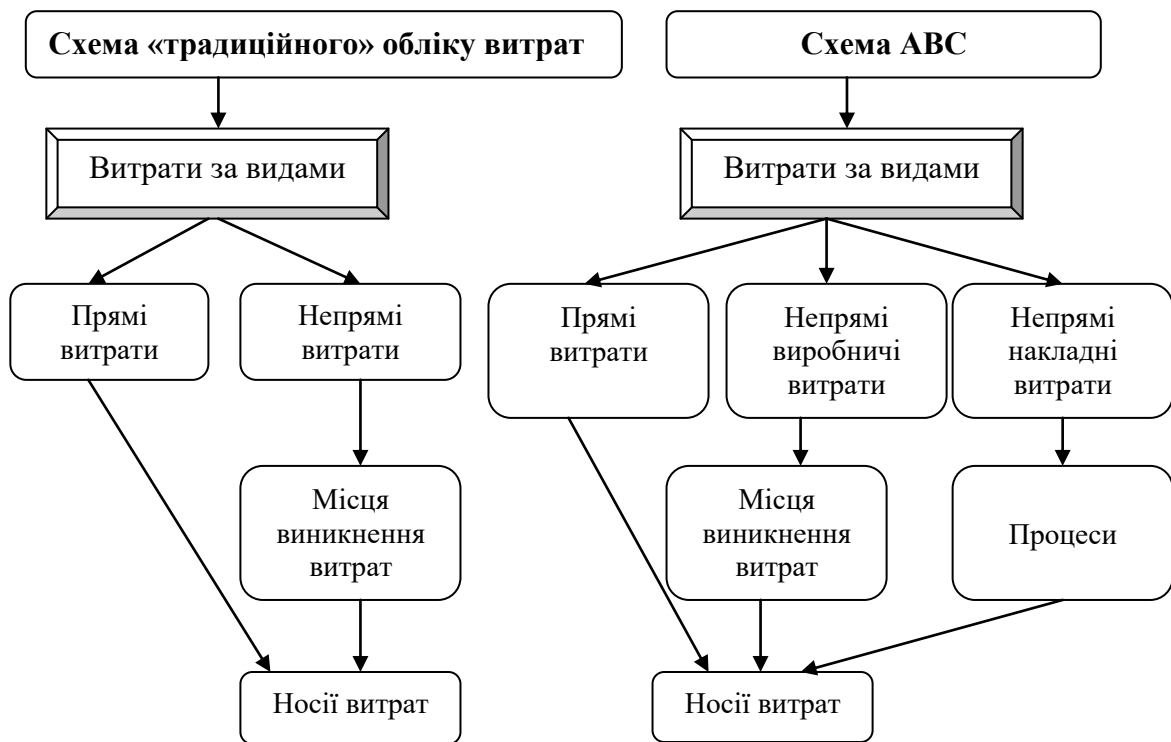


Рис. 4.6. Порівняння традиційного методу калькулювання та ABC-методу

Таблиця 4.3

Узагальнення сильних і слабких сторін калькулювання на основі діяльності (ABC- калькулювання)

Переваги	Недоліки
1	2
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, являє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків

Продовження табл. 4.3

1	2
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищення ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства	

Контрольні питання

1. На чому ґрунтується система обліку і калькулювання за змінними витратами?

2. З чого складається алгоритм визначення маржинального доходу та собівартості продукції?

3. У чому полягає відмінність систем калькулювання повних та змінних витрат?

4. Назвіть основні відмінності традиційних систем калькулювання на основі діяльності (ABC- калькулювання).

5. Розкажіть про сильні і слабкі сторони калькулювання на основі діяльності (ABC- калькулювання).

5. СИСТЕМА ОБЛІКУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

5.1. Поняття нормативних витрат у системі «стандарт-кост»

Необхідно зазначити, що система обліку повних витрат передбачає всебічне й точне відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції. Витрати в цій системі групуються за такими напрямками: економічними елементами (або статтями калькуляції), місцями виникнення й центрами відповідальності, видами продукції. Системи, що обліковують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво. Облік повних витрат спрямований переважно на вдосконалення калькуляції й контролю за витратами з кожного окремого виду готової продукції.

Аналізуючи методи калькулювання з повним розподілом витрат, слід звернути увагу на американську систему обліку витрат «стандарт-костинг». Облік витрат на виробництво повинен бути націлений на оперативність одержаних даних, якщо при цьому навіть не завжди забезпечується їх точність.

Поняття «стандарт-костинг» означає собівартість, яку встановлено заздалегідь. Сенс цього складається з того, що повинно відбутися (нормативні або стандартні витрати), а не того, що вже відбулося (фактичні витрати), враховується не дійсне (факт), а належне (стандарт), і окремо враховуються відхилення в результатах діяльності підприємства. Переваги цієї системи над іншими методами обліку витрат на виробництво полягають в тому, що на основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробу, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення ціни. При такій системі керівництво підприємств забезпечується інформацією про відхилення від нормативів і причини їх виникнення. Ці дані використовуються для оперативного прийняття управлінських рішень.

На противагу «стандарт-костингу» на початку 30-х років в СРСР був розроблений нормативний метод, який впроваджувався декілька десятиріч підряд.

В основу системи нормативного обліку виробничих витрат покладені такі принципи: розробка нормативних калькуляцій на початок звітної періоду; систематичний та своєчасний облік змін норм і оперативне визначення впливу цих змін на собівартість продукції; попередній контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням причин та винуватців; щоденна інформація про відхилення від норм.

Сутність методу «стандарт-костинг» полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні, цільові витрати, а другі — минулі витрати, на які вже не можна вплинути.

Загальна схема функціонування системи калькуляції собівартості за нормативними витратами наведена на рис. 5.1.

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виду продукції і виявити загальну суму нормативних витрат по кожному центру відповідальності (ЦВ), який бере участь у виробництві цих видів продукції. Таким центром може бути цех, дільниця, бригада тощо.



Рис. 5.1. Загальна схема обліку нормативних витрат за методом «стандарт-костинг»

При цьому нормативні витрати визначаються шляхом простої комбінації нормативних витрат за тими операціями, які потрібні для виробництва певного продукту.

Метод нормативного розподілу постійних витрат є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Цей метод ґрунтується на таких принципах:

- чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат;

- визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів;

- включення в собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;

- відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Таким чином, використання цього методу дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків при збільшенні обсягів.

Однак цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система «директ-костинг». Це, зокрема:

- важко встановити нормальний обсяг діяльності;

- метод не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації;

- собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення підприємства на ринку, цілей діяльності тощо).

Ознайомлюючись із сутністю цього методу, слід звернути увагу на те, що за своєю технікою він нагадує розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, наведений в додатку 1 до П(С)БО 16 «Витрати». Якщо здійснити цей розрахунок за технікою методу нормативного розподілу постійних витрат, то можна отримати абсолютно ідентичний результат. При виконанні такого розрахунку можна скористатись моделлю, яка наведена на рис. 5.2.

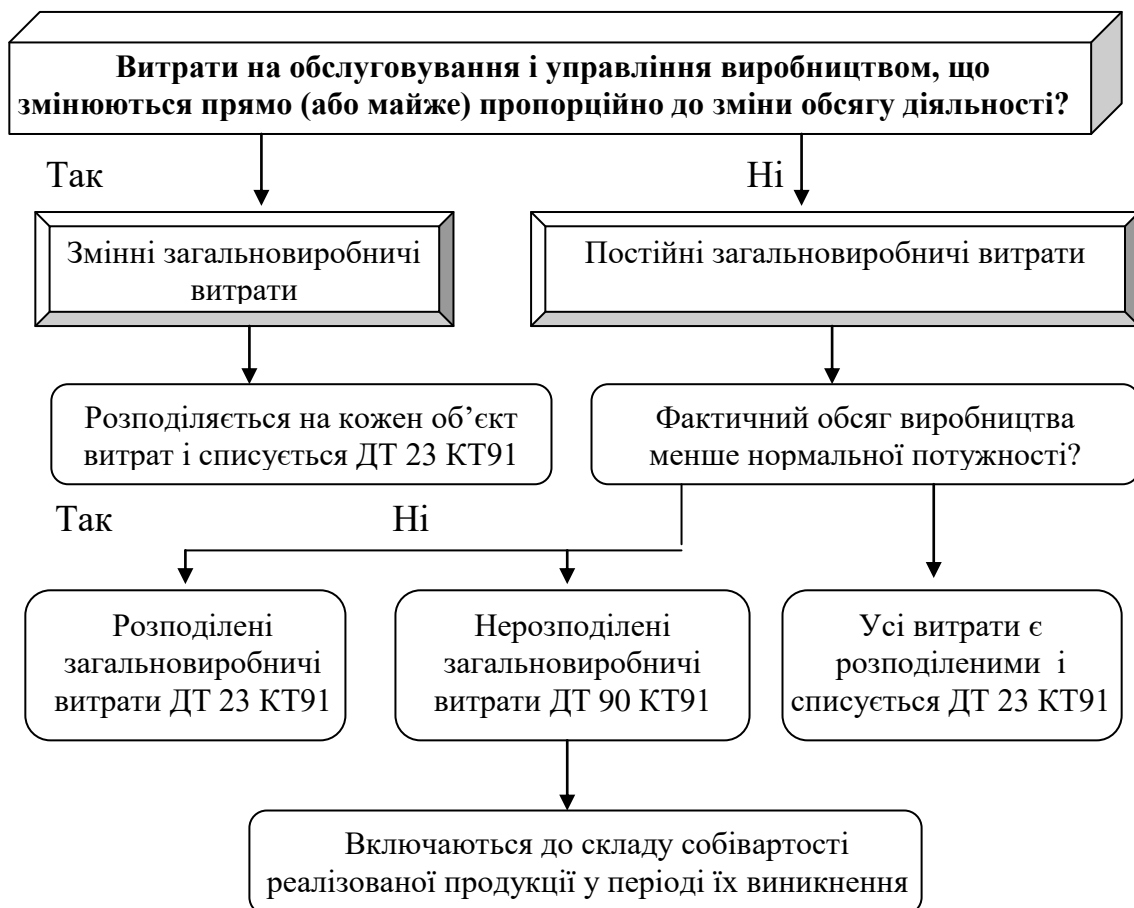


Рис. 5.2. Модель розподілу загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 «Витрати»

5.2. Аналіз відхилень як засоби контролю витрат

Значущою складовою управління витратами є нормативний метод обліку та контролю. Цей метод є основою впровадження управління за відхиленнями, ефективність застосування якого обумовлюється тим, що виявлення відхилень до або під час здійснення будь-якого процесу дозволяє керівникам структурних підрозділів оперативно втручатися у хід виробництва та попереджувати необґрунтовані втрати.

Перевага управління за відхиленнями полягає у можливості підприємства швидко та оперативно реагувати на зміни у процесі виробництва, що надає змогу контролювати рівень витрат.

На підприємствах, що застосовують систему «стандарт-костинг», облік відхилень фактичних витрат від стандартних норм провадять, як правило, на таких окремих чотирьох рахунках (табл. 5.1):

1. Відхилення за витратою матеріалів.
2. Відхилення за заробітною платою.
3. Відхилення за накладними витратами.
4. Відхилення від стандартної комерційної собівартості.

Таблиця 5.1

Розрахунок відхилень від норм витрат при системі
«стандарт-костинг»

Види відхилень	Розрахунок відхилень
1	2
<i>I. За матеріалами</i>	
1. За ціною використовуваних матеріалів	(Нормативна ціна одиниці матеріалу - фактична ціна) x кількість купленого матеріалу
2. За кількістю використовуваних матеріалів	(Нормативна кількість матеріалу на фактичний випуск продукції - фактичні витрати матеріалів) x нормативну ціну матеріалів
3. Сукупне відхилення за витратами матеріалів	(Нормативні витрати на одиницю матеріалу- фактичні витрати на одиницю матеріалу) x фактичну кількість використовуваних матеріалів на випуск продукції
<i>II. За працею</i>	
1. За ставками заробітної плати по продуктивності праці	(Нормативна погодинна ставка заробітної плати-фактична погодинна ставка заробітної плати) x фактично відпрацьований час
2. За витраченим часом на фактичний випуск продукції	(Нормативний час на фактичний випуск продукції- фактично відпрацьований час) x нормативну погодинну ставку оплати праці
3. Сукупне відхилення за трудовими витратами	(Нормативні витрати праці на одиницю продукції - фактичні витрати праці на одиницю продукції) x фактичний обсяг випуску продукції

Продовження табл. 5.1

1	2
III. За накладними витратами	
1. За постійними накладними витратами	(Кошторисна ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції - фактична ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції) x фактичний обсяг випуску продукції
2. За змінними накладними витратами	(Кошторисна ставка змінних накладних витрат на одиницю продукції - фактична ставка змінних накладних витрат на одиницю продукції) x фактичний обсяг випуску продукції
IV. За валовим прибутком	
1. За ціною реалізації	(Нормативна ціна одиниці продукції - фактична ціна одиниці продукції) x фактичний обсяг реалізації
2. За обсягом реалізації	(Обсяг кошторисної реалізації - обсяг фактичної реалізації) x нормативний прибуток на одиницю продукції
3. Сукупне відхилення за валовим прибутком	Сукупний нормативний прибуток - сукупний фактичний прибуток

За необхідності, наприклад, при відображенні відхилень з розподілом за причинами, кожний з цих рахунків може бути розділений на більш дрібні аналітичні рахунки. При нормативному обліку фактична собівартість продукції обчислюється шляхом алгебраїчного підсумовування нормативної собівартості і виявлених за звітний період змін норм і відхилень від норм.

Різниця між нормативними і фактичними витратами називається **відхиленням**.

Сьогодні варіантів визначення управління витратами та управління витратами за відхиленнями існує велика кількість, деякі з них наведені на рис. 5.3.

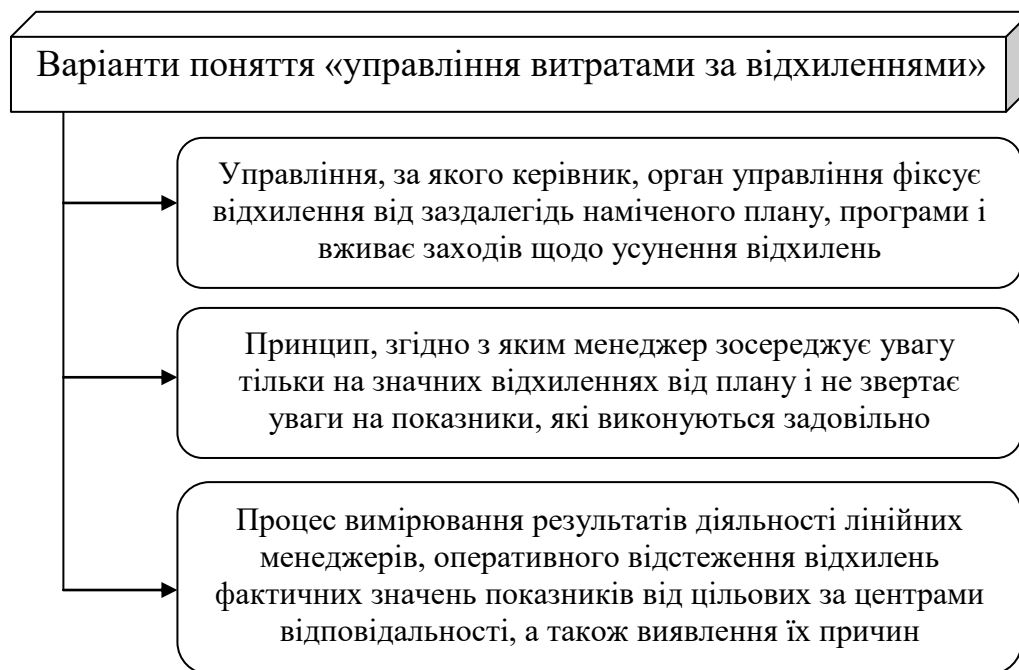


Рис. 5.3. Варіанти поняття «управління витратами за відхиленнями»

Аналіз фактично досягнутих результатів можна проводити порівнянням фактичних і бюджетних чи нормативних даних. Оскільки бюджетні дані про витрати, як правило, менш точні, ніж нормативні, то надалі для оцінки діяльності ми будемо використовувати нормативні витрати.

Процес обчислення сум і визначення причин відхилень між фактичними і нормативними витратами називається аналізом відхилень.

Якщо фактичні витрати більше нормативних, таке відхилення вважається несприятливим, в протилежному випадку відхилення буде сприятливим. Практика, коли аналізуються тільки істотні (значні) відхилення, називається управлінням за відхиленнями. За даної системи аналізують тільки відхилення, які перевищують визначений ліміт, наприклад +4 %, що встановлює керівництво.

Усі відхилення аналітики поділяють на три різновиди:

1. Відхилення витрат основних матеріалів;
2. Відхилення прямих трудових витрат;
3. Відхилення загальновиробничих витрат.

Відхилення витрат основних матеріалів

Загальне відхилення витрат основних матеріалів визначається як різниця між фактичними і нормативними витратами матеріалів

$$ЗВ_{ом} = (K_{ф} \times Ц_{ф}) - (K_{н} \times Ц_{н}), \quad (5.1)$$

де $ЗВ_{ом}$ — загальне відхилення витрат основних матеріалів;
 $K_{ф}, K_{н}$ — відповідно, кількість матеріалів фактична і нормативна;
 $Ц_{ф}, Ц_{н}$ — відповідно, фактична і нормативна ціна за одиницю матеріалу.

Загальне відхилення може бути розкладене на дві частини:

- відхилення за ціною;
 - відхилення з використання основних матеріалів.
- Відхилення за ціною основних матеріалів

$$ВЦ_{ом} = (Ц_{ф} - Ц_{н}) \times K_{ф}, \quad (5.2)$$

де $ВЦ_{ом}$ — відхилення за ціною основних матеріалів.

Відхилення з використання основних матеріалів

$$ВВ_{ом} = (K_{ф} - K_{н}) \times Ц_{н}. \quad (5.3)$$

Якщо всі обчислення правильні, то звичайно агент із закупівлі несе відповідальність за відхилення за ціною, куратори виробничих цехів відповідають за відхилення з використання матеріалів. У деяких випадках, однак, більш дешеві матеріали бувають такої поганої якості, що в результаті очікувані норми відходів істотно перевищуються, що створює несприятливе відхилення з використання. Кожну ситуацію варто оцінювати відповідно до визначених обставин.

Відхилення прямих трудових витрат

Загальне відхилення прямих трудових витрат визначається як різниця між фактичними і нормативними витратами праці на вироблену кількість продукції за винятком браку (як остаточного, так і поправного)

$$ЗВ_{\text{ПТВ}} = (I_{\text{ф}} \times C_{\text{ф}}) - (I_{\text{н}} \times C_{\text{н}}), \quad (5.4)$$

де $ЗВ_{\text{ПТВ}}$ — загальне відхилення прямих трудових витрат;
 $I_{\text{ф}}$, $I_{\text{н}}$ — відповідно, фактичний час роботи і нормативний;
 $C_{\text{ф}}$, $C_{\text{н}}$ — відповідно, фактична ставка оплати праці і нормативна.

Щоб оцінити ступінь виконання плану, керівництво має знати, яка частина загального відхилення викликана зміною витрат робочого часу, а яка — зміною ставок оплати праці.

Відхилення зі ставки оплати прямих трудовитрат

$$ВС_{\text{ПТВ}} = (C_{\text{ф}} - C_{\text{н}}) \times I_{\text{ф}}. \quad (5.5)$$

Відхилення продуктивності праці

$$ВП = (I_{\text{ф}} - I_{\text{н}}) \times C_{\text{н}}. \quad (5.6)$$

За відхилення зі ставки оплати праці відповідальність зазвичай несе відділ кадрів. Це відхилення виникає, коли наймають працівника з оплатою вищою чи нижчою, ніж передбачалось в плані, або визначені роботи виконуються більш (менш) високооплачуваним працівником. За відхилення в продуктивності праці відповідають цехові контролери. Несприятливе відхилення в продуктивності може відбутись, якщо недосвідченому працівнику доручать роботу, що вимагає більш високої кваліфікації. Керівництво має аналізувати кожну ситуацію, виходячи зі сформованих обставин.

Схема аналізу відхилень прямих трудових витрат наведена на рис. 5.4.

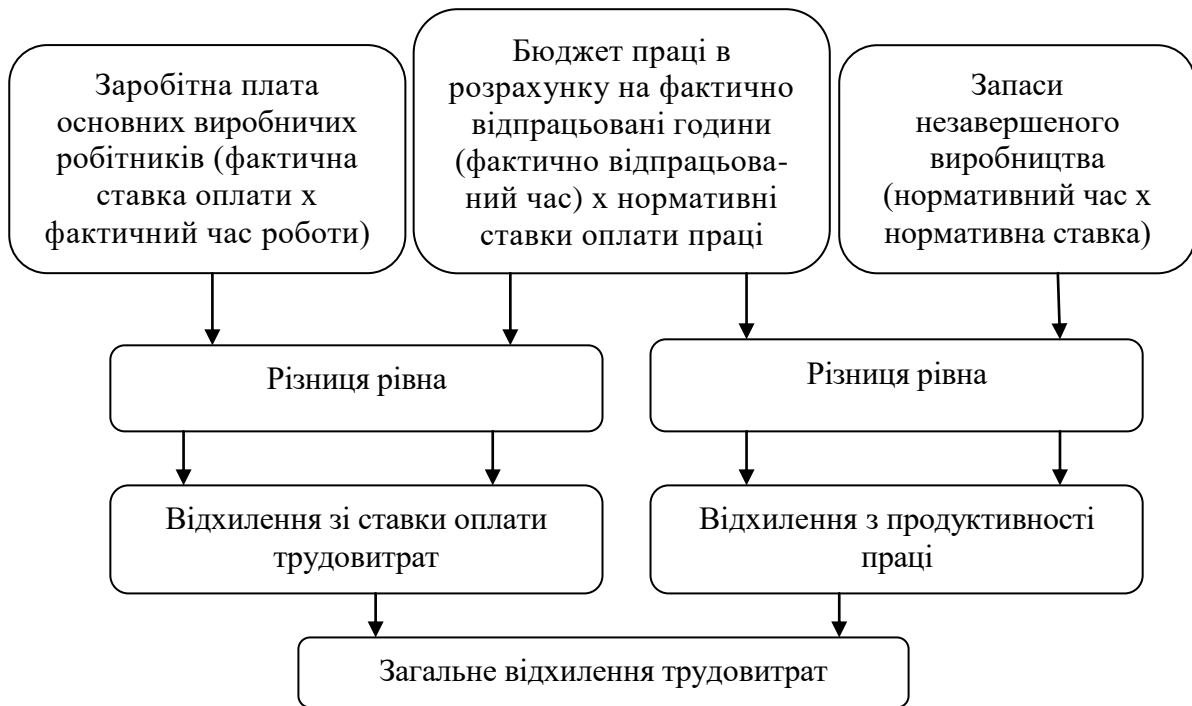


Рис. 5.4. Аналіз відхилень прямих трудових витрат

Відхилення загальновиробничих витрат

Контролювання загальновиробничих витрат (ЗВВ) являє собою значно важче завдання, ніж контролювання прямих витрат, тому що відповідальність за ряд ЗВВ часто важко покласти на кого-небудь однозначно. Велика частина постійних ЗВВ не може бути проконтрольована менеджерами конкретних підрозділів. Але якщо змінні ЗВВ можна прив'язати до операційних підрозділів, даний контроль стає можливим.

Аналіз відхилень ЗВВ складний. Спочатку обчислюють загальне відхилення ЗВВ як різницю між фактичними і нормативними ЗВВ, нарахованими (віднесеними на річну продукцію) за допомогою коефіцієнтів змінних і постійних ЗВВ

$$ЗВ_{ЗВВ} = \Phi_{ЗВВ} - Н_{ЗВВ} , \quad (5.7)$$

де $ЗВ_{ЗВВ}$ - загальне відхилення ЗВВ;

$\Phi_{ЗВВ}$ - фактично понесені ЗВВ;

$Н_{ЗВВ}$ - нормативні ЗВВ, віднесені на вироблену продукцію.

Потім загальне відхилення поділяють на дві частини: контрольоване відхилення ЗВВ і відхилення ЗВВ за обсягом.

Контрольоване відхилення ЗВВ являє

$$KB_{ЗВВ} = \Phi_{ЗВВ} - B_{ЗВВ} , \quad (5.8)$$

де $KB_{ЗВВ}$ – контрольоване відхилення ЗВВ;

$\Phi_{ЗВВ}$ - фактично понесені ЗВВ;

$B_{ЗВВ}$ - бюджетні ЗВВ у розрахунку на досягнутий рівень виробництва.

При контрольованому відхиленні ЗВВ порівнюються фактичні і бюджетні (заплановані) ЗВВ для одного рівня виробництва, що дозволяє оцінити результати діяльності підрозділів і конкретних менеджерів, які не залежать від зміни рівня виробництва.

Відхилення ЗВВ за обсягом визначається так:

$$B_{ЗВВ} = B_{ЗВВ} - ДПР_{ВП} , \quad (5.9)$$

де $B_{ЗВВ}$ - відхилення ЗВВ за обсягом;

$B_{ЗВВ}$ - бюджетні ЗВВ у розрахунку на досягнутий рівень виробництва;

$ДПР_{ВП}$ - $ДПР$, віднесені на вироблену продукцію за нормативними коефіцієнтами для змінних і постійних ЗВВ.

Для наочності можна показати аналіз відхилень ЗВВ на схемі (рис. 5.5).

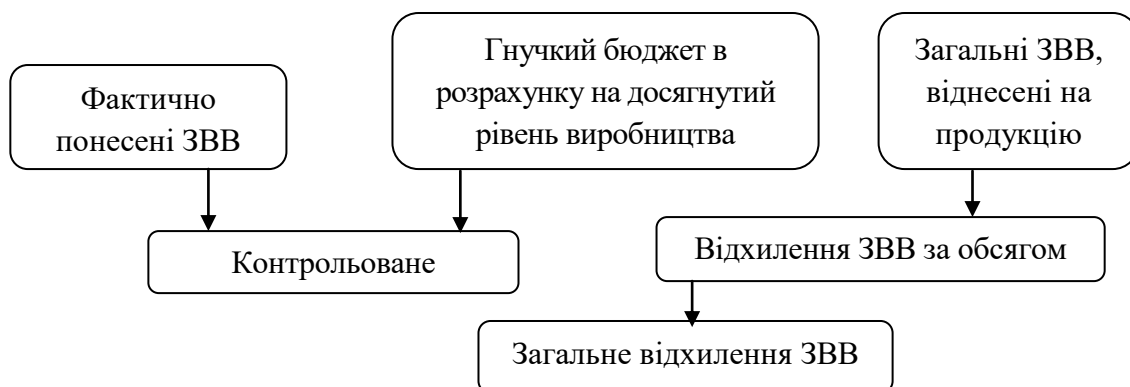


Рис. 5.5. Аналіз відхилень ЗВВ

5.3. Обчислення відхилень та їх аналіз

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, але найбільш поширеним є факторний аналіз відхилень.

Аналіз відхилень – основний інструмент оцінки діяльності центру витрат. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють вчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, що протікають, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі і критерії, що відображають їх.

Економічний аналіз відхилень - це, насамперед, факторний аналіз. Його мета — визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, що можуть призвести до виникнення відхилень (рис. 5.6, табл. 5.2).



Рис. 5.6. Схема розрахунку відхилень від прибутку

Відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрат на одиницю випуску, причому, як правило, усі фактори впливають одночасно.

Таблиця 5.2

Формули розрахунку відхилень від прибутку

Показник	Формула розрахунку	Економічний зміст
1	2	3
1. Відхилення за сукупними виробничими затратами	$B_1 = (Z_\phi - Z_\pi),$ де Z – сукупні виробничі витрати. $B_1 = B_{11} + B_{12} + B_{13} + B_{14}$	Відмінність фактичних сукупних виробничих витрат від планового рівня
1.1. Відхилення за матеріалами	$B_{11} = M_\phi - M_\pi,$ де M -витрати на матеріали. $B_{11} = B_{111} + B_{112} + B_{113}$	Відмінність фактичних витрат на матеріали від планового рівня
1.1.1. Відхилення за обсягом випуску	$B_{111} = C_\pi - H_\pi(Q_\phi - Q_\pi),$ де H – норма витрат матеріалу на одиницю продукції в натуральних одиницях; C – ціна за натуральну одиницю матеріалу (кг, м ³ і т.п.); Q – обсяг випуску	Економія чи перевитрати витрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичного випуску від планового
1.1.2. Відхилення за нормами витрат	$B_{112} = C_\phi(H_\phi - H_\pi)Q_\phi$	Економія чи перевитрати витрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичних витрат матеріалів на одиницю продукції від нормативного (планового) рівня
1.1.3. Відхилення за ціною на матеріали	$B_{113} = (C_\pi - C_\phi)H_\phi Q_\phi$	Економія чи перевитрати витрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичної ціни закупівлі матеріалів від планового рівня
1.2. Відхилення за фондом оплати праці	$B_{12} = Z_\phi - Z_\pi,$ де Z – витрати на зарплату. $B_{12} = B_{121} + B_{122} + B_{123}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників
1.2.1. Відхилення за обсягом випуску	$B_{121} = Z_\pi T_\pi(Q_\phi - Q_\pi),$ де Z – погодинна ставка; T – трудомісткість одиниці продукції	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичного випуску від запланованого
1.2.2. Відхилення за ставкою зарплати	$B_{122} = T_\pi(Z_\phi - Z_\pi)Q_\phi$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки оплати праці від запланованої
1.2.3. Відхилення за продуктивністю праці	$B_{123} = (T_\phi - T_\pi)Z_\pi Q_\phi$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані ростом чи падінням фактичної продуктивності праці порівняно з плановим рівнем

Продовження табл. 5.2

1	2	3
1.3. Відхилення за змінними загальновиробничими витратами	$V_{13} = (Z_{mvar\phi} - Z_{mvar\pi}),$ де Z_{mvar} - змінна частина загальновиробничих витрат. $V_{13} = V_{131} - V_{132}$	Відмінність фактичних змінних загальновиробничих витрат від їхнього планового рівня
1.3.1. Відхилення за обсягом випуску	$V_{131} = (Q_{\phi} - Q_{\pi})Z_{m\pi},$ де Z_m – змінні витрати на одиницю випуску	Економія чи перевитрати за змінними загальновиробничими витратами, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня
1.3.2. Відхилення за ставкою зарплати	$V_{122} = T_{\pi}(Z_{\phi} - Z_{\pi})Q_{\phi}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки оплати праці від запланованої
1.3.3. Відхилення за продуктивністю праці	$V_{123} = (T_{\phi} - T_{\pi})Z_{\pi}Q_{\phi}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані ростом чи падінням фактичної продуктивності праці порівняно з плановим рівнем
1.4. Відхилення за змінними загальновиробничими витратами	$V_{13} = (Z_{mvar\phi} - Z_{mvar\pi}),$ де Z_{mvar} - змінна частина загальновиробничих витрат. $V_{13} = V_{131} - V_{132}$	Відмінність фактичних змінних загальновиробничих витрат від їхнього планового рівня
1.4.1. Відхилення за обсягом випуску	$V_{131} = (Q_{\phi} - Q_{\pi})Z_{m\pi},$ де Z_m – змінні витрати на одиницю випуску	Економія чи перевитрати за змінними загальновиробничими витратами, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня
1.4.2. Відхилення за ставкою змінних витрат	$V_{132} = Q_{\phi}(Z_{m\phi} - Z_{m\pi})$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки змінних загальновиробничих витрат з розрахунку на одиницю продукції від запланованого рівня
1.5. Відхилення за постійними загальновиробничими та загальногосподарськими витратами	$V_{14} = P_{const\phi} - P_{const\pi},$ де P_{const} – величина загальновиробничих чи загальногосподарських витрат	Економія чи перевитрати по загальновиробничих чи загальногосподарських витратах
2. Відхилення за виторгом від реалізації	$V_2 = V_{\phi} - V_{\pi},$ де V – чистий виторг $V_2 = V_{21} + V_{22}$	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від запланованого
2.1. Відхилення за обсягом реалізації	$V_{21} = V_{21}\Pi_{\pi}(Q_{\phi} - Q_{\pi}),$ де Q – обсяг випуску; Π – ціна за одиницю продукції	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від запланованого, що викликане відмінністю фактичного обсягу реалізованої продукції в натуральному виразі від запланованого

Продовження табл. 5.2

1	2	3
2.2. Відхилення за цінами реалізації	$B_{22} = (Ц_{п} - Ц_{ф})Q_{ф}$	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від запланованого за рахунок відмінності фактичних цін реалізації від планових
3. Відхилення за витратами реалізації і обігу	$B_3 = K_{ф} - K_{п}$, де K - витрати реалізації та обігу. $B_3 = B_{31} + B_{32}$	Економія чи перевитрати по витратах реалізації і обігу
3.1. Відхилення за змінними витратами реалізації і обігу	$B_3 = K_{varф} - K_{varп}$, де K_{var} - змінні витрати реалізації та обігу. $B_{31} = B_{311} + B_{312}$	Економія чи перевитрати по змінних витратах реалізації і обігу
3.1.1. Відхилення змінних витрат реалізації і обігу за обсягом випуску	$B_{311} = (Q_{ф} - Q_{п})K_{п}$, де K - ставка змінних витрат реалізації та обігу на одиницю продукції	Економія чи перевитрати по змінних витратах реалізації і обігу, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня
3.1.2. Відхилення за ставкою змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції	$B_{312} = Q_{ф}(K_{ф} - K_{п})$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції від планового рівня
3.1.3. Відхилення за постійними витратами реалізації і обігу	$B_{32} = K_{constф} - K_{constп}$, де K_{const} - постійні витрати реалізації і обігу	Економія чи перевитрати по постійних витратах реалізації і обігу від їх планового рівня

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (визначити, які відхилення, якими факторами викликані; встановити відповідальність за те, що відбулося; прийняти рішення, що дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.

Метод ланцюгових підстановок дає змогу використати такі формули для розрахунку відхилень фактичних змінних витрат від запланованих:

- за обсягом:

$$B_q = (Q_{ф} - Q_{п})H_{п}Ц_{п}, \quad (5.10)$$

- за ціною:

$$B_{\text{ц}} = Q_{\text{ф}}(\text{Ц}_{\text{ф}} - \text{Ц}_{\text{п}})H_{\text{п}}, \quad (5.11)$$

- за нормою:

$$B_{\text{н}} = Q_{\text{ф}}\text{Ц}_{\text{ф}}(H_{\text{ф}} - H_{\text{п}}), \quad (5.12)$$

де B - відхилення;

Q - обсяг випуску;

H — норма витрат ресурсів (матеріалів, енергії і т. п.) на одиницю випуску;

Ц — ціна одиниці ресурсів;

$\text{Ф}, \text{П}$ — індекси фактичного і планового значень величин.

Таким чином, по черзі підставляємо у формули витрат фактичні значення. Підстановка починається з кількісних факторів (обсяг) і закінчується якісними (норми і ціни). Оскільки відхилення, які викликані сукупним впливом факторів, при цьому будуть віднесені на рахунок якісних факторів, такий порядок підстановки збільшить значимість якісних факторів.

На основі розрахунку за методом ланцюгових підстановок можна виявити винуватців відхилень: наприклад, начальник цеху підприємства відповідає за втрати, викликані відхиленням фактичних витрат ресурсів від норми, але не несе відповідальності за втрати, які викликані подорожчанням матеріалів.

Для постійних витрат розраховують відхилення за загальною сумою ($B_{\text{пз}}$), причому кожен керівник відповідає за ту частину постійних витрат, на яку він реально може впливати:

$$B_{\text{пз}} = X_{\text{ф}} - X_{\text{п}}, \quad (5.13)$$

де $X_{\text{ф}}, X_{\text{п}}$ — фактичні і планові постійні витрати.

Відхилення за обсягом виробництва можна розбити на дві великі групи: відхилення за потужністю і за ефективністю. Відхилення за потужністю визначаються таким чином:

$$V_{\text{пот}} = (V_{\Phi} - V_{\Pi})\Phi_{\Pi}, \quad (5.14)$$

де $V\Phi$ — вартість основних фондів (кількісний фактор);
 Φ — фондовіддача (якісний фактор).

Відхилення за ефективністю (фондовіддачею):

$$V_{\text{еф}} = V_{\Phi}(\Phi_{\Phi} - \Phi_{\Pi}). \quad (5.15)$$

Методика обчислення відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Методика розрахунку відхилень від бюджету за рахунок продажу в умовах різних систем калькулювання

Вид відхилень	Система калькулювання повних витрат	Система калькулювання змінних витрат
1	2	3
1. Відхилення за рахунок ціни реалізації	Фактична ціна за одиницю) x Фактичний обсяг продажу	(Бюджетний маржинальний дохід на одиницю - Фактичний маржинальний дохід на одиницю) x Фактичний обсяг продажу
2. Відхилення за рахунок обсягу продажу	(Бюджетний обсяг продажу - Фактичний обсяг продажу) x Бюджетний прибуток на одиницю	(Бюджетний обсяг продажу - фактичний обсяг продажу) x Бюджетний маржинальний дохід на одиницю
3. Відхилення за рахунок кількості продажу	(Бюджетний обсяг продажу - Фактичний обсяг продажу) x Бюджетний середній прибуток на одиницю	(Бюджетний обсяг продажу - фактичний обсяг продажу) x Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю
4. Відхилення за рахунок комбінації продажу	(Бюджетний обсяг продажу - Фактичний обсяг продажів) x (Бюджетний прибуток на одиницю) - Бюджетний середній прибуток на одиницю	(Бюджетний обсяг продажу - фактичний обсяг продажу) x (Бюджетний маржинальний дохід на одиницю - Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю)
5. Відхилення за рахунок розміру ринку	(Бюджетний відсоток частки ринку) x (Фактичний розмір ринку - Бюджетний розмір ринку) x (Бюджетний середній прибуток на одиницю)	(Бюджетний відсоток ринку) x (Фактичний розмір ринку - Бюджетний розмір ринку) x (Бюджетні середній маржинальний дохід на одиницю)
6. Відхилення за рахунок частки ринку	(Фактичний відсоток частки ринку - Бюджетний відсоток частки ринку) x (Фактичний розмір ринку) x (Бюджетний середній прибуток на одиницю)	(Фактичний відсоток ринку - Бюджетний відсоток ринку) x (Фактичний розмір ринку) x (Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю)

В умовах використання системи калькулювання змінних витрат розрахунок відхилень продажу базується на показнику маржинального доходу, а в умовах калькуляції повних витрат – на показнику прибутку.

5.4. Запис відхилень в облікових регістрах

Для контролю й аналізу відхилень розробляється спеціальний класифікатор можливих причин і можливих винуватців відхилень. Приклад такого класифікатора наведено у табл. 5.4.

Кожному відхиленню присвоюється п'ятизначний код: перші три цифри означають код шифру причини, останні дві цифри - код винуватця відхилень.

Коди відхилень проставляються у спеціальних сигнальних документах — вимогах. Таким чином, з'являється можливість контролю причин відхилень у момент їхнього виникнення.

Матеріали, отримані зі складу за лімітно-забірними картами, але що залишилися невикористаними до кінця звітної періоду, повертають на склад (це фіксується в накладній на внутрішнє переміщення матеріалів). Готову продукцію після приймання відділом технічного контролю здають на склад.

Таблиця 5.4

Приклад класифікатора причин відхилень

Величина відхилення	Виявлені причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилення	Код центру відповідальності	Центр відповідальності-винуватець відхилення	Код центру відповідальності-винуватця

При цьому повинен оформлятися первинний документ (здавальний ордер), що засвідчує випуск продукції. Вимоги, накладні на внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей і здавальні ордери щодня передають у планово-економічний відділ і бухгалтерію. На підставі цих документів складають щоденне оперативне зведення.

Контролер при аналізі відхилень вирішує специфічне завдання — не тільки визначає значення і причину відхилення, але й виробляє рекомендації з його усунення (якщо воно небажане) чи посилення (якщо воно сприятливе).

Розрахунок відхилень використовується не тільки для оцінки поточної діяльності підприємства, він також може бути застосований для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням.

Контрольні питання

1. У чому полягає зміст поняття нормативних витрат у калькуляції собівартості за нормативними витратами (система «стандарт-кост»)?

2. Як проводять обчислення відхилень фактичних витрат від стандартних норм та їх аналіз?

3. Назвіть варіанти поняття «управління витратами за відхиленнями»?

4. З якою метою проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових, їх характеристика?

5. Як визначається відхилення прямих трудових і загальновиробничих витрат?

6. Від чого залежать розрахунки відхилень від бюджету за рахунок продажу в умовах різних систем калькулювання?

7. На основі чого проводиться контроль причин відхилень у момент їх виникнення?

6. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

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

Важливим елементом у діяльності будь-якого підприємства є процес планування виробничої діяльності, заснований на дослідженні понесених та очікуваних витрат, планового обсягу виробництва та очікуваного прибутку від реалізації.

Основною метою аналізу «витрати-обсяг-прибуток» є встановлення змін, які відбудуться з прибутком, якщо зміняться певний рівень продуктивності чи обсягів виробництва. Ця інформація має суттєве значення, оскільки найбільш суттєвою змінною величиною, яка впливає на дохід (виручку), є обсяг виробництва.

У процесі такого аналізу постійно відслідковується і вивчається залежність між зміною обсягів виробництва і доходами від реалізації, витратами та чистим прибутком. Аналіз ґрунтується на встановленні короткострокової залежності між обсягом виробництва і виручкою, витратами та прибутком. При цьому невизначеною величиною на цьому інтервалі є обсяг реалізації.

Метою аналізу виробничої діяльності є:

- визначення суми доходу залежно від очікуваного та фактично отриманого обсягу реалізації;
- визначення такого рівня реалізації продукції, за якого усі понесені витрати відшкодовуються;
- визначення такого рівня реалізації продукції, за якого підприємство отримає очікуваний рівень доходу від реалізації;
- дослідження впливу будь-якого із факторів виробництва на прогнозований результат та інші.

Це досить не повний перелік питань, які можуть бути вирішені при проведенні комплексного аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток», оскільки ці питання можуть прямо або опосередковано відноситися до основної мети проведення такого аналізу на підприємстві.

Економісти вивели теоретичну залежність між доходом від реалізації, витратами та прибутком, з одного боку, та обсягом виробництва - з іншого. Вона описана як економічна модель. Крива доходу є нелінійною функцією, яка означає, що підприємство може мати більше випущеної продукції тільки при зменшенні ціни: крива доходу підніметься вгору, а потім піде вниз, оскільки ефект зниження ціни почне перевищувати ефект від збільшення обсягу реалізації.

Методи аналізу. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» - це один із методів дослідження певних очікуваних результативних показників підприємства та їх взаємозв'язку під впливом факторів виробництва. Дослідження зв'язку між обсягом виробництва чи реалізації, очікуваним прибутком, сумою понесених витрат та іншими пов'язаними із ними показниками можна наочно продемонструвати за допомогою формул та графіків. Саме така інтерпретація дає можливість визначити обсяг продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку; визначити величину прибутку за певного обсягу продажу; дослідити вплив зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства, а також розробити оптимальну структуру витрат та виробництва для отримання максимального результату.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» - це аналіз поведінки витрат, в основі якого сконцентрований взаємозв'язок витрат, виручки (доходу), обсягу виробництва і прибутку, це інструмент управлінського планування і контролю.

Ці взаємозв'язки формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати її для короткострокового планування і оцінки альтернативних рішень.

Внесемо певну корективу у визначення поняття аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Справа в тому, що це поняття у широкій практичній діяльності підприємств набуло кількох тотожних значень. У вітчизняній та зарубіжній практиці використовуються такі поняття, як «критична точка», «CVP-аналіз», «точка беззбитковості», тому ці аналогічні поняття будуть використовуватися надалі у зв'язку із використанням різних літературних джерел.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» здійснюють за допомогою різних методів (рис. 6.1).

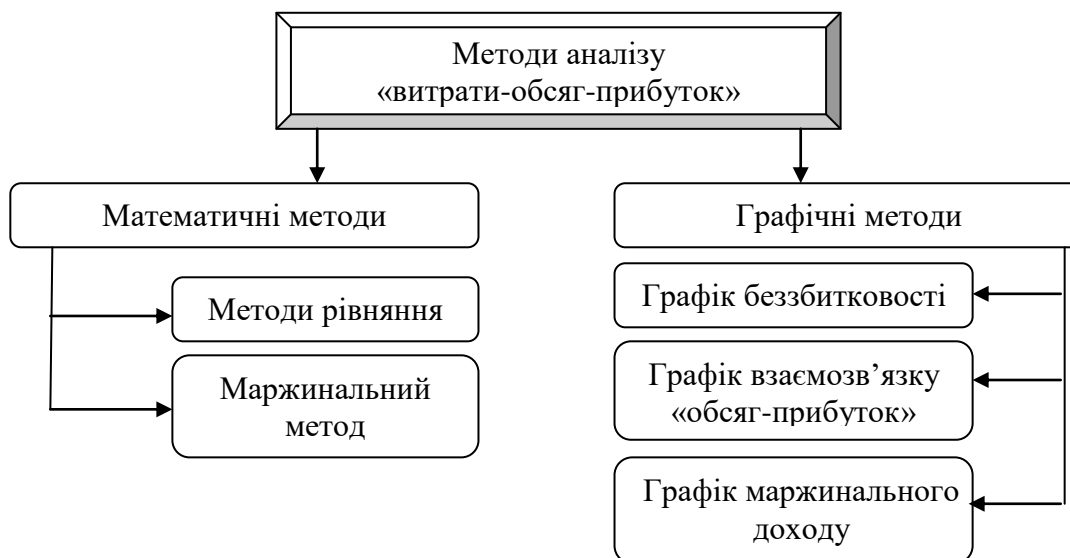


Рис. 6.1. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

Послідовність (етапи) аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» подано на рис. 6.2.

Перший етап аналізу витрат — аналіз беззбитковості (критичної, «мертвої» точки, рентабельності та ін.).

Точка беззбитковості - це такий обсяг реалізації продукції (в натуральних або грошових одиницях), при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам, а прибуток (збиток) підприємства рівний нулю.

Запишемо дане визначення у вигляді виразу

$$\text{Виручка (продажі)} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} \quad (6.1)$$

Або таким чином:

$$\text{Ціна за одиницю} \times \text{Кількість одиниць реалізованої продукції} = \left(\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість одиниць реалізованої продукції} \right) + \text{Постійні витрати} \quad (6.2)$$

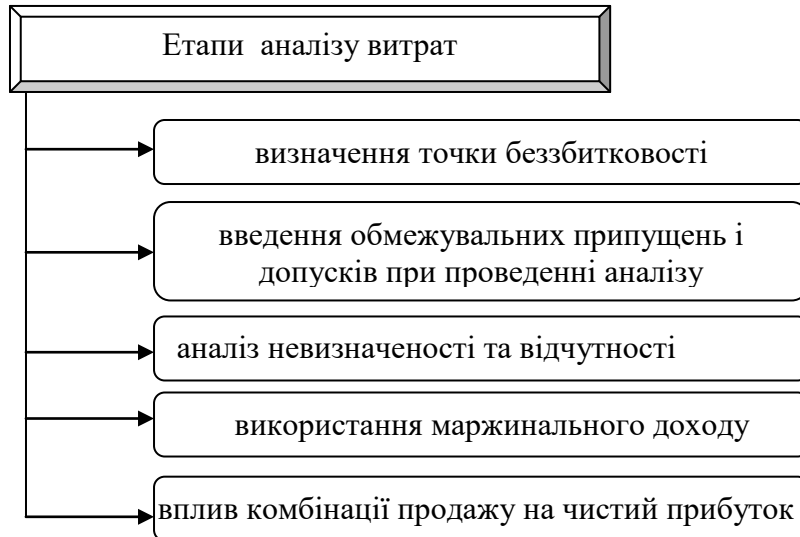


Рис. 6.2. Етапи аналізу витрат

Для розрахунку точки беззбитковості можна застосовувати такі методи:

- рівняння;
- маржинального доходу;
- графічного зображення.

Метод рівняння. Точка беззбитковості (кількість одиниць реалізованої продукції) визначається таким чином:

$$\begin{aligned} &\text{Точка беззбитковості} \\ &\text{у натуральному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати за одиницю}} \cdot \quad (6.3) \\ &\text{(обсяг реалізації)} \end{aligned}$$

Однак, знаменник виражає маржинальний дохід за одиницю, тому

$$\begin{aligned} &\text{Точка беззбитковості} \\ &\text{у натуральному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід за одиницю}} \cdot \quad (6.4) \\ &\text{(обсяг реалізації)} \end{aligned}$$

Формула розрахунку точки беззбитковості у грошових одиницях за допомогою показника маржинального доходу має вигляд

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості} \\ & \text{у натуральному виразі} \\ & \text{(обсяг реалізації)} \end{aligned} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід/ Ціна за одиницю}} \cdot \quad (6.5)$$

Знаменник цього відношення називають коефіцієнтом маржинального доходу.

Коефіцієнт маржинального доходу означає, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Він характеризує величину, на яку змінюється прибуток за зміни обсягу реалізації:

$$\begin{aligned} & \text{Коефіцієнт} \\ & \text{маржинального} \\ & \text{доходу ,} \end{aligned} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Ціна реалізації}} = \frac{\text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна реалізації}} \quad (6.6)$$

Виходячи з цього

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості} \\ & \text{у натуральному виразі} \\ & \text{(обсяг реалізації)} \end{aligned} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \cdot \quad (6.7)$$

Розрахунок точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці менеджера більше цікавлять обсяг і ціна реалізації, які забезпечать отримання бажаного прибутку.

Обсяг реалізації у грошових одиницях, необхідний для отримання бажаного прибутку, може бути розрахований за допомогою рівняння

$$\text{Продаж} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток} \cdot \quad (6.8)$$

Або

$$\begin{aligned} & \text{Обсяг реалізації} \\ & \text{у вартісному} \\ & \text{виразі} \end{aligned} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \cdot \quad (6.9)$$

Відповідно обсяг реалізації у натуральному виразі може бути розрахований за формулою

$$\begin{aligned} & \text{Обсяг реалізації} \\ & \text{у натуральному} \\ & \text{виразі} \end{aligned} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}. \quad (6.10)$$

Для визначення прибутку при деякому обсязі реалізації можливо використання рівняння

$$\text{Прибуток} = \left(\frac{\text{Дохід від реалізації}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \right) - \text{Постійні витрати}. \quad (6.11)$$

Прибуток, який вище розглянуто – це прибуток до оподаткування. Але менеджера може цікавити прибуток, який залишається у розпорядженні компанії після сплати відповідного податку на прибуток.

Якщо ставка податку на прибуток t , то

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} \times (1 - t). \quad (6.12)$$

Виходячи з цього

$$\text{Операційний прибуток} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{1 - t}. \quad (6.13)$$

Графічний метод. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» може бути здійснено за допомогою графіків:

- 1) беззбитковості;
- 2) взаємозв'язку «прибуток-обсяг»;
- 3) маржинального доходу.

Графік беззбитковості подано на рис. 6.3.

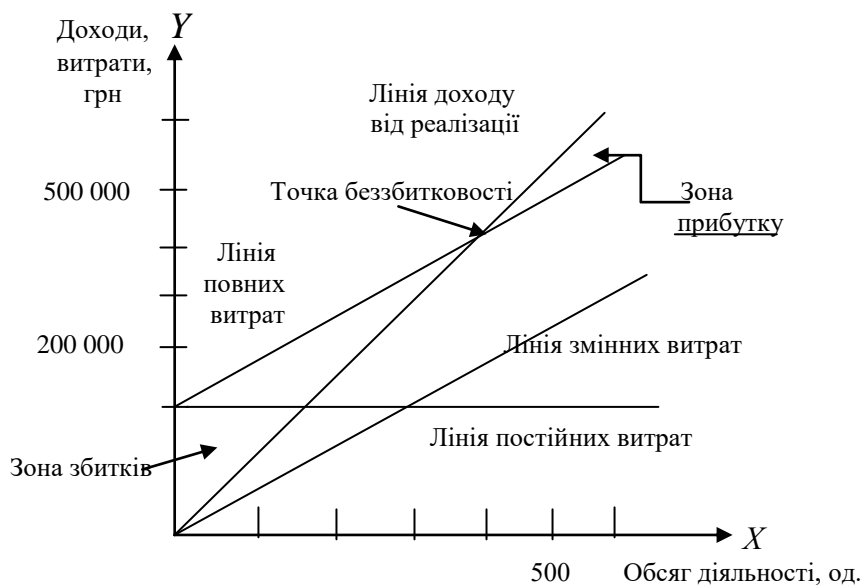


Рис. 6.3. Графік беззбитковості

На цьому графіку за віссю X відображають обсяг діяльності (реалізації) у грошових або натуральних одиницях або у відсотках використання виробничої міцності. За віссю Y зображають витрати (з розподілом їх на постійні й змінні) і дохід від реалізації. Точка перетину лінії повних витрат і лінії доходу від реалізації є точка беззбитковості.

Графік взаємозв'язку «прибуток-обсяг». Цей графік ілюструє залежність прибутку від обсягу реалізації в натуральних або грошових одиницях (рис. 6.4).

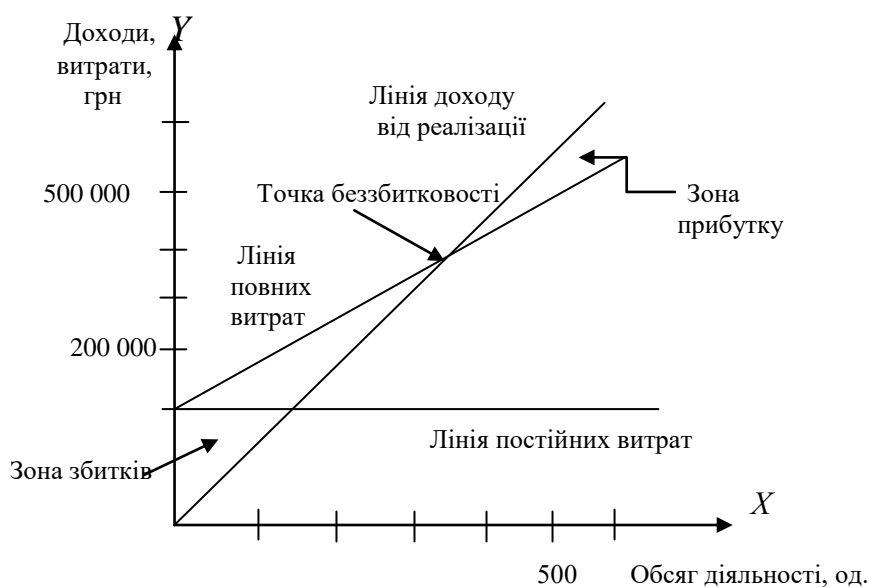


Рис. 6.4. Графік взаємозв'язку «прибуток-обсяг»

Графік маржинального доходу. Він дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних (рис. 6.5).

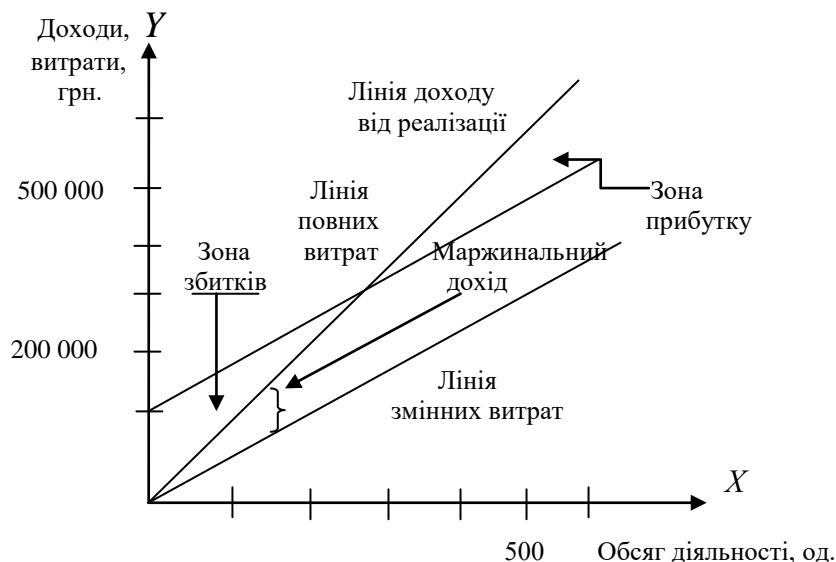


Рис. 6.5. Графік маржинального доходу

Графік маржинального доходу — найкращий. Точка беззбитковості знаходиться в місці, де лінія продажу (виручки) і лінія загальних витрат перетинаються. Мотивація даного висновку базується на тому, що на даному графіку видно зону прибутків і збитків при різних варіантах обсягу реалізації продукції. Однак достовірність картини у кожному окремому випадку залежить від точності зображення лінії. Виручка та змінні витрати змінюються прямо пропорційно відносно фізичного обсягу, у той час як постійні витрати незмінні при будь-якому обсязі.

Використовуючи вищезазначені методи, можна не лише вирахувати обсяг для критичної точки, але й розмір прибутку (збитку) при певному обсязі.

Другий етап аналізу - введення обмежувальних припущень і допусків. Припущення, що покладені в основу аналізу:

- витрати і їх поведінка знаходяться під впливом більшої кількості факторів, ніж обсяг виробництва;
- витрати поводяться по-різному залежно від ситуації, рішення і часу;
- інші припущення.

Незважаючи на те, що аналіз витрат, обсягу діяльності і прибутку забезпечує менеджера ефективним засобом визначення оптимальних курсів дії, концепції і методика аналізу, розкриті вище, являють собою швидше напрям мислення, ніж механічний порядок процедур. Щоб встановити найкраще поєднання витрат, продажної ціни і обсягу реалізації, менеджер повинен намагатися мислити в категоріях питомого маржинального прибутку, коефіцієнта виручки, критичної точки й ін. Ці показники є динамічними, оскільки зміна величини одного з них спричиняє зміну інших.

Аналіз невизначеності та чутливості - третій етап аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг — прибуток».

Суть його зводиться до застосування такого прийому управлінських рішень: «А що буде, якщо (коли)?», який пропонує відповідь на запитання, як зміниться результат, якщо початкові запропоновані дані не будуть досягнуті або зміниться ситуація з розрахунками. У контексті до CVP -аналізу аналіз чутливості дасть відповідь на такі запитання: «який буде прибуток, якщо показники обсягу зміняться порівняно до запланованих?» або «який буде прибуток, якщо питомі змінні витрати зростуть на 10 %?».

Інструментом аналізу чутливості є та величина виручки, яка знаходиться за критичною точкою. Її сума показує, до якого рівня (якої межі) може «впасти» виручка, щоб не було збитків.

Отже, аналіз чутливості - це визначення прибутку, розуміючи усі внутрішні фактори, що впливають на прибуток.

Четвертий етап CVP - аналізу – це використання маржинального доходу.

На цьому етапі відбувається порівняння маржинального доходу з валовим прибутком. Даний аналіз проводиться з метою оптимального використання обмежених ресурсів та вибору оптимальної виробничої програми. Для того щоб зробити правильний висновок та найбільш оптимально використати ресурси, розраховується маржинальний дохід на обмежувальний фактор — маржинальний дохід на одиницю продукції, що виражена у одиницях виміру обмежувального фактора (машино-годинах, людино-годинах тощо).

П'ятим етапом CVR - аналізу є вплив комбінації продажу на чистий прибуток.

Комбінація продажу - це комбінація різних реалізованих продуктів. Результати змін в комбінації залежать від маржинального доходу кожного продукту. Застосовується для визначення розширення або скорочення послуг, продукту або підрозділу.

CVR - аналіз в умовах багатопродуктового виробництва має свої особливості. Найсуттєвіша особливість полягає у специфіці визначення точки беззбитковості, тобто особливістю відзначається перша стадія стратегічного аналізу витрат.

6.2. Аналіз чутливості прибутку

Головним напрямком аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку є передбачення реакції прибутку на зміну інших параметрів діяльності. Для визначення впливу на прибуток зниження обсягу реалізації продукції можна використовувати запас міцності

$$\text{Запас міцності} = \frac{\text{Обсяг реалізації} - \text{Точка беззбитковості}}{\text{Точка беззбитковості}} \quad (6.14)$$

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу реалізації без ризику зазнати збитків і утримати позиції на ринку.

Показник запасу міцності можна також використати для визначення суми операційного прибутку

$$\text{Операційний прибуток} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Точка беззбитковості}} \times \text{Коефіцієнт маржинального доходу} \cdot \quad (6.15)$$

Поряд із абсолютним значенням показника запасу міцності використовують також коефіцієнт запасу міцності (Кзм) – співвідношення запасу міцності та фактичного (планового) обсягу реалізації

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Обсяг реалізації}} \cdot \quad (6.16)$$

Коефіцієнт запасу міцності є вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства, значення якого лежить в межах $-\infty \leftarrow KЗМ \rightarrow +1$. Чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менше ймовірність того, що підприємство зазнає збитків у разі зменшення обсягу реалізації.

Будь-яка зміна обсягу реалізації спричинює ще більшу зміну прибутку. Цей феномен називається ефектом операційного важеля.

Операційний важіль – величина, визначена як частка від ділення маржинального доходу на прибуток. Це співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації.

Тому операційний важіль більший у підприємств, які мають більшу питому вагу постійних витрат і, як результат, більший коефіцієнт маржинального доходу.

Кількісним показником операційного важеля є його фактор, який розраховується за такою формулою:

$$\text{Фактор операційного важеля} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}}. \quad (6.17)$$

Фактор операційного важеля вимірює відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації.

Помноживши відсоток зміни обсягу реалізації на фактор операційного важеля, отримаємо відсоток зміни величини прибутку.

Сила операційного важеля показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні витрат на 1%, тобто якщо прибуток близький до нуля, то сила операційного важеля прагне до нескінченності: навіть найслабші коливання обсягу виробництва навколо критичної точки спричинюють сильні відносні коливання прибутку.

Чим більше частка постійних витрат у загальній сумі витрат, тим сильніше діє операційний важіль. Потужний операційний важіль – це високий операційний ризик. Тому в ситуації, коли попит нестабільний, рекомендується знижувати постійні витрати: навіть невелике зниження витрат призводить до різкого падіння прибутку.

Якщо попит стабільний, доцільно знижувати частку змінних витрат і нарощувати частку постійних витрат, тому що це приведе до більшого приросту прибутку.

В умовах ринку часто складається ситуація, коли підприємства знижують або підвищують ціни, що обумовлено сповна об'єктивною причиною – зміною кон'юнктури ринку і є нормальною практикою в ціноутворенні.

Зміна цін по-різному впливатиме на обсяги продажу і прибуток залежно від еластичності попиту ринку. В умовах нееластичного або слабкоеластичного попиту на ринку підприємство може дозволити собі збільшувати ціни, підвищуючи частку прибутку в ціні, тоді як зниження цін не приведе до зростання продажу і, отже, недоцільно. Еластичний ринок вельми чутливий до зміни цін, і дії підприємства мають бути обґрунтовані. Підвищення цін на ньому приводить до переключення попиту на інші товари або на товари конкурентів, тому підприємство повинно враховувати реакцію конкурентів – якщо вони також піднімуть ціни, то прибуток зросте, тоді покупці не зможуть перемкнути свій попит. Знижуючи ціни, необхідно здійснити аналіз зміни виручки, витрат і прибутку.

Для збереження колишнього прибутку при зміні ціни або витрат доцільно здійснювати аналіз чутливості фінансових результатів, що відповідає на питання: що станеться, якщо зміняться ці показники, і що треба зробити, аби отримати прибуток в тому ж розмірі.

В узагальненому вигляді дія зміни цін на прибуток подана у табл. 6.1.

Вплив зміни цін на прибуток

Прибуток	Зростання цін	Зниження цін
Прибуток збільшується	<p>Наявність незадоволеного попиту.</p> <p>Необґрунтовано низька первісна ціна в порівнянні з тією, яку згодні заплатити покупці.</p> <p>Ринок нечутливий до цін. Більш висока ціна робить товар привабливим в очах споживачів або приводить до розширення сегмента покупців.</p> <p>Складається ситуація, коли зростає місткість ринку (зростання доходів, поліпшення економічного становища в країні).</p> <p>Конкуренти також підвищують ціни</p>	<p>Висока еластичність попиту на товар, у результаті чого обсяг продажу зростає швидше, ніж зменшується відносний прибуток.</p> <p>Ціна в базовому варіанті була необґрунтовано завищена і її зниження розширило сегмент споживачів.</p> <p>Витрати на одиницю товару (виробів) знижуються більшими темпами, ніж прибуток (до певного моменту).</p> <p>Зниження ціни сприяє виходу на нові ринки збуту.</p> <p>Відхід конкуруючих підприємств із ринку й зростання попиту</p>
Прибуток зменшується	<p>Висока інфляція, обумовлена зростанням цін на фактори виробництва: вони ростуть швидше, ніж ціна на товар, у результаті знижується відносний прибуток в одиниці.</p> <p>Висока чутливість попиту покупців, темп зростання ціни нижче, ніж темп зниження обсягу продажу.</p> <p>Первісна ціна була обґрунтована в очах споживачів, і її зростання приводить до відмови від купівлі.</p> <p>Конкуренти залишають ціни на колишньому рівні.</p> <p>Зростання цін випереджає доходи споживачів (погіршення економічного становища).</p> <p>Наявність товарів - субститутів досить велика, і ціни на них ростуть меншими темпами або постійні</p>	<p>Ринок зовсім не чутливий до зміни ціни або еластичність попиту слабка, тому не міняється обсяг продажу.</p> <p>Конкуренти також знижують ціни.</p> <p>Первісна ціна була обґрунтована, і покупці розглядають її зниження як погіршення якісних характеристик товару.</p> <p>Підприємство ставило завдання розширення частки ринку, не звертаючи уваги на прибуток, або шляхом зниження ціни намагалося не допустити на ринок конкурентів.</p> <p>Ситуація в економіці настільки кризова, що зниження цін не компенсує, зниження доходів споживачів</p>

6.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту

До цих пір ми розглядали методику аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» на прикладі підприємств, які випускають і реалізують тільки один вид продукції. Але на практиці існує багато підприємств, які випускають декілька видів продукції (послуг).

В таких випадках аналіз ускладнюється і базується на комбінації продажу.

Комбінація продажу – це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі продажу.

Вказане співвідношення може бути виражене у відсотках або в пропорції виробів (наприклад, одного до другого).

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

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

Відповідно

$$WCM = SCM_i \times S_{mi}, \quad (6.18)$$

де WCM - середньозважений маржинальний дохід;

SCM_i - маржинальний дохід на одиницю i -го виробу;

S_{mi} - комбінація продажу.

Існує й інший шлях розрахунку середньозваженого маржинального доходу

$$\text{Середньозважений маржинальний дохід} = \frac{\text{Загальний маржинальний дохід}}{\text{Загальна кількість продукції}}. \quad (6.19)$$

Наведена методика аналізу залежить від точної і фіксованої комбінації продажу. Якщо міняється комбінація продажу, то міняються і результати аналізу.

Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту пропонує, що всі постійні витрати є непрямыми по відношенню до конкретних видів

продукції. На практиці більшість постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального обладнання) пов'язані з виробництвом визначеного виду продукції, тому слід застосовувати аналіз у відношенні кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва в цілому.

6.4. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

Слід зазначити, що аналіз «витрати - обсяг – прибуток» дещо спрощує реальну картину бізнесу. Тому необхідно звернути увагу на низку припущень, які покладені в основу цього аналізу і обмежують сферу його застосування. Це такі припущення:

1. Поведінка постійних і змінних витрат може бути виміряна точно і не змінюється протягом періоду планування.

2. Змінні витрати і виручка від реалізації мають лінійну залежність від рівня виробництва.

3. Виробництво не змінюється всередині релевантного рівня активності.

4. Змінні витрати і ціни не змінюються протягом періоду планування.

5. Структура продукції не змінюється протягом планового періоду.

6. Прибуток визначають на основі калькулювання змінних витрат.

7. Обсяг продажу і обсяг виробництва приблизно однакові, тобто залишки готової продукції рівні нулю.

8. На величину витрат впливає лише один фактор - обсяг.

9. Всі витрати можна поділити на змінні і постійні.

10. Поведінка витрат і виручки лінійна в межах області релевантності.

11. Незмінні ціни продажу; купівельні ціни на матеріали і послуги; продуктивність праці.

12. Незавершене виробництво відсутнє, воно стабільне чи його зміни незначні, тобто обсяг виробництва рівний обсягу продажу.

13. За наявності структурних зрушень слід застосувати спеціальну методику.

Якщо одне або більше припущень не дотримуються, то застосування розглянутого аналізу може призвести до некоректних результатів, і, як наслідок, прийняття на їх основі неправильних рішень.

Контрольні питання

1. Назвіть мету і методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».
2. Які методи застосовуються для розрахунку точки беззбитковості?
3. Як здійснюється аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за допомогою графіків?
4. За допомогою яких показників проводиться аналіз чутливості прибутку?
5. У чому полягають особливості проведення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту?
6. Які припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»?

7. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

7.1. Процес прийняття рішення і релевантність облікової інформації

Для ефективного функціонування окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому необхідно, щоб учасники управлінського процесу, приймаючи рішення, мали своєчасну, правдиву та об'єктивну економічну інформацію про власне майно і джерела його формування, грошовий та фінансовий стан, результати господарської діяльності - доходи, прибутки чи збитки, а також про особливості їх отримання (рис. 7.1).

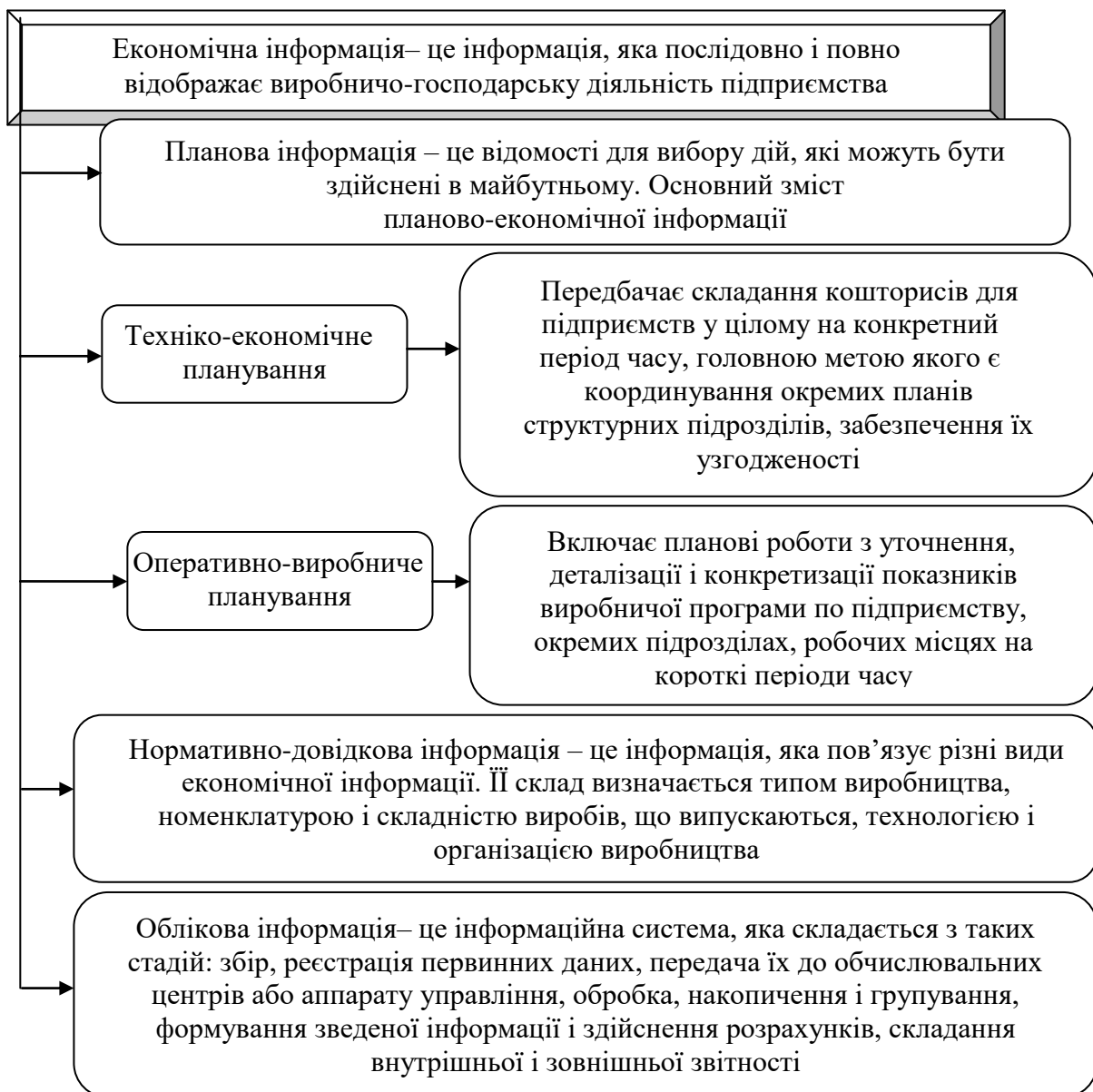


Рис. 7.1. Види інформації

До облікової інформації ставляться такі вимоги: достовірність, значимість, порівнянність і постійність, суттєвість, консервативність, повнота (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Вимоги до облікової інформації

Особливе місце в процесі прийняття рішення займає релевантна інформація, аналіз і використання якої впливає на кінцевий результат господарської діяльності підприємства.

В економічному словнику визначення релевантної інформації наводиться так: це інформація, яка відноситься до ситуації, що

збирається з конкретного питання. Релевантності притаманні якості передбачення, важливості, значимості, актуальності, доречності, зворотного зв'язку, своєчасності і новизни.

Нерелевантна інформація - це несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи. Використання нерелевантної інформації може призвести до таких наслідків:

- прийняття помилкового рішення в результаті викривлення інформації, яка описує проблемну ситуацію, щодо якої слід прийняти рішення;

- зниження оперативності та підвищення трудомісткості процесу прийняття рішення, тобто відсутнє викривлення інформації, хоча керівник отримує зайву інформацію, яка збільшує час прийняття рішення.

Залежно від реагування витрат та доходів на прийняття управлінських рішень їх поділяють на релевантні та нерелевантні (рис. 7.3).

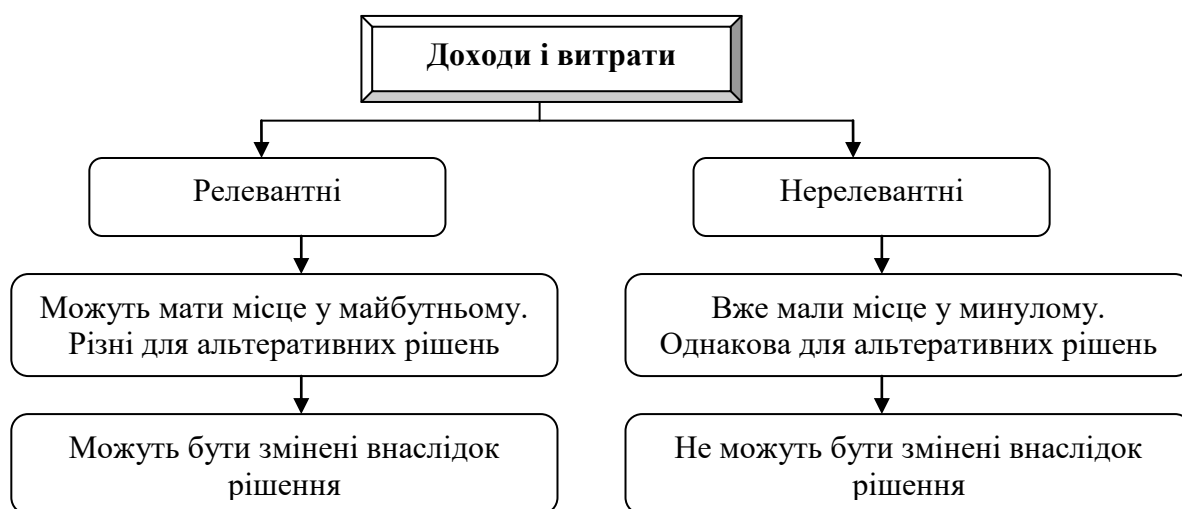


Рис. 7.3. Характеристика релевантних і нерелевантних доходів та витрат

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.

В процесі управління менеджери стоять перед вибором серед багатьох альтернативних рішень, але серед декількох варіантів потрібно обрати лише один, аналізуючи релевантну інформацію. Релевантна інформація має бути передана менеджеру оперативно, не повинна містити помилок, тобто бути достовірною. Своєчасність подання релевантної інформації є важливим моментом в процесі прийняття рішення, тобто інформація повинна бути придатною для прийняття рішення, поки не втратить свою властивість впливати на рішення.

Представлена інформація має бути надана в такому обсязі, який повинен задовольнити потреби окремих користувачів, а також бути економічно вигідною. Релевантна інформація є важливим стратегічним ресурсом, тому обов'язково повинна використовуватися (аналізуватися) для управлінських потреб.

При прийнятті управлінських рішень використовують кількісні і якісні критерії. Якісні критерії визначають індивідуальну специфіку кожної проблеми (питання) і важко піддаються вимірюванню, а кількісні є більш універсальними та легко набувають числового значення.

Для визначення критеріїв відбору якісних і кількісних показників для кожної ситуації потрібно враховувати проблемні питання руху грошових коштів. Релевантна інформація, що стосується грошових потоків, залежить від кожної конкретної ситуації, яка виникає в процесі діяльності підприємства, а кількість таких ситуацій необмежена та ускладнюється наявністю варіантів.

Передбачити виникнення різних ситуацій і врахувати всі якісні і кількісні критерії відбору релевантної інформації, а також вплив попиту, погодних умов, політичних змін, галузевих особливостей тощо майже неможливо.

Звернемо увагу на основні (найважливіші) для підприємства питання (ситуації), а саме:

- здійснення капітальних інвестицій;
- збільшення обсягу виручки від реалізації за рахунок підвищення ціни;
- збільшення обсягу виручки від реалізації за рахунок підвищення обсягу реалізації;
- здійснення фінансових інвестицій;
- закупівля запасів для виробничої діяльності.

Можливі кількісні та якісні критерії при прийнятті рішень згруповані в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Релевантна інформація для різних типів рішень при управлінні грошовими потоками

Тип рішення	Релевантна інформація	
	кількісні критерії	якісні критерії
1	2	3
Грошові потоки направити на здійснення капітальних інвестицій (обладнання)	Первісна вартість; термін корисного використання об'єкту; ліквідаційна вартість; витрати на сировину або закупівля нової сировини; витрати на оплату праці; обсяг випущеної продукції; витрати на утримання, обслуговування і ремонт обладнання; операційні витрати; очікуваний дохід; ставка дисконту; період окупності; облікова норма прибутковості капіталу тощо	Кваліфікація робітників, які будуть працювати на новому обладнанні; робота з новими постачальниками сировини; зменшення або збільшення заробітної плати працівників; ринки збуту; витрачання часу на виготовлення продукції; якість продукції; зміна технології виробництва; зниження шкідливості виробництва тощо
Збільшити грошові потоки у вигляді виручки від реалізації за рахунок підвищення ціни на готову продукцію	Ціна одиниці продукції; визначення рівня ціни; зниження обсягу реалізації в майбутньому; очікуваний прибуток від реалізації; збільшення строку реалізації тощо	Довіра покупця; вимоги покупця; ринки збуту; конкуренція з боку аналогічних товарів за нижчими цінами; цінова політика підприємства тощо

Продовження табл. 7.1

1	2	3
Збільшити грошові потоки у вигляді виручки від реалізації за рахунок підвищення обсягу реалізації	Підвищення рівня обсягу реалізації в майбутньому, очікуваний прибуток від реалізації; збільшення строку реалізації; збільшення оборотних коштів; залучення зовнішніх кредитів; збільшення сировини і матеріалів та готової продукції; підвищення рівня дебіторської заборгованості тощо	Вимоги покупця; ринки збуту; конкуренція з боку аналогічних товарів; цінова політика підприємства тощо
Грошові потоки направити на здійснення фінансових інвестицій	Сума інвестицій; очікувані грошові надходження; термін інвестиційного проекту; зниження купівельної спроможності грошей протягом певного часу; ставка дисконту; облікова норма прибутковості капіталу; період окупності тощо	Ризики (діловий, фінансовий, обмінного курсу, політичний); інфляційні процеси; репутація підприємства, куди спрямовуються інвестиції тощо
Грошові потоки направити на закупівлю виробничих запасів	Сума витрат на закупівлю запасів; витрати на зберігання запасів; визначення необхідного обсягу виробничих запасів на конкретне замовлення або виробничий процес; втрата прибутку в результаті заморожування грошових коштів, які могли працювати в інвестиційних проектах тощо	Умови закупівель; наявність складських приміщень; безперервність виробництва; псування запасів; підвищення цін на виробничі запаси тощо

Кожне управлінське рішення залежить від конкретної ситуації, впливу зовнішніх і внутрішніх факторів та особливостей поставленого завдання. При відборі релевантної інформації потрібно виокремлювати показники (статті), за якими відсутня відмінність між варіантами.

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

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

Загальна класифікація поточних (оперативних) рішень подана на рис. 7.4.



Рис. 7.4. Класифікація поточних управлінських рішень

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

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

Аналіз інформації для прийняття таких рішень ґрунтується на калькулюванні змінних витрат, визначенні прямих та загальних постійних витрат, зіставленні маржинального доходу.

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

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

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми підприємство має розглянути принаймні два альтернативних варіанти її вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них.

Ухвалення поточних (оперативних) рішень базується на концепції диференціального аналізу. *Диференціальний аналіз* являє собою процес оцінки наслідків впровадження тієї чи іншої альтернативи. Цей підхід передбачає виділення диференціальних доходів та диференціальних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнитися від тієї величини, яка виникла б за інших умов. Диференціальні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Диференційні витрати — додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції. Диференціальні витрати враховують всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференціальні доходи являють собою різницю між альтернативними рішеннями. Зазначений підхід спрямований на виокремлення та оцінку серед усіх даних тільки релевантних показників.

7.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень

Основною метою діяльності комерційного підприємства є досягнення задовільної норми прибутку на вкладений (інвестований) капітал, тому при аналізі альтернативних варіантів необхідно враховувати співвідношення вигід (доходи — витрати) та використаного капіталу, а це зумовлює три типи проблем:

- проблеми, пов'язані виключно з рівнем витрат (визначається економія витрат);

-проблеми, пов'язані як з витратами, так і з доходами (визначається відхилення прибутку);

-проблеми, пов'язані як з витратами і доходами, так і з капітальними інвестиціями.

Типові приклади завдань альтернативного вибору зображені на рис. 7.5.

Вибір кращого варіанта з декількох можливих здійснюється на підставі диференціального аналізу релевантної інформації, тобто 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. Розглянемо приклади диференціального аналізу релевантної інформації для розв'язання типових завдань альтернативного вибору.

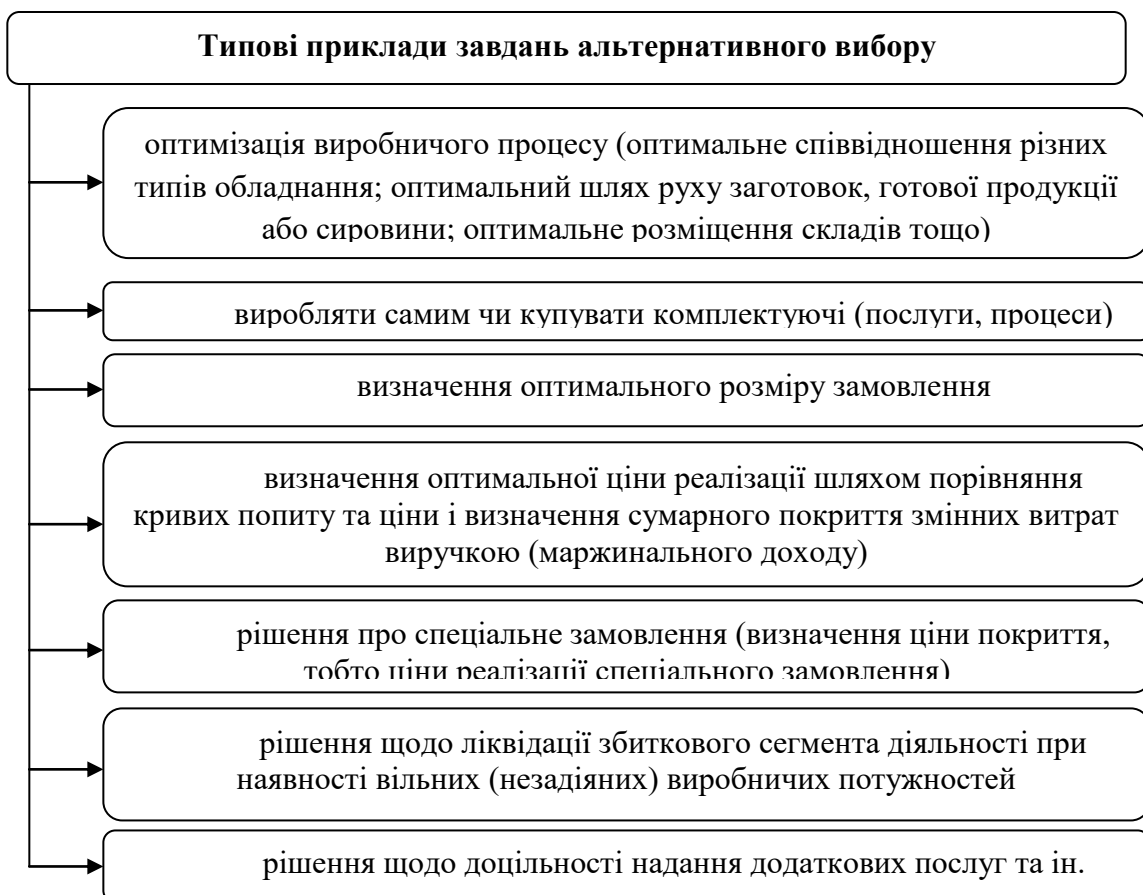


Рис. 7.5. Типові приклади завдань альтернативного вибору

Рішення про спеціальне замовлення – це рішення стосовно отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуги за ціною, нижчою за звичайну (або навіть нижчою за собівартість).

Прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати на виконання такого замовлення і відсутня загроза деформації ринку. При аналізі такої пропозиції необхідно враховувати можливі додаткові витрати в разі відсутності вільних виробничих потужностей та довгострокові наслідки прийняття такого замовлення.

Економічну доцільність виконання спеціального замовлення можна визначити, застосовуючи маржинальний підхід та диференціальний аналіз релевантної інформації. Спочатку визначимо, яка з наведеної інформації є релевантною, тобто:

- які події вона характеризує (майбутні чи минулі);
- чи змінює вона грошові потоки;
- чи зумовлює відмінності за варіантами.

Для об'єктивного вирішення питання про доцільність прийняття спеціального замовлення необхідно правильно визначити додаткові витрати на його виконання. У багатьох випадках основна сума таких витрат припадає на прямі матеріальні витрати. Релевантна оцінка матеріалів повинна враховувати такі фактори, як ціна придбання і відновлювальна вартість матеріалів, можлива ціна реалізації наявних матеріалів або іншого альтернативного їх використання тощо.

Та все ж для остаточного вирішення питання про спецзамовлення треба врахувати можливий його вплив на поведінку інших замовників та конкурентів, тобто на можливі зміни ситуації на ринку. Якщо існує така небезпека, то на неї треба зважати.

Рішення «виробляти чи купувати» — це альтернатива відносно того, що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (виконувати роботи) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників).

Аналіз для вирішення цієї проблеми передбачає:

- визначення релевантної виробничої собівартості компонента (послуги, роботи);

- диференціальний аналіз витрат;
- урахування якісних факторів та нефінансової інформації про можливі наслідки такого рішення на перспективу.

Для того, щоб визначити, чи доцільно прийняти пропозицію щодо закупівлі комплектуючих у зовнішнього постачальника, необхідно виконати диференціальний аналіз лише релевантних витрат:

- за умови власного виробництва комплектуючих;
- за умови купівлі у зовнішнього постачальника;
- релевантний дохід (збиток).

Але якщо підприємство має можливості альтернативного використання вивільнених виробничих потужностей (наприклад, для надання їх в оренду або випуску іншої прибуткової продукції), то до фактичних (дійсних) змінних витрат необхідно додати альтернативні (можливі) витрати (тобто суму втраченої орендної плати або прибутку), якщо підприємство відмовиться від купівлі комплектуючих на стороні. Порівняння таких витрат з вартістю купівлі комплектуючих може зумовити інші висновки.

Остаточне рішення з цього питання треба приймати з урахуванням таких якісних та нефінансових факторів: надійність постачальника; гарантія якості продукції постачальника; стабільність цін; можливості використання вивільнених потужностей та робочої сили; можливі зміни у технології виробництва; час, необхідний для відновлення власного виробництва тощо.

Необхідно прийняти рішення про доцільність повної або часткової ліквідації виробництва збиткової продукції, виду діяльності, підрозділу тощо на підставі аналізу їх прибутковості.

Аналіз інформації для такого рішення базується на калькулюванні змінних витрат і визначенні маржинального доходу, порівнянні витрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахуванні зміни маржинального доходу від альтернативного використання звільнених потужностей.

При альтернативному використанні звільненої площі до економії витрат необхідно додати релевантні доходи від такого використання (суму орендної плати або додаткового прибутку), й одержану суму порівнювати з втратою маржинального доходу.

При аналізі та підготовці пропозицій з конкретних проблем альтернативного вибору доцільно дотримуватися таких рекомендацій (рис. 7.6).

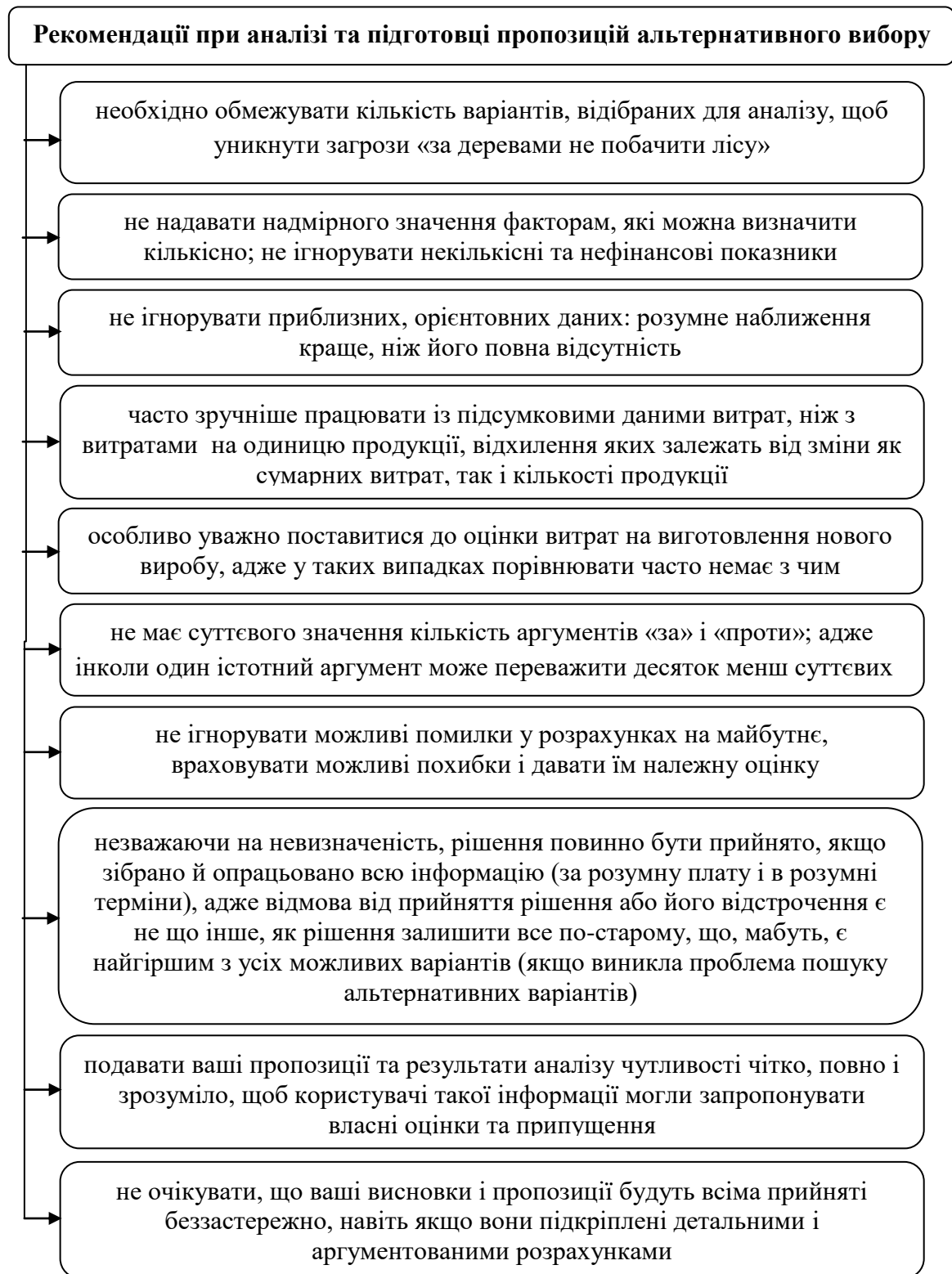


Рис. 7.6. Рекомендації при аналізі та підготовці пропозицій альтернативного вибору

Релевантними вважаються витрати, які:

- пов'язані з відповідною альтернативою і можуть вплинути на прийняття рішень, тобто для різних рішень релевантні дані будуть різні;

- стосуються тільки майбутнього, тобто їх можна уникнути при виборі однієї з альтернатив.

Отже, під час оцінювання існуючих альтернатив ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться в результаті прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Відповідно, показники, на які прийняте рішення не впливає, вважаються нерелевантними і до уваги не беруться.

У процесі прийняття поточних рішень доречно скористатися такими правилами:

- якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи при цьому залишаються незмінними, то найкращий з альтернативних варіантів є той, що веде до найменших диференціальних витрат;

- якщо альтернативний вибір впливає водночас на величину витрат і на величину доходів, то найкращим вважається той альтернативний варіант, який забезпечує більший диференціальний прибуток;

- для обґрунтування вибору тієї чи іншої альтернативи необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, оскільки значення окремих показників на одиницю продукції може залежати від обсягу діяльності.

У загальному вигляді процес прийняття рішень проілюстровано на рис. 7.7.

Рішення мають прийматися з урахуванням не тільки кількісних, але й якісних показників. Наприклад, такі чинники, як престиж підприємства, моральні обов'язки тощо, не можуть бути виміряні у кількісному виразі, але справляють значний вплив на рішення керівника. Тому економічна оцінка існуючих альтернатив має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників спричинить зростання величини загальних витрат для досягнення поставленої мети.

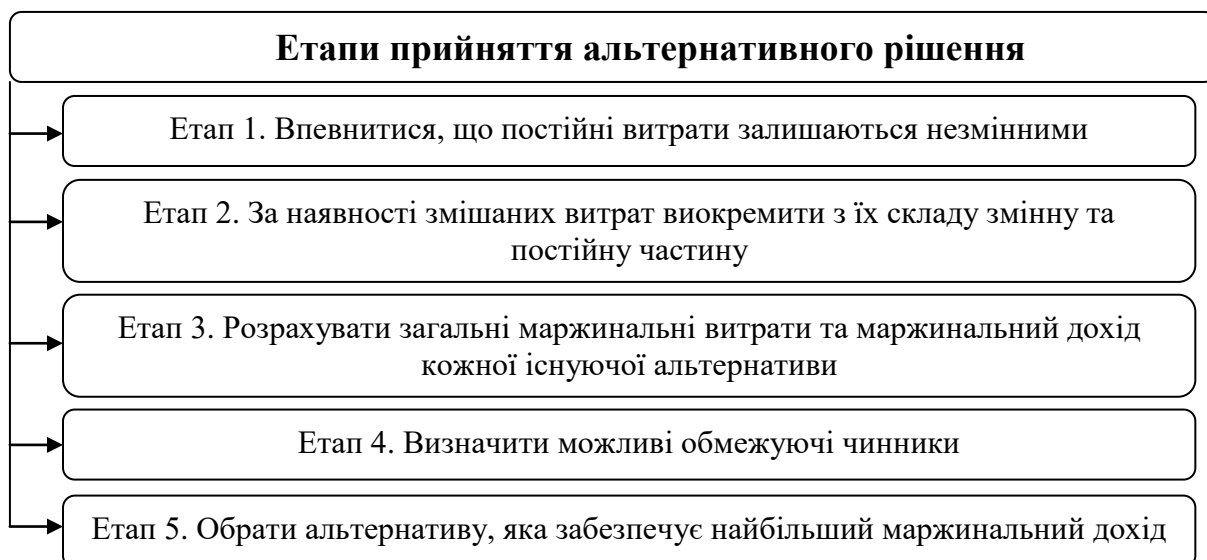


Рис. 7.7. Процес прийняття альтернативного рішення

7.3. Оптимальне використання ресурсів за умов обмежень

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

Кожне підприємство у своїй діяльності постійно зазнає якогось дефіциту, 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 ефективно 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. 7.8).

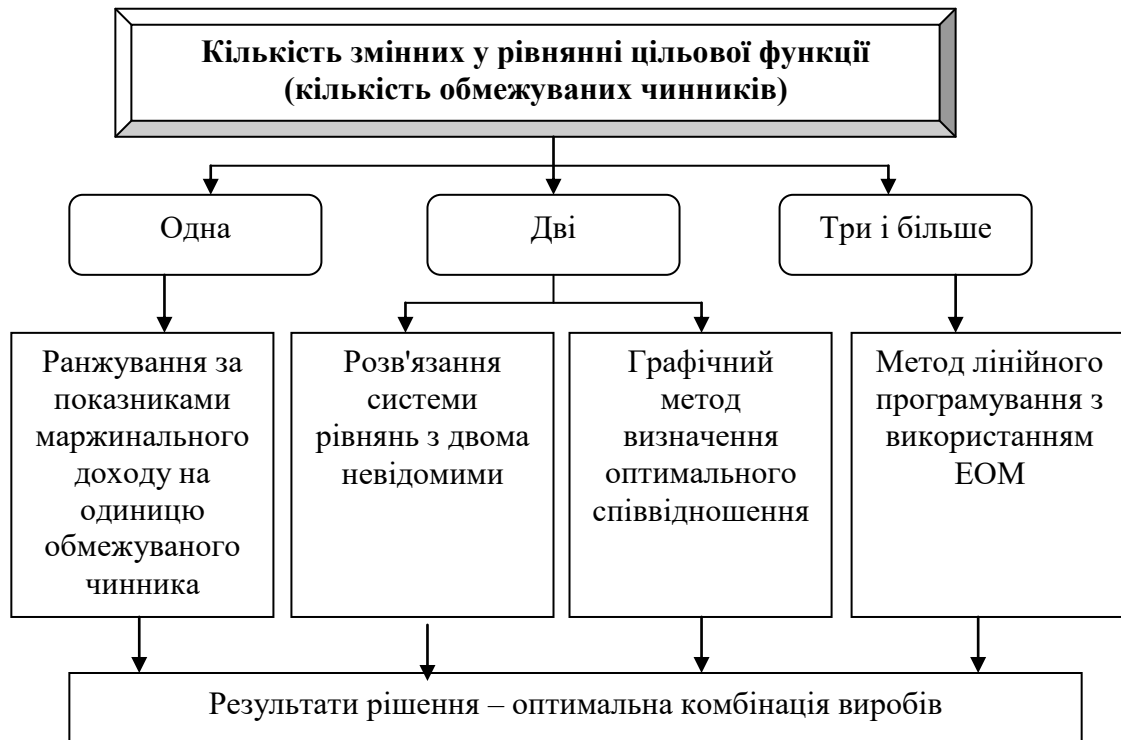


Рис. 7.8. Методи оптимізації виробництва при різній кількості обмежувальних факторів

Аналіз за наявності одного обмеження

Аналіз для прийняття оптимального рішення за наявності одного обмеження базується на показнику маржинального доходу на одиницю вимірювання обмежувального чинника (людино-годину, машино-годину, одиницю сировини, одиницю потужності тощо).

Формування оптимальної виробничої програми при цьому здійснюється поетапно:

- визначення маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника;
- ранжування видів діяльності за рівнем дохідності, визначеним на першому етапі;
- визначення оптимальної програми діяльності з урахуванням обмежувального чинника.

Під час аналізу використання обмеженої кількості ресурсів необхідно також враховувати потреби мінімального забезпечення попиту з усіх видів продукції або дотримання обов'язкового асортименту.

Аналіз при двох обмеженнях

За наявності двох обмежень аналіз можна виконати шляхом побудови та розв'язання системи лінійних рівнянь з двома невідомими або графічним методом. Графічним методом подібні задачі розв'язують таким чином. Будується система координат, по осі Х якої позначають один вид продукції (наприклад, А), а по осі У - другий (Б).

Потім розраховують максимально можливий обсяг виробництва за умови, що буде вироблятися лише один вид продукції. Ці величини і будуть координатами ліній обмеження, а координати точки їх перетину будуть характеризувати оптимальні обсяги виробництва окремих видів продукції.

Аналіз при трьох і більше обмеженнях.

За наявності трьох і більше обмежень аналіз здійснюють за допомогою лінійного програмування. Лінійне програмування - це метод, що використовують для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь.

Процес лінійного програмування проводять у такому порядку:

- складання рівняння цільової функції та рівнянь обмежень;
- розв'язання моделі симплексним методом або на ЕОМ з використанням стандартних програм оптимізації;
- аналіз одержаного рішення.

Для складання рівняння цільової функції необхідно визначитися зі змінними величинами, тобто тими величинами, розміри яких необхідно визначити (обсяги виробництва окремих видів продукції), та цільовою функцією, тобто метою, якої ми хочемо досягти (певна сума прибутку або сума маржинального доходу). Рівняння цільової функції може мати такий вигляд:

$$a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n \rightarrow \max, \text{ або } a_ix_i \rightarrow \max, \quad (7.1)$$

де $a_1, a_2 \dots a_n$ — маржинальний дохід на одиницю відповідного виду продукції, грн;

$x_1, x_2 \dots x_n$ — кількісні параметри виробництва окремих видів продукції, од.

Рівняння обмежень — це алгебраїчне зображення одного з обмежувальних чинників:

1. Потужності виробництва (витрат машинного часу роботи обладнання)

$$t_1x_1 + t_2x_2 + \dots + t_nx_nT, t_ix_iT, \quad (7.2)$$

де $t_1, t_2 \dots t_n$ – витрати машинного часу на одиницю відповідної продукції;

T – максимально можливі витрати робочого часу (ліміт машино-годин).

2. Площі виробничих приміщень

$$s_1x_1 + s_2x_2 + \dots + s_nx_nS, \text{ або } s_ix_iS, \quad (7.3)$$

де $s_1, s_2 \dots s_n$ – площа, зайнята під виробництво окремих видів продукції;

S – максимально можлива для використання виробнича площа.

3. Кількості дефіцитних матеріалів

$$m_1x_1 + m_2x_2 + \dots + m_nx_nM, \text{ або } m_ix_iM, \quad (7.4)$$

де $m_1, m_2 \dots m_n$ – норми витрачання матеріалів на одиницю відповідної продукції, кг;

M – максимально можливі витрати даного виду матеріалів, кг;

Γ – неможливості від'ємних показників.

Розв'язання моделі, як правило, виконують на ЕОМ. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виробляти (x) та яку суму доходу це забезпечить.

Метою аналізу отриманого рівняння є визначення чутливості моделі до зміни значення обмежувальних чинників, тобто визначення, на скільки знизиться значення цільової функції при зменшенні одного з обмежувальних чинників на одиницю його вимірювання. Всебічний аналіз дає можливість зробити обґрунтовані висновки і прийняти правильне управлінське рішення.

7.4. Рішення стосовно запасів

Система планування та контроль придбання, виробництва і створення запасів визначають успіх підприємства. Метою управління запасами є своєчасні поставки запасів, мінімізація витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів (рис. 7.9).

Процедури управління запасами - це:

- визначення оптимального рівня запасів;
- порівняння фактичних запасів з рівнем замовлення. Якщо фактичні запаси нижчі рівня замовлення, то готується відділом закупівель вимога на придбання, замовлення на поставку постачальнику, оприбутковуються придбані запаси і відпускаються у межах виробничих потреб.

Бухгалтеру зрозуміло, чому в управлінні запасами важливою є підтримка оптимального рівня інвестицій у товарно-матеріальні цінності.

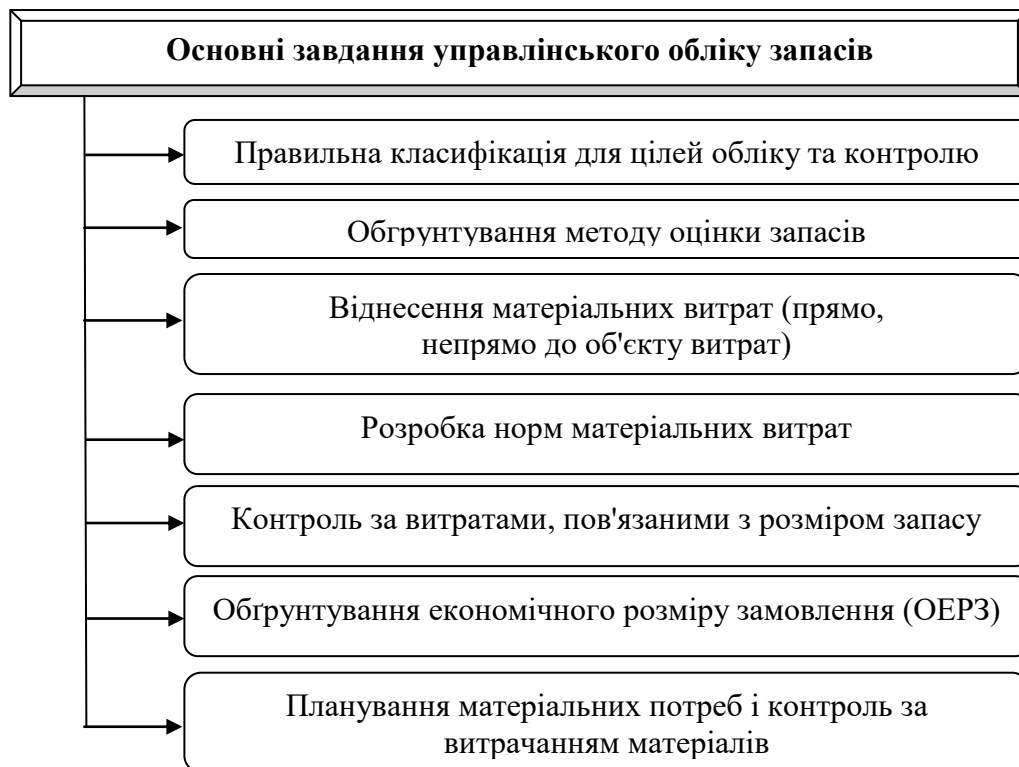


Рис. 7.9. Основні завдання управлінського обліку запасів

При системі безперервного обліку запасів деякі типи одиниць перераховуються щоденно і порівнюються із записами в книгах, вивчаються розбіжності. Всі одиниці повинні бути перевірені щонайменше раз у кожний звітний період.

Систему з постійним обліком запасів можна визначити як метод реєстрації залишків запасів після кожного одержання (відпуску) товарів. Це дає можливість мати інформацію про залишки у будь-який час, не потребує закриття складів на інвентаризацію.

Витрати на закупівлю не є релевантними, оскільки витрати на придбання одиниці запасу не змінюються. Витрати на замовлення - на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням. Вони однакові для всіх варіантів створення запасів, не є релевантними, тому при визначенні обґрунтування економічного розміру замовлення (ОЕРЗ) враховуються тільки додаткові витрати на розміщення замовлення. Релевантними витратами на замовлення запасів, виготовлених самим підприємством, є витрати на переналагодження обладнання для випуску відповідної партії виробів.

Релевантні витрати на зберігання (частина їх є нерелевантними: зарплата комірника, амортизація обладнання, оренда):

- додаткові витрати на страхування запасів;
- додаткові витрати на утримання складських приміщень;
- додаткові витрати на обробку матеріалів;
- втрати внаслідок знецінення запасів;
- можлива втрата прибуткових інвестицій.

Розрахунок оптимальної партії за формулою Вільсона

$$Q = \sqrt{\frac{2to}{kr}}, \quad (7.5)$$

де Q - розмір поставки партії;

2 - оптимальна величина закупленої партії;

t - річний обсяг закупівлі товарів (сировини, матеріалів) у кількісному виразі (шт., т);

o - витрати з обслуговування закупівель у розрахунку на одну партію;

k - ціна франко-склад покупця за одиницю товару (матеріалів);

r - витрати на складування у відсотках від вартості середньорічного виробничого запасу (у вигляді коефіцієнта).

Втрати через нестачу (дефіцит) запасів - можливі втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення виробничих потреб або клієнтів. Вони містять:

- втрачений дохід від продажу;
- штрафні санкції на несвоєчасну поставку замовникам готової продукції;
- понаднормативні втрати внаслідок заміни матеріалів дорожчими;
- втрати внаслідок простоїв.

Отже, ОЕРЗ визначається тими витратами, на які впливає кількість запасів або кількість зроблених замовлень. Чим більша кількість одиниць замовляється одночасно, тим менше замовлень необхідно зробити за рік, тобто зменшуються витрати на виконання замовлень. Однак, коли робиться менше замовлень, то збільшуються витрати на зберігання.

Оптимальний розмір замовлення - це той обсяг повторного замовлення, при якому витрати на замовлення та зберігання є мінімальними. При ОЕРЗ витрати на розміщення замовлення урівнюються з витратами на зберігання. Для визначення ОЕРЗ необхідно враховувати чинники цієї рівноваги: річна потреба в одиниці запасу, витрати на розміщення замовлення, річні витрати на зберігання, знижки за розмір партії, зв'язок з іншими запасами, які закупаються в того ж постачальника.

Оптимальний економічний розмір замовлення (оптимальну партію) можна визначити: табличним методом, графічним, за допомогою формули.

7.5. Рішення стосовно ціноутворення

В умовах ринкової економіки зростає роль цінової політики, що обумовлено загостренням конкурентної боротьби, активізацією консюмеристського руху. При цьому підвищується важливість управлінських рішень з цін, оскільки ціни значно впливають на кінцеві фінансові результати і ринкове становище підприємства.

Суспільне визнання товар одержує на ринку за допомогою механізму цін. При цьому механізм цін доцільно розглядати як складову частину ринкової економіки, що забезпечує вирівнювання попиту і пропонування товарів на ринку.

Так, ціни оперативно реагують на нестачу і надлишок товарів на ринку, заохочуючи виробництво (пропонування) та обмежуючи попит (споживання) або навпаки.

Основними умовами ринкового ціноутворення є:

- формування державою правової основи, що забезпечує функціонування ринкової економіки;

- економічна самостійність ринкових суб'єктів господарювання;

- встановлення взаємозв'язків між суб'єктами ринку на комерційній основі;

- використання юридичних норм для економічного регулювання;

- достатня свобода при визначенні цін;

- наявність конкуренції.

Найбільш поширеною позицією вчених є розгляд процесу формування цінової політики з погляду багатоетапного підходу. При цьому різні автори підходять до визначення кількості, послідовності та змісту етапів цінової політики по-різному. Вивчення наукових підходів до визначення етапів формування цінової політики на підприємстві дозволяє відзначити, що більшість авторів виділяють такі основні етапи формування цінової політики (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Етап формування цінової політики

Варіанти	Етапи формування цінової політики
1	2
1-й етап	вибір цілей формування цінової політики; оцінка рівня торговельної надбавки; оцінка споживчого ринку; диференціація цілей цінової політики в розрізі товарних груп з урахуванням можливостей ринку і рівня поточних витрат підприємства; вибір моделі розрахунку рівня торговельної надбавки; формування конкретного рівня торговельної надбавки на товари; формування механізму своєчасного корегування рівня
2-й етап	визначення завдання; визначення попиту; розрахунок витрат; аналіз цін і товарів конкурентів; вибір методу ціноутворення; встановлення варіанта остаточної ціни; встановлення остаточної ціни; коригування ціни товару

1	2
3-й етап	встановлення завдань ціноутворення; визначення попиту; оцінка витрат; аналіз цін і товарів конкурентів; вибір методу ціноутворення; встановлення остаточної ціни
4-й етап	встановлення мети (завдань) ціноутворення; визначення рівня попиту; оцінка витрат і ступеня регулювання цін; аналіз цін і товарів конкурентів; вибір методу ціноутворення; розрахунок початкової ціни; урахування впливу на ціну додаткових факторів; встановлення остаточної ціни

Процес ціноутворення складається з етапів, одним із яких є встановлення остаточної ціни продажу. Цей етап містить кілька варіантів розрахунку ціни для зовнішніх покупців (рис. 7.10).

Методи, що застосовуються, визначають витрати, до яких додають націнку або розрахункову норму прибутку, і тим самим встановлюють ціну.



Рис. 7.10. Варіанти розрахунку кінцевої ціни

Методи, за якими ціна орієнтована на попит, передбачають вивчення споживчого попиту на продукцію (товари) за різних рівнів цін і встановлення ціни на рівні, що оптимізує прибуток підприємства. Використання методів, за якими ціна орієнтована на конкурентів, зумовлює необхідність вивчення цінових стратегій конкурентів і встановлення величини ціни на певний відсоток вище чи нижче їх цін. Приблизно 50 % підприємств надають перевагу застосуванню методів, орієнтованих на витрати. Серед них найпоширенішими є визначення остаточної ціни на основі принципу «витрати плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку.

В загальному вигляді ціна продажу розраховується за формулою

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка} . \quad (7.6)$$

У разі встановлення ціни за принципом «витрати плюс» ціна продажу встановлюється на основі витрат підприємства, збільшених на певну величину націнки, яка відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому до уваги не береться.

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

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} \times \% \text{ націнки} . \quad (7.7)$$

$$\text{Відсоток націнки} = \frac{\text{Запланований прибуток} + \text{Витрати, що не включаються до базових}}{\text{Річний обсяг реалізації} \times \text{Базові витрати на одиницю продукції}} . \quad (7.8)$$

Інформаційне забезпечення процесу ціноутворення на підприємстві можна визначити як систему збору та обробки даних, що дозволяють проаналізувати вплив факторів цінової політики і прийняти обґрунтоване цінове рішення. В умовах маркетингової орієнтації необхідний системний підхід до формування інформаційного забезпечення цінової політики

підприємств. Формування цінової політики обумовлює необхідність системного підходу до інформаційного забезпечення обґрунтування управлінських рішень з цін.

Як видно з рис. 7.11, даний підхід реалізується в комплексній системі інформаційного забезпечення процесу ціноутворення, що включає шість окремих систем:

- систему інформації про ринок у цілому;
- систему інформації про урядову політику;
- систему інформації про витрати; систему інформації про конкурентів;
- систему інформації про покупців; систему інформації про обсяги збуту і прибутку підприємства.

На сучасному етапі збільшується кількість факторів, що впливають на процес прийняття цінових рішень на підприємстві. Це обумовлює розширення кола проблем, пов'язаних із їх виявленням та оцінкою на підприємстві. На даний час існує велика кількість теоретичних підходів до визначення факторів цінової політики (рис. 7.12).

Фактори цінової політики доцільно вивчати в розрізі двох груп: зовнішні відносно підприємства і внутрішні. До того ж, в умовах ринку основна увага підприємств повинна бути звернена на виявлення та оцінку такого фактора ціноутворення, як споживачі.

Так, на основі минулого досвіду у споживачів формуються очікування щодо рівня цін. З урахуванням цих очікувань вони вважають ціни високими або низькими. При цьому ціна найчастіше виступає показником якості товару. У зв'язку із цим при прийнятті цінових рішень на підприємстві необхідно враховувати як очікування покупців, так і оцінку споживачами взаємозв'язку між ціною та якістю.

Прийняття рішень з цін менеджментом підприємства пов'язано також з оцінкою споживачами взаємозв'язку між ціною та якістю.

Внаслідок того, що більшість споживачів вважають ціну показником якості, підприємство повинно забезпечити відповідність між ціною та якістю товару.



Рис. 7.11. Комплексна система інформаційного забезпечення процесу ціноутворення

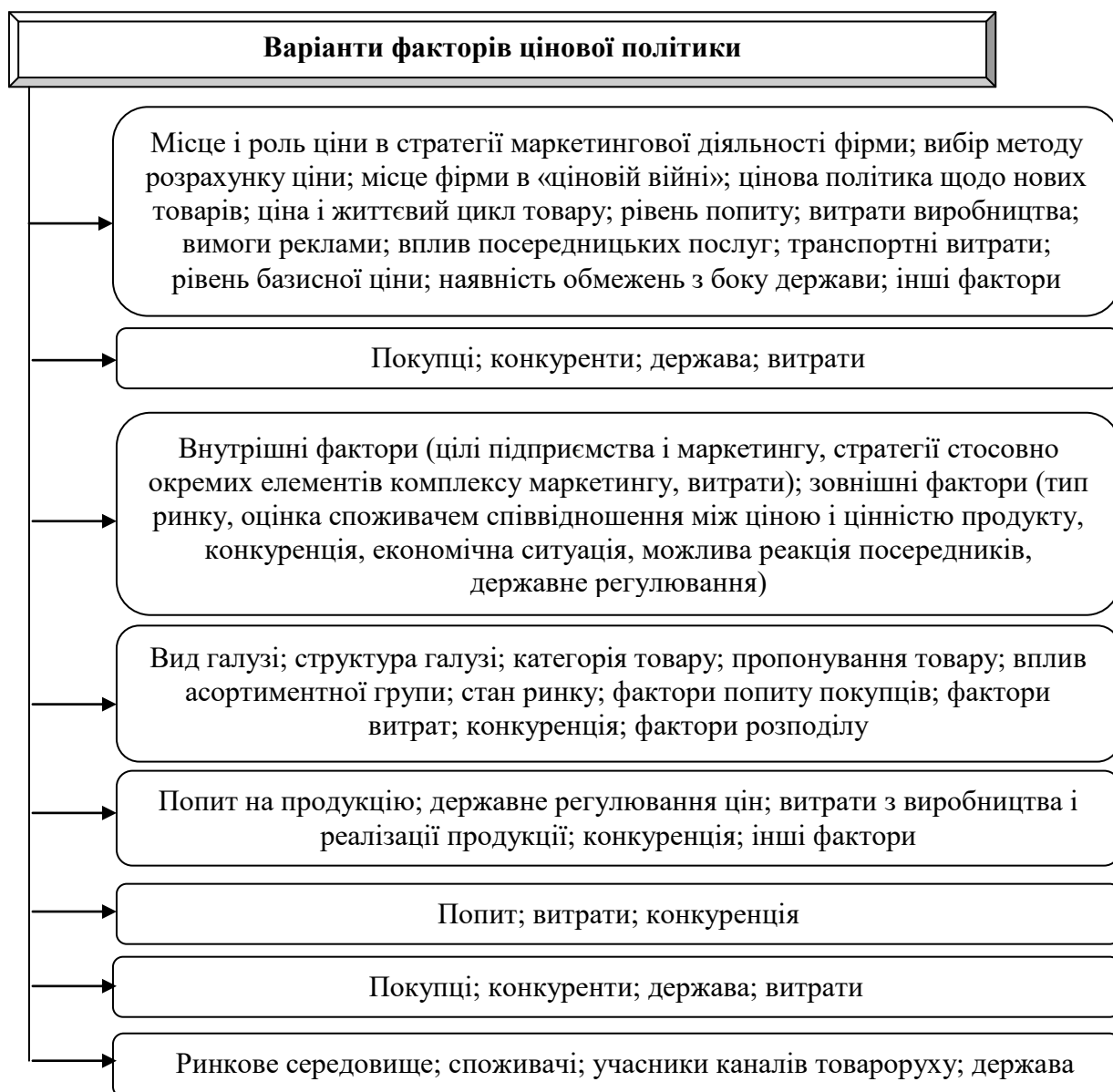


Рис. 7.12. Варіанти факторів цінової політики

Маркетинговий підхід до встановлення прийнятної (оптимальної) рівня ціни обумовлює необхідність оцінки цінності товару, яка відчувається споживачем. Вивчення попиту покупців у процесі формування цінової політики необхідно розглядати як один з основних напрямів маркетингових досліджень. Даний процес складається з чотирьох основних етапів:

- розробка прогнозу попиту;
- оцінка стану попиту;
- аналіз цінової еластичності попиту;
- спостереження за попитом.

У свою чергу, кожний етап передбачає виконання окремих процедур і операцій у певній послідовності. Слід зазначити, що здійснення процесу аналізу і прогнозування попиту обумовлює необхідність підвищення рівня кваліфікації працівників у галузі маркетингових досліджень, зокрема, застосування сучасних методів вивчення і прогнозування попиту, аналізу цінової еластичності попиту та ін. При прийнятті цінових рішень на підприємстві необхідно враховувати стан попиту, що формується під впливом факторів - детермінант (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Управлінські рішення з цін у залежності від стану попиту покупців

Стан попиту	Мета підприємства	Управлінські рішення з цін
Негативний попит	Сформувати попит	Позитивний вплив на покупця за допомогою встановлення доступних цін
Відсутність попиту	Стимулювати попит	Акцент на перевагах даного товару шляхом зниження ціни
Потенційний попит	Розвинути попит	Підвищення інформованості споживачів про товар, встановлення спочатку низьких цін
Зниження попиту	Підвищити попит	Активізація цінової політики за допомогою надання широкої системи знижок покупцям
Попит, що коливається	Збалансувати попит	Встановлення гнучких цін
Повний попит	Підтримати попит	Продовження стадії зрілості товару за допомогою ціноутворення з орієнтацією на споживача
Надмірний попит	Знизити попит	Формування високих цін
Ірраціональний попит	Ліквідувати попит	Підвищення рівня цін

У залежності від стану попиту можуть встановлюватися й інші цілі та розроблятися інші управлінські рішення щодо їх досягнення. При цьому аналіз попиту покупців і його детермінант варто здійснювати на всіх етапах процесу прийняття цінових рішень. У зв'язку із цим доцільно використовувати попередній, оперативний і заключний види аналізу в комплексі.

При аналізі попиту покупців і факторів, що впливають на нього, необхідно використовувати системний підхід. До того ж, даний аналіз повинен носити постійний, систематичний характер. Створення інформаційної бази для аналізу попиту покупців на

основі системного підходу є основою оцінки цінової еластичності попиту в умовах маркетингової орієнтації підприємств.

7.6. Модель прийняття рішення за умов невизначеності

Невизначеність - це відсутність достатньої інформації про можливі події. Вона зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів від очікуваних. Чим більша невизначеність, тим більший ризик при прийнятті рішення. Для зниження ризику необхідно враховувати ймовірність тих або інших явищ.

Ймовірність - це можливість того, що певна подія настане. Ймовірність виражається у десятковому вигляді і позначається літерою p , при цьому її значення знаходиться між 0 і 1. За теорією ймовірності усі події можна поділити на три групи:

- достовірні, тобто такі, які відбудуться обов'язково (ймовірність = 1);

- неможливі, тобто такі, які не можуть статися (ймовірність = 0);

- випадкові, тобто такі, які можуть відбутися за певних умов (ймовірність $0 < p < 1$).

Невизначеність пов'язана саме з можливістю випадкових подій.

Ймовірність випадкової події — це відношення кількості сприятливих наслідків випробування до загальної кількості всіх можливих наслідків. Ймовірність всіх можливих наслідків випадкової події дорівнює 1.

Розподіл ймовірностей — це список можливих наслідків аналізованої події та ймовірність того, що той чи інший наслідок буде мати місце.

Очікуване значення розраховується зважуванням кожного наслідку на відповідну йому ймовірність

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i P_i, \quad (7.9)$$

де A — очікувана величина (оцінка події);

A_i — значення змінної величини для певної події (наслідку);

P_i — ймовірність певної події (наслідку).

Ймовірності поділяють на об'єктивні та суб'єктивні.

Об'єктивні ймовірності - це такі, значення яких можуть бути розраховані математично на підставі фізичних дослідів або обробки історичного досвіду. Наприклад, ймовірність того, що підкинута вгору монета впаде орлом догори, дорівнює 0,5 (адже тут можливі лише два варіанти).

Суб'єктивні ймовірності - це такі, значення яких оцінюється менеджером на підставі власного досвіду, інтуїції, уявлень та роздумів, спостережень. Будь-які подібні оцінки завжди пов'язані з суб'єктивними рисами менеджера, але інколи вони бувають більш обґрунтованими і дають досить об'єктивну оцінку ймовірного наслідку.

У сфері бізнесу більшість ймовірностей є суб'єктивними, що значно ускладнює їх визначення і застосування. Наявність же інформації про ймовірність релевантних явищ робить можливим розрахування очікуваного значення майбутніх подій з урахуванням їх ймовірності. Такі розрахунки часто виконують у вигляді «дерева рішень».

У тих випадках, коли очікуваний результат для декількох варіантів подій буде однаковим, для вибору кращого варіанта доцільно розрахувати можливе стандартне (середньоквадратичне) відхилення (Q)

$$Q = \sqrt{\sum_{i=1}^n (A_i - \bar{A})^2 p_i} . \quad (7.10)$$

За наявності декількох варіантів, кращим вважають той, який має менше значення стандартного відхилення, що говорить про більш однорідну сукупність та більш високу ймовірність одержання очікуваного результату.

Якщо альтернативні події мають різну очікувану величину і різне стандартне відхилення, то для остаточної оцінки кожної з них визначають коефіцієнт варіації (K_v):

$$K_v = \frac{Q}{A} . \quad (7.11)$$

Той варіант, коефіцієнт варіації якого менший, вважають кращим.

У кожному випадку розрахунку очікуваного результату бажано мати якомога точнішу інформацію про можливі події. Але отримання додаткової інформації завжди пов'язане з певними витратами (оплата консультантам, експертам за прогнози, аналітичні огляди тощо), тому перед менеджером постає питання про очікувану вартість додаткової інформації та її цінність. Розрахунок максимальної ціни, яку доцільно заплатити за отримання додаткової інформації, виконують порівнянням очікуваного результату за наявності додаткової інформації та без неї. Різниця між цими показниками і буде підставою для визначення ціни додаткової інформації.

У всіх наведених розрахунках найбільш важливими є показники розподілу ймовірності очікуваних наслідків майбутніх подій, але саме ці показники і найважче визначити на задовільному рівні, а у деяких випадках це взагалі неможливо.

Якщо ситуація складається так, що менеджери не можуть отримати обґрунтовану оцінку ймовірності можливих наслідків очікуваної події, в умовах невизначеності вони можуть приймати рішення на основі оптимістичних або песимістичних прогнозів. При цьому можливі такі варіанти поведінки менеджерів:

- максимізація максимальних результатів (критерій «максимакс») — це прогноз, який передбачає найкращий результат з усіх можливих;

- максимізація мінімальних результатів («максимін» — критерій Вальда) - це прогноз, який передбачає найгірший з очікуваних варіантів;

- мінімізація максимального «жалю» («мінімакс» — критерій Севіджа) — це прогноз, розрахований на мінімально можливі втрати при різних варіантах рішень;

- максимізація рівня ймовірності — прогноз дій у варіанті, ймовірність якого найвища.

Можливі й інші методи прийняття рішень в умовах невизначеності.

Контрольні питання

1. Назвіть види облікової інформації та вимоги до неї.
2. У чому полягає суть процесу прийняття рішення і релевантності облікової інформації, характеристика кількісних і якісних критеріїв?
3. Як проводиться аналіз варіантів альтернативних рішень?
4. Які методи оптимізації виробництва використовуються при різній кількості обмежувальних факторів?
5. Як формується система з постійним обліком запасів? Які приймаються рішення стосовно запасів?
6. Яким чином формується комплексна система інформаційного забезпечення процесу ціноутворення?
7. Як приймаються рішення за умов невизначеності?

8. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

8.1. Сутність бюджетування та його організація

Одним із напрямів фінансового управління є бюджетування, яке можна подати як інтегровану систему складання бюджетів, поточного контролю за їх виконанням, обліку відхилень фактичних показників від бюджетних та аналізу причин суттєвих відхилень. При цьому бюджет підприємства є засобом балансування доходів та витрат, надходжень і виплат грошових коштів. В основі концепції бюджетування покладено забезпечення успішного функціонування підприємства способом погодження стратегічних планів з поточними та оперативними; координації й інтеграції поточних планів за різними напрямками бізнесу; створення системи якісного інформаційного забезпечення менеджерів різних рівнів управління в необхідні терміни; створення системи контролю за виконанням фінансових планів.

Бюджетування як систему фінансового управління можна подати у вигляді взаємопов'язаних економічних, аналітичних і фінансових блоків, які об'єднують заходи, необхідні для ефективної діяльності підприємств (рис. 8.1).

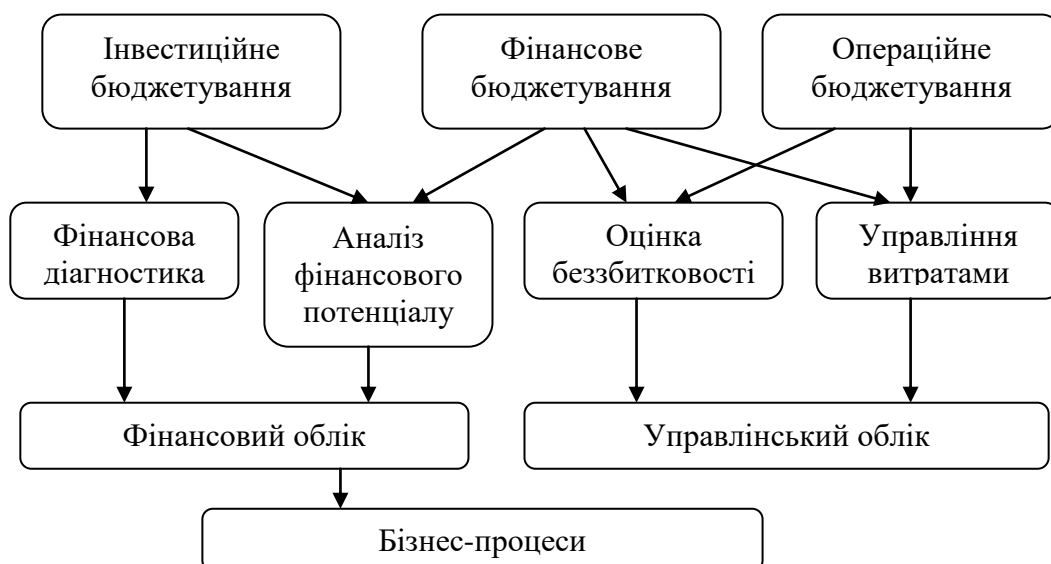


Рис. 8.1. Система бюджетування на підприємстві

Бюджетування, хоч і тісно взаємодіє з плануванням, зокрема фінансовим, але за охопленням елементів з підготовки управлінських рішень має об'ємнішу сферу функціонування. В основі бюджетування покладено інтегрований підхід до основних функцій управління: прогнозування та планування, організації обліку, контролю, регулювання, аналізу.

Основою ефективного впровадження та функціонування бюджетування на підприємстві є розробка науково обґрунтованих принципів, які визначають характер та зміст діяльності підприємства. Бюджет підприємства, як і будь-який з інструментів управління фінансовою діяльністю підприємства, базується на науково обґрунтованих принципах, практичне застосування яких є необхідною умовою ефективності процесу бюджетування. Найважливішими серед таких принципів є:

- *принцип повноти*, який полягає у тому, що розроблення бюджету має охоплювати всі сторони діяльності та усі підрозділи підприємства. На підприємстві можуть розроблятися різні види бюджетів. Залежно від об'єкту охоплення це можуть бути загальний (зведений) бюджет підприємства та функціональні бюджети окремих його підрозділів;

- *принцип обґрунтованості та реальності*, який виходить із необхідності пріоритету реалізації продукції над її виробництвом та врахування обмеженості ресурсів, які є в розпорядженні підприємства;

- *принцип інтегрованості*, що зумовлюється потребами тісного взаємозв'язку (як горизонтально, так і вертикально) між різними видами і рівнями бюджетів. Виконання цього принципу означає: при розробленні бюджетів нижчого рівня (наприклад, бюджети окремих підрозділів підприємства) обов'язково враховуються завдання, передбачені бюджетом вищого рівня (бюджет підприємства). Аналогічно і в часовому плані розроблення короткострокових (поточних) бюджетів здійснюється, базуючись на завданнях, передбачених більш довгостроковими (стратегічними) бюджетами;

- *принцип гнучкості*, який допускає при розробленні й виконанні бюджетів можливість їх коригування при зміні внутрішніх чи зовнішніх умов діяльності підприємства;

- *принцип економічності* полягає у тому, що витрати на бюджетування повинні раціонально співвідноситися з отриманими результатами. Враховуючи те, що бюджетування – це досить складний процес, який потребує додаткових витрат часу, фінансів тощо, виконання цього принципу є дуже важливим. Воно може забезпечуватися розробкою раціональних форм бюджетів, виключенням дублюючої та нерелевантної інформації, а головне – ефективною організацією всього процесу. Принцип координації: означає, що бюджети окремих центрів прибутковості, витрат, структурних підрозділів тощо повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет; окрім цього, слід узгоджувати стратегічні цілі з показниками довгострокового та оперативного планування;

- *принцип централізації*: передбачає, що бюджетування є важливим інструментом фінансового управління підприємством, яке повинно здійснюватися із єдиного центру, а отже, всі грошові надходження повинні служити для покриття всіх вихідних грошових потоків;

- *принцип спеціалізації бюджетів*: потребує, щоб грошові надходження й виплати відображалися відповідно до їхніх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух коштів у розрізі окремих центрів прибутковості й відповідальності;

- *принцип періодичності бюджетування*: означає, що бюджети повинні складатися на певні періоди, термін яких залежить від специфіки організації фінансової діяльності підприємства;

- *принцип прозорості*: передбачає, що бюджети повинні складатися так, щоб усі задіяні у їхньому виконанні особи чітко уявляли завдання, які перед ними ставляться, й мали стимули до їх виконання;

- *принцип точності*: всі операції та грошові надходження і виплати в результаті їх проведення мають базуватися на реальних прогнозах.

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, у 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:

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

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємозв'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. 8.2).

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*.

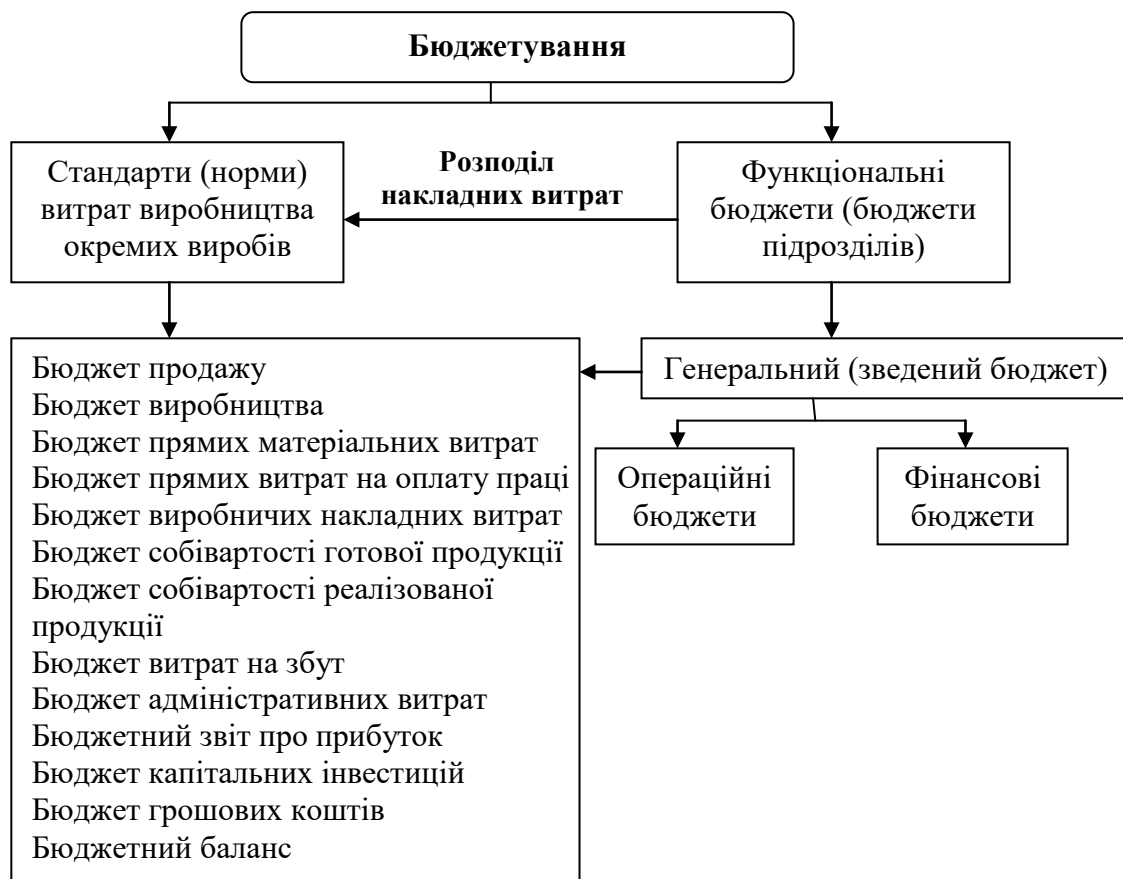


Рис. 8.2. Напрями бюджетування виробничої діяльності та види бюджетів

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.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- низхідний;
- висхідний;
- 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 - за цього підходу 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.

Етапи розробки і впровадження бюджетування є найбільш комплексними і трудомісткими. Бюджетування реалізовується через етапи в такій послідовності (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Основні етапи бюджетування на підприємстві

Етапи	Характеристика
1	2
1. Проектний етап – діагностика підприємства: організаційна і фінансова	Процес обстеження включає здобуття необхідної інформації про різні бізнес-процеси і про фінансову й організаційну структуру підприємства, існуючих негласно або затверджених методологічних документів, пов'язаних з процесом бюджетування на підприємстві. Для успішної реалізації етапу необхідно розробити бюджетний регламент
2. Другий етап - розробка методології бюджетування	Методологія бюджетування включає елементи, подані на рис. 8.3
3. Третій етап – побудова фінансово-економічної моделі і організаційних процедур функціонування бюджетування	Даний етап включає такі заходи: 1. Визначення джерел інформації, необхідних для виконання розрахунків економічних показників по підприємству і його структурних підрозділах. 2. Створення інформаційної моделі формування планової інформації по підприємству і його структурних підрозділах. 3. Побудова інформаційної моделі формування фактичної інформації по підприємству і його структурних підрозділах.

Продовження табл. 8.1

1	2
	4. Побудова інформаційної моделі аналізу виконання бюджету підприємства і його структурних підрозділів. 5. Визначення переліку і складу аналітичних і управлінських звітів для здійснення бюджетування підприємства і його структурних підрозділів. 6. Визначення порядку формування планових і фактичних показників бюджету підприємства і його структурних підрозділів. 7. Визначення порядку контролю виконання бюджету підприємства і його структурних підрозділів. 8. Визначення додаткових функцій і обов'язків виконавців для функціонування бюджетування
4. Четвертий етап – вибір програмного продукту	Програмний продукт повинен бути достатньо функціональним для вирішення поставлених завдань, при цьому по можливості володіти невисокою ціною і, що найбільш важливе, – зручністю роботи користувачів у системі, простотою в налаштуванні системи і невисокою вартістю технічної підтримки системи
5. П'ятий етап проекту – впровадження автоматизованої системи	Впровадження системи бюджетування включає процес налаштування системи, тестування і досліду експлуатацію

Керівництво процесу 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 приращення та бюджетування «з нуля».

Бюджетування через приращення - складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

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

Класифікація бюджетів та їх характеристика подані в табл. 8.2.

Методологія бюджетування підприємства показана на рис. 8.3.



Рис. 8.3. Методологія бюджетування підприємства

Таблиця 8.2

Класифікація бюджетів та їх характеристика

Вид бюджету	Характеристика
1	2
Функціональні бюджети	Окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера
Зведений бюджет	Узагальнюючий план роботи підприємства; який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру діяльності

Продовження табл. 8.2

1	2
Операційні бюджети	В операційному бюджеті господарська діяльність підприємства відбивається через систему спеціальних техніко-економічних показників, що характеризують окремі сторони і стадії виробничо-господарської діяльності
Фінансові бюджети	У найбільш загальному вигляді фінансовий бюджет являє собою баланс доходів і витрат підприємства. У ньому кількісні оцінки доходів і витрат, що приводяться в операційному бюджеті, трансформуються в грошові. Його основною метою є відображення передбачуваних джерел надходження фінансових коштів і напрямків їхнього використання
Бюджет капітальних інвестицій	Відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях і величину коштів, необхідних для їх здійснення, охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії
Статичний	Бюджет, який відображує майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності
Безперервний	При складанні таких бюджетів подовжується часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів. Протягом виконання бюджету у звітному місяці (кварталі) нові бюджети на місяць постійно додаються до існуючого бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет, складений на рік
Гнучкий бюджет	У гнучкому бюджеті передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Він враховує зміну витрат і доходів у залежності від зміни рівня продажу і являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками. Гнучкий бюджет включає доходи й витрати, скоректовані на фактичний обсяг продажу

Ефективність бюджетування досягається у результаті змістовного аналізу, обґрунтованого передбачення, постійного контролю та своєчасного проведення необхідних заходів залежно від змін зовнішніх та внутрішніх економічних обставин з метою максимізації прибутку чи мінімізації збитків. Етапи визначення ефективності бюджетування зображені на рис. 8.4.

У процесі контролю виконання бюджетів використовують гнучкі та фіксовані бюджети. У гнучких бюджетах планові розрахунки витрат і фінансових результатів прив'язуються до обсягів виробництва та реалізації продукції. До цієї категорії бюджетів відносять бюджет витрат, які належать до умовно-змінних. На відміну від цього, показники фіксованих бюджетів здебільшого не змінюються зі зміною обсягів виробництва.

При визначенні точності бюджетів найчастіше використовуються наступні показники.

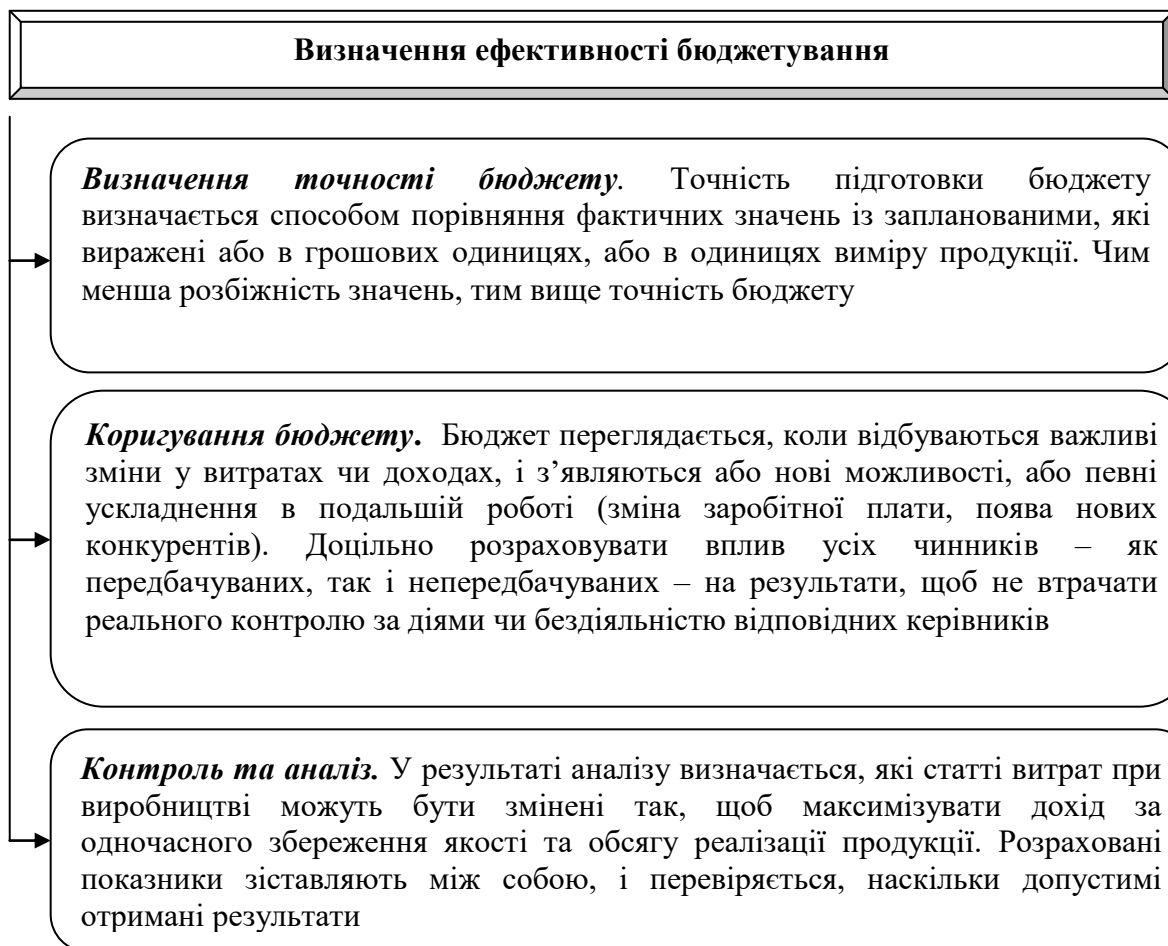


Рис. 8.4. Етапи визначення ефективності бюджетування

1. Точність продаж розраховується за формулою

$$ТП_p = \frac{V_{факт}}{V_{бюдж}}, \quad (8.1)$$

де $V_{факт}$ – фактична виручка;
 $V_{бюдж}$ – бюджетна виручка.

2. Точність витрат визначається за формулою

$$ТВ_t = \frac{V_{тфакт}}{V_{тбюдж}}, \quad (8.2)$$

де $V_{тфакт}$ – фактичні витрати;
 $V_{тбюдж}$ – бюджетні витрати.

3. Точність прибутку визначається за формулою

$$ТП_{\text{риб}} = \frac{П_{\text{факт}}}{П_{\text{бюдж}}}, \quad (8.3)$$

де $П_{\text{факт}}$ – фактичний прибуток;

$П_{\text{бюдж}}$ – бюджетований прибуток.

Чим ближче значення розрахованих показників до одиниці, тим точнішими є бюджети.

Формулу розрахунку річного ефекту від впровадження бюджетування у деталізованому вигляді подано на рис. 8.5.

На рис. 8.6 використовувалися такі позначення:

$E10$ - річні витрати до впровадження бюджетування;

$E11$ - річні витрати після впровадження бюджетування;

$Rнд$ – дохід від зниження витрат від чинників прямої дії;

$Rнд$ – дохід від зниження витрат від чинників непрямої дії.



Рис. 8.5. Формула розрахунку річного ефекту від впровадження бюджетування

8.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів

Підходи до організації бюджетування:

- згори – вниз (в жорстко централізованих або невеликих підприємствах);

- знизу вгору (структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні бюджети і є довіреними особами вищого керівництва);

- знизу – вгору (згори – вниз).

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик: визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів, надає необхідні консультації.

Стадії бюджетування подано на рис. 8.6.



Рис. 8.6. Стадії бюджетування

На великих підприємствах призначають відповідального за розробку бюджетів (директора з бюджетування), який повинен розробити керівництво з бюджетування, тобто методичні рекомендації щодо підготовки фінансових розрахунків.

Бюджетним періодом може бути місяць, квартал, рік.

У транснаціональних компаніях застосовують «ковзне» (безперервне) бюджетування, коли після завершення кожного бюджетного періоду його виключають із загального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного періоду.

Бюджетний період повинен бути і достатньо довгим, щоб своєчасно відновлювати ресурси, і достатньо коротким, щоб забезпечити точність розрахунків, відповідати вимогам до підготовки зовнішньої звітності. Саме тому у більшості випадків таким періодом є рік. Отже, бюджетування може здійснюватися на період (рік) чи на безперервній основі (оновлюється безперервно - щомісяця, так, щоб завжди була система бюджетів на повний бюджетний період).

Безперервне бюджетування гарантує менеджерам постійний бюджет на повний плановий період, що допомагає їм у прийнятті рішень. Вважається, що безперервне бюджетування забезпечує здійснення планування менеджерами протягом усього року, а не лише один раз на рік. Між тим, існує ймовірність того, що бюджетування буде здійснюватися механічно, оскільки менеджери не зможуть щомісячно знаходити достатньо часу на ретельну оцінку перспектив, відкладаючи вирішення своїх щоденних завдань.

Правильна підготовка бюджетів досягається, якщо відповідальні особи вмотивовані докладати зусиль до виконання запланованого; цілі, норми, які необхідно виконати, встановлено спеціалістами у відповідних сферах («знизу-вгору»); бюджети складено у такій послідовності, щоб підрозділи (відділи), робота яких залежить від обсягів діяльності інших, одержували їх бюджети раніше, ніж почнуть складати свої. На підготовку бюджетів може йти 11-17 тижнів.

Система бюджетування повинна охоплювати як виробничі підрозділи, так і функціональні служби - всі без виключення структури.

Бюджетування структурних підрозділів є доцільним у певних межах. Вважається, що для виробничих підрозділів основного виробництва, діяльність яких залежить від обсягів виробництва та реалізації, доцільно розробляти бюджети на виконання окремих договорів (проектів), якщо умови діяльності стабільні, що не є характерним для вітчизняного бізнесу.

Бюджети формуються згідно з поставленими завданнями, обраною обліковою політикою, в тому числі з обраною системою обліку витрат. Вважається, що витрати легше піддаються контролю, якщо відомі причини, які їх обумовлюють. Тому відповідні переваги в організації контролю мають підприємства, які застосовують калькулювання за видами діяльності (АВС-калькулювання).

Головною особливістю бюджетування є те, що особи, яких призначили бути відповідальними за підготовку бюджетів, повинні мати можливість контролювати події, що впливають на результати дорученої їм сфери діяльності. Типовою в цьому відношенні є проблема, з якою стикаються менеджери, коли його витрати перевищують суми, передбачені бюджетом, через збільшення обсягів діяльності, яка є поза сферою контролю цього менеджера. Іншими словами, витрати формуються видами діяльності, які не контролює менеджер, що несе відповідальність за ці витрати. Тому бюджетування за видами діяльності має зняти таку проблему. Досить складним при застосуванні калькулювання є вибір носія (рушія) витрат. Якщо вони обрані для кожного виду діяльності, то бюджетування будується на основі витрат (сукупних та на одиницю), що відносяться до кожного рушія витрат. Тобто витрати визначаються на основі оцінок, які зроблять спеціалісти щодо кожного виду діяльності.

Правильна підготовка бюджетів забезпечується тоді, коли:

1. Відповідальні особи докладають зусилля до виконання запланованого.

2. Цілі, норми, які необхідно виконати, встановлені (розраховані) спеціалістами у відповідних сферах.

3. Бюджети складаються у такій послідовності, щоб підрозділи (відділи), робота яких залежить від обсягів діяльності інших, одержували їх бюджети раніше, ніж почнуть складати власні.

Система операційних і фінансових бюджетів подана на рис. 8.7.

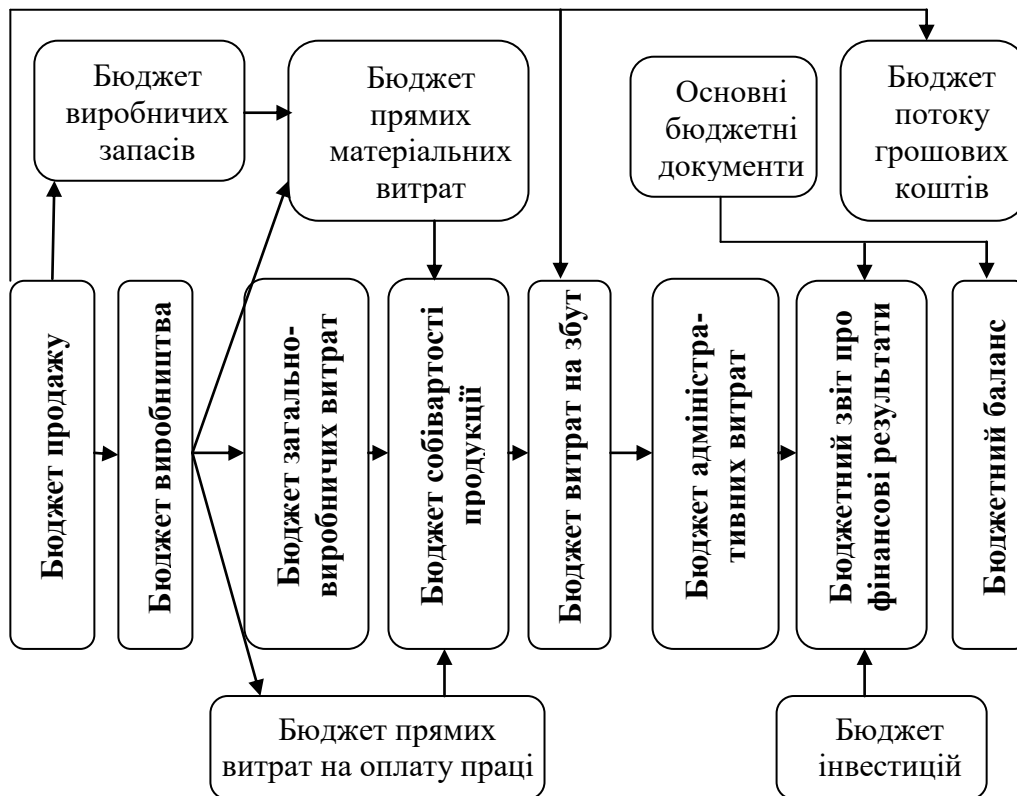


Рис. 8.7. Формування генерального бюджету виробничого підприємства

Розглянемо етапи практичної діяльності бухгалтера-аналітика, які необхідно пройти, щоб спрогнозувати величину фінансового результату (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Зміст та методика розрахунків операційних бюджетів

Вихідні дані, які підлягають вивченню	Результат аналітичних розрахунків
1	2
1. Баланс на початок бюджетного періоду.	Залишки на початок у проформах звітності.
2. Результати дослідження ринку, цінової політики, економіки в галузі з метою прогнозу кількості одиниць для продажу і цін. При цьому використовують методи визначення функції витрат, аналіз взаємозв'язку “витрати-обсяг-прибуток”	Бюджет продажу. Одночасно розробляють графік очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції

Продовження табл. 8.3

1	2
3. Обсяг можливої реалізації, необхідний запас готової продукції на кінець періоду, запаси готової продукції на початок періоду	Бюджет виробництва (обсяг продажу + необхідний запас готової продукції на кінець періоду - запас готової продукції на початок періоду). Одночасно може складатися “Бюджет запасів готової продукції”
4. Кількість та норми використання матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми	Бюджет використання матеріалів (визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми).
5. Виробничі потреба у матеріалах, необхідний запас матеріалів на кінець, запас матеріалів на початок	Бюджет придбання матеріалів (обсяг закупівлі = виробнича потреба у матеріалах + необхідний запас матеріалів на кінець - запас матеріалів на початок). Одночасно складають графік очікуваних виплат за придбані матеріали, який буде враховано у бюджеті грошових коштів
6. Види робіт, розцінки за категоріями працівників тощо	Бюджет прямих витрат на оплату праці
7. Виробнича програми, укладені угоди (оренди, обслуговування), амортизація, ставки розподілу	Бюджет виробничих накладних витрат. Суму ВНВ визначають за ставкою розподілу
8. Наявність незавершеного виробництва на початок та кінець періоду, заплановані прямі та непрямі витрати цехового характеру, очікувані витрати на кінець періоду	Бюджет собівартості продукції, яку планують виготовити (бюджет виробничої собівартості)
9. Наявність залишків готової продукції на початок періоду та запланована величина на кінець періоду, вартість оприбуткованої за виробничою собівартістю випущеної з виробництва продукції	Бюджет собівартості реалізованої продукції
10. Номенклатура та склад витрат за статтями	Бюджет адміністративних витрат. Складають шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування
11. Номенклатура та склад витрат за статтями	Бюджет витрат на збут
12. Бюджети реалізації, собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат та витрат на збут	Бюджетний звіт про прибуток - проформа фінансової звітності

8.3. Гнучкий бюджет

Гнучкий бюджет - це бюджет, підготовлений для декількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону.

На практиці важко точно визначити обсяг реалізації, тому більшість компаній складають гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності.

Таким чином, **гнучкий бюджет** – це бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для декількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет витрат ґрунтується на формулі

$$\text{Гнучкий бюджет витрат} = \left(\text{Змінні бюджетні витрати на одиницю} \times \text{Фактичний обсяг виробництва або реалізації} \right) + \text{Загальні постійні витрати} \quad (8.4)$$

Гнучкий бюджет реалізації (продажу) розраховують залежно від тієї ціни, що використовується

$$\text{Гнучкий бюджет витрат} = \frac{\text{Бюджетна ціна за одиницю}}{\text{Фактичний обсяг продажу або фактична ціна за одиницю}} \times \text{Фактичний обсяг продажу} \quad (8.5)$$

Використання гнучкого бюджету дозволяє розподілити загальне відхилення так:

- на відхилення від гнучкого бюджету (різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету);
- відхилення внаслідок обсягу діяльності (між показниками гнучкого і статичного бюджету).

Ці відхилення дозволяють оцінити діяльність з точки зору ефективності і результативності.

В умовах застосування генерального (основного, майстер) бюджету усі витрати розраховуються для жорстко запланованого рівня ділової активності підприємства, яка визначається обсягом своєї продукції або рівнем завантаження виробничих потужностей. Однак постійна динаміка і невизначеність ситуації на ринку викликає необхідність розгляду декількох можливих варіантів формування попиту на продукцію, і, отже, планованого обсягу продукції, що випускається. Це вимагає складання кількох бюджетів, які називаються гнучкими.

Крім того, на практиці досить рідкісні випадки збігів фактичної активності підприємства з планованою. У зв'язку з цим неможливий контроль витрат конкретного сегмента підприємства шляхом порівняння фактичних результатів із запланованими показниками. За допомогою аналітичних процедур формується інформація для оцінки діяльності підрозділів і менеджерів, вдосконалення норм і нормативів, обґрунтування рішень щодо коригування поточного бюджету і формування на наступний період.

Таким чином, гнучкі бюджети знаходять застосування при необхідності: забезпечення прогностичних даних стосовно різних рівнів ділової активності підприємства в діапазоні релевантності; забезпечення порівнянності інформації при порівнянні фактичних витрат з планованими витратами і подальшого аналізу отриманих в результаті порівняння відхилень; об'єктивнішої оцінки діяльності підрозділів і менеджерів центрів відповідальності з контролю за виконанням бюджету.

Виконання цих завдань забезпечують гнучкі планові й аналітичні бюджети (рис. 8.8).

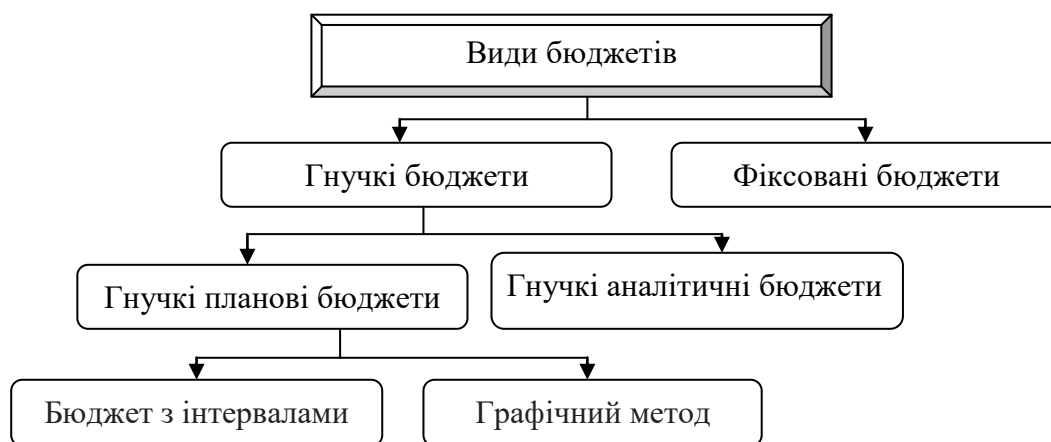


Рис. 8.8. Види бюджетів

Метод гнучких бюджетів набув поширення на промислових підприємствах економічно розвинених країн, передусім в США. За допомогою цього методу складаються окремі бюджети для різних рівнів завантаження устаткування і зайнятості робочих місць.

Існують два методи складання гнучких бюджетів: бюджет з інтервалами і графічний метод.

Бюджет з інтервалами за своєю суттю є сукупністю декількох бюджетів, обчислених для різних рівнів завантаження виробничих потужностей, наприклад, 60, 70, 80, 110, 120%%.

Якщо рівень завантаження знаходиться в інтервалі між значеннями, для яких складені бюджети, то беруть бюджет за найбільш близьким до фактичної величини рівнем завантаження потужності і певним чином коригують.

Проте метод бюджетів з інтервалом є досить трудомістким. Наприклад, якщо такий бюджет складається з декількох окремих бюджетів підрозділів, а вони, у свою чергу, включають більше 10 статей непрямих витрат і по кожній статті для кожного підрозділу і для кожної міри завантаження потужності вимагається визначити величину, то потрібно буде виконати декілька тисяч окремих розрахунків.

У зв'язку з цим на великих промислових підприємствах прийнятніше застосовувати графічний метод складання гнучких бюджетів. На графіці гнучкого бюджету витрат по горизонталі відкладаються значення рівня ділової активності фірми, а по вертикалі - величина витрат. З його допомогою легко контролювати виконання бюджету, оскільки для будь-якого фактичного рівня ділової активності за графіком можна знайти відповідну планову величину бюджету.

8.4. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень

Бюджетування – це управлінська технологія, яка передбачає формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури та співвідношення доходів та витрат, надходжень та видатків, активів та пасивів підприємств чи його ланок для досягнення встановлених цілей.

Важливою функцією бюджетування є контроль і аналіз відхилень між фактичними результатами діяльності і даними бюджету та внесення відповідних коригувань.

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.

Бюджетний контроль - процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань.

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

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

Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 8.9.

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 (рис. 8.10).

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).

Звіт про виконання містить порівняння запланованих і фактичних показників з розрахунком відхилень і зазначенням їх причин. Він складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеріві, який відповідає за прийняття відповідних рішень.

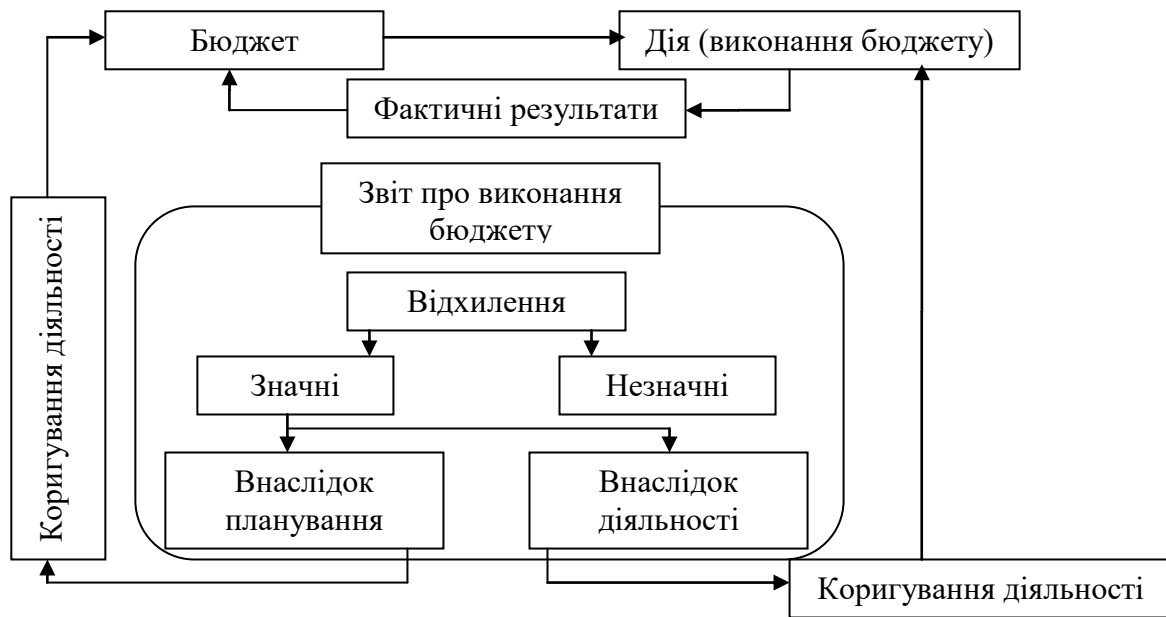


Рис. 8.9. Система бюджетного контролю

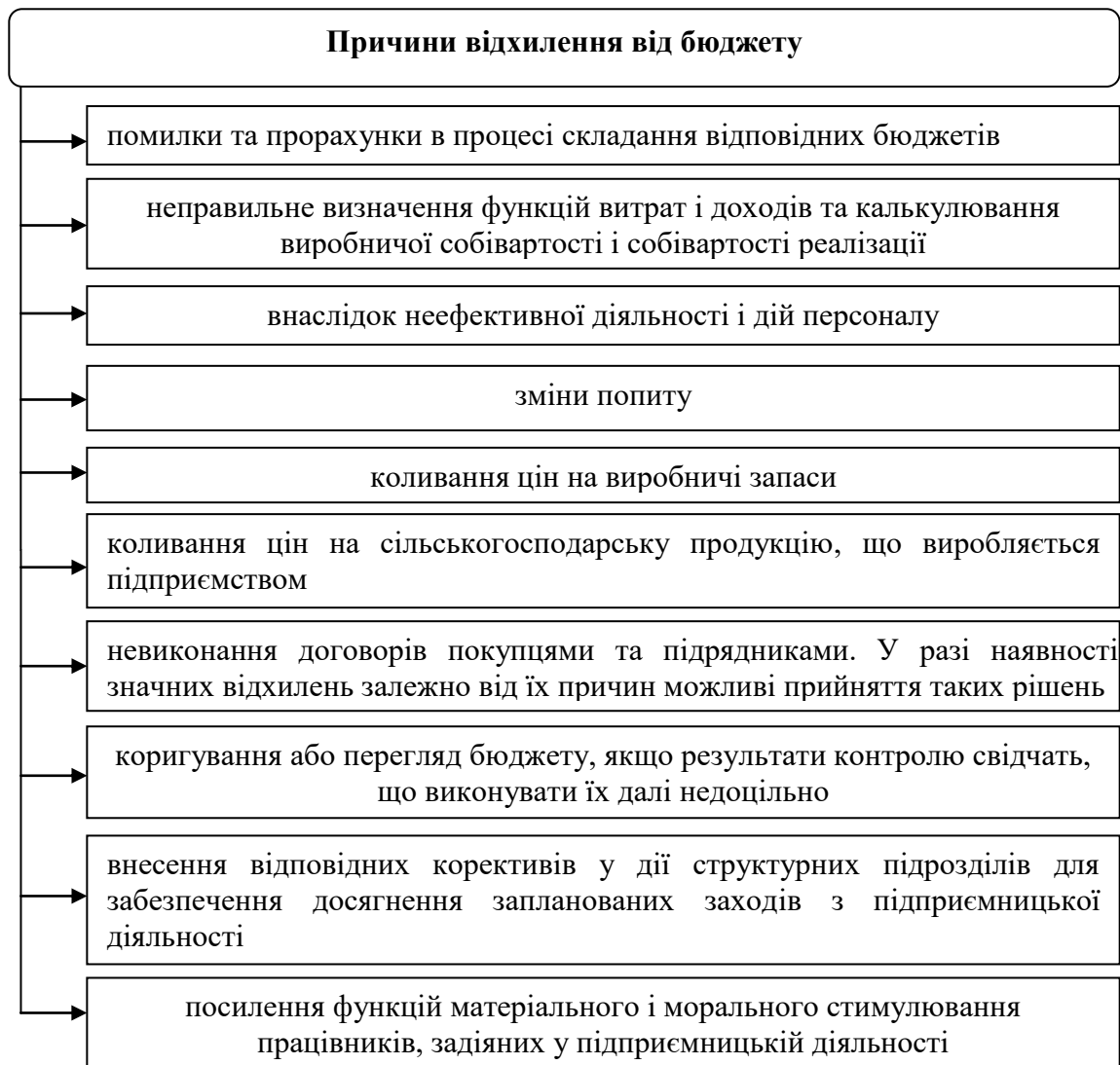


Рис. 8.10. Причини відхилення від бюджету

Форма Звіту про виконання бюджету аналогічна формі бюджету, який підлягає контролю з додаванням граф:

- «фактичне виконання бюджету»;
- «відхилення від бюджету позитивне»;
- «відхилення від бюджету негативне».

Бухгалтер-аналітик повинен разом зі Звітом про виконання бюджету надати обґрунтовані коментарі про суттєвість відхилень.

Рішення менеджера (керівника структурного підрозділу, галузевого фахівця, керівника підприємства) на відхилення повинно бути адекватним розміру відхилень та причин їх виникнення.

Звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертаючи увагу керівників структурних підрозділів та спеціалістів до значних відхилень від очікуваних результатів, що, у свою чергу, дає змогу здійснювати управління відхиленнями.

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

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Аналіз відхилень проводять за трьома рівнями.

Перший рівень: порівняння фактичних даних з показниками статичного бюджету. Сприятливими вважаються відхилення, що викликають збільшення фінансового результату, а несприятливими – викликають його зменшення.

Другий рівень: порівняння фактичних даних з інформацією гнучкого бюджету. Гнучкий бюджет передбачає перерахунок планових показників на фактичний обсяг продажу і допомагає менеджерам виключити при проведенні аналізу вплив чинника обсягу. Отримавши в результаті аналізу другого рівня більш детальну і коректну інформацію, менеджер центру витрат може її деталізувати і виявити характер, причини і винуватців відхилень, щоб не допустити несприятливих відхилень у майбутньому. Цю інформацію можна отримати, провівши аналіз відхилень третього рівня.

Третій рівень: деталізація відхилень. На цьому рівні аналізу здійснюють порівняння фактичних даних з інформацією гнучкого бюджету, причому при порівнянні фактичних і бюджетних даних краще використовувати нормативний рівень планованих витрат як більш точних, що дозволяють отримувати об'єктивні гнучкі бюджети.

Управління за відхиленнями забезпечує контроль витрат шляхом порівняння фактичних і планованих результатів, виявлення відхилень та їх усунення. Схеми такого вигляду відомі як контрольні системи зворотного зв'язку, які припускають спостереження за досягнутими і планованими результатами і вживання у разі необхідності дій з усунення відхилень. Тож гнучке бюджетування є ключовим моментом у забезпеченні зворотного зв'язку для здійснення контролю та управління.

Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування - це бюджет, складений для кількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону. Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності (рис. 8.11).



Рис. 8.11. Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету

Відхилення від гнучкого бюджету - це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету. Відображає 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.

9. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

9.1. Концепція центрів та обліку відповідальності

Центр відповідальності – це організаційна одиниця системи управління, керівник якої наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та відповідальний за досягнення планових контрольних показників та використання ресурсів, якими розпоряджається (матеріальними, трудовими, фінансовими).

Аспекти формування центрів відповідальності:

1. Центр відповідальності – це певний структурний підрозділ або кілька підрозділів одночасно, а інколи і одна особа (рис. 9.1).

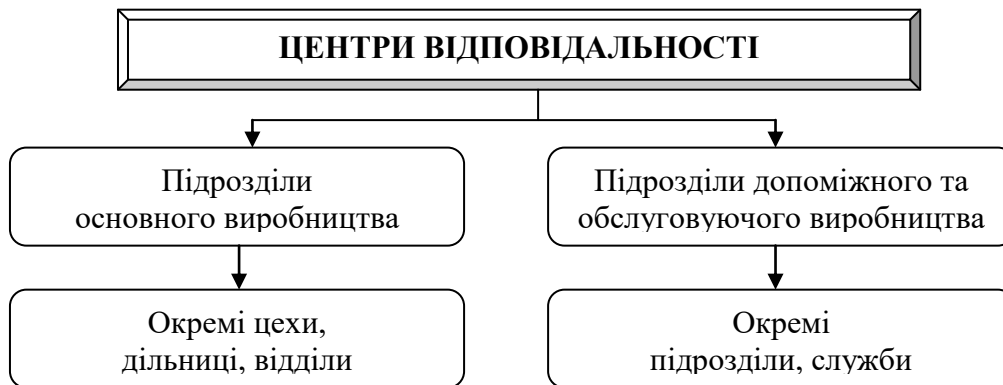


Рис. 9.1. Територіальний аспект формування центрів відповідальності

2. Керівник центру відповідає за всі показники діяльності, а не лише за витрати чи доходи. Об'єкт відповідальності визначається типом центру відповідальності та особливостями діяльності господарюючого суб'єкта (рис. 9.2).

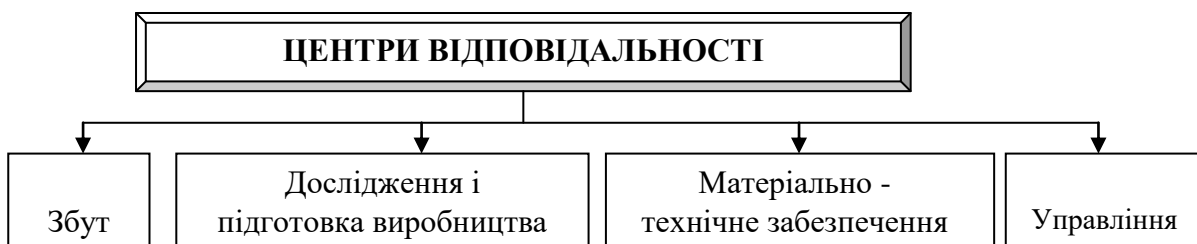


Рис. 9.2. Функціональний аспект формування центрів відповідальності

Залежно від сфери впливу менеджера виділяють чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу, центр прибутку, центр інвестицій (рис. 9.3).

Виходячи із сутності центру відповідальності, основна мета створення системи управління на основі центрів відповідальності полягає у розподілі відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів, отриманні інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз та контроль досягнутих результатів за кожним центром та приймати відповідні управлінські рішення (табл. 9.1).

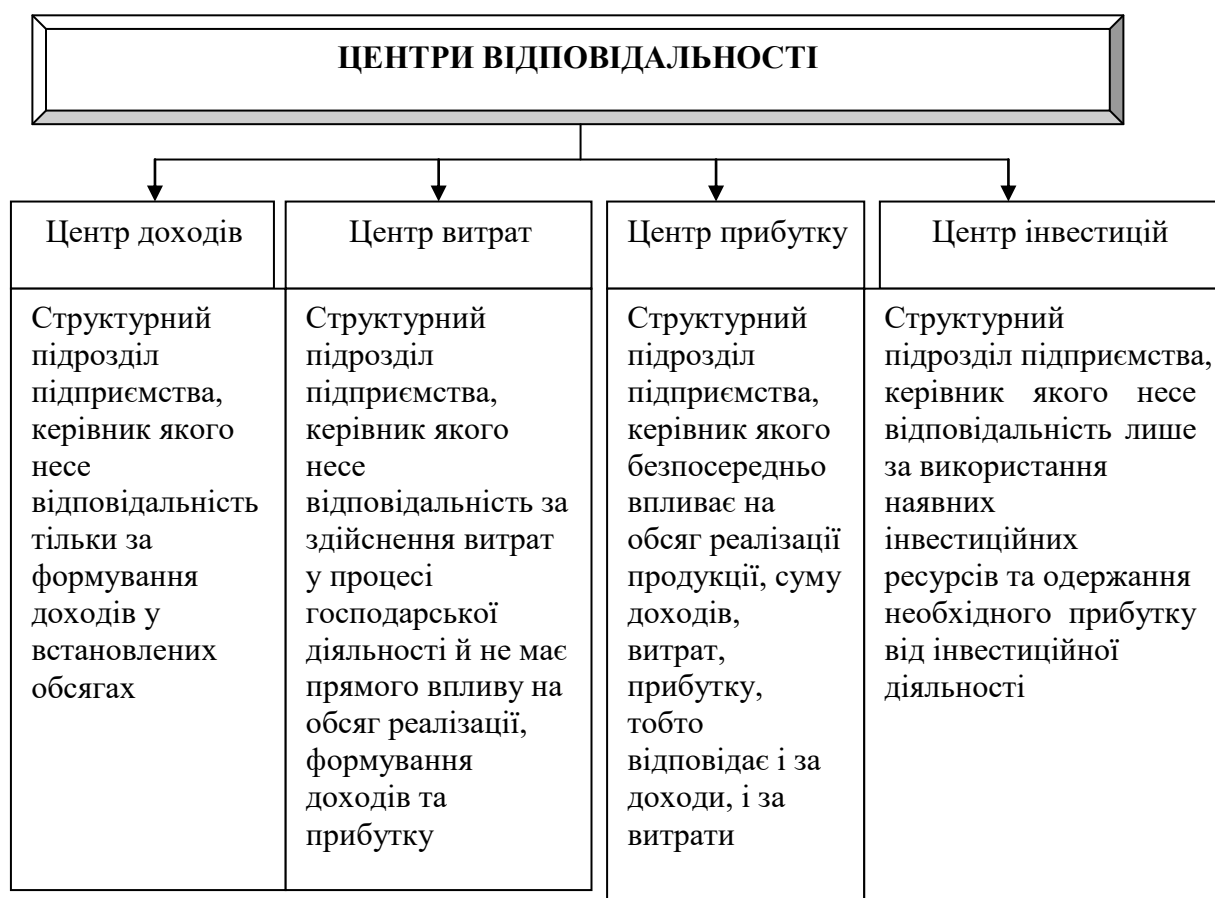


Рис. 9.3. Класифікація центрів відповідальності за обсягом повноважень та відповідальності

Мета будь-якої системи реалізується через її функції. На основі формулювання мети системи управління центрів відповідальності ми виділили наступні її функції:

1. Інформаційна – забезпечення оперативною, своєчасною і необхідною інформацією про діяльність центрів відповідальності керівників вищих рівнів управління.

2. Контрольна – поточний контроль за використанням ресурсів, витрат та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, досягнення цілей.

3. Аналітична – інформаційна база для оперативного і стратегічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства загалом, аналіз відхилень фактичних показників від запланованих (бюджетних).

Виходячи з поняття центру відповідальності, як основного елементу системи, базовими принципами системи центрів відповідальності є:

- конфіденційність – інформація є закритою для зовнішніх користувачів;

- інформованість – забезпечення внутрішніх користувачів необхідною управлінською інформацією;

- доречність – децентралізована інформація дає змогу отримувати лише систематизовану та необхідну інформацію;

- адресність – центр відповідає лише за контрольовані ним показники;

- відповідальність за прийняття рішень – за результати рішень відповідає конкретна особа.

Таблиця 9.1

Характеристики центрів відповідальності

Характеристика	Центр відповідальності			
	Витрати	Доходи	Прибуток	Інвестиції
Контролюється менеджментом центру відповідальності	Витрати	Доходи	Витрати, доходи	Витрати, доходи, інвестиції
Не контролюється менеджментом центру відповідальності	Доходи, інвестиції в запаси і основні засоби	Витрати, інвестиції в запаси і основні засоби	Інвестиції в запаси і основні засоби	-
Вимірюється обліковою ставкою	Витрати по відношенню до заданого значення	Доходи по відношенню до заданого значення	Інвестиції по відношенню до заданого значення	Рентабельність інвестицій по відношенню до заданого значення
Не вимірюється обліковою ставкою	Виконання за ключовими факторами успіху, крім витрат	Виконання за ключовими факторами успіху, крім виручки	Виконання за ключовими факторами успіху, крім прибутку	Виконання за ключовими факторами успіху, крім рентабельності інвестицій

Практика управління на основі центрів відповідальності в межах вітчизняних суб'єктів господарювання загалом підтверджує наявність розглянутих концептуальних факторів децентралізованої системи.

Предметом облікової системи центрів відповідальності є факти господарської діяльності структурних підрозділів у частині підконтрольних їм показників. Центр відповідальності, як суб'єкт системи, через запропоновані вище функції проявляється у двох управлінських аспектах: з одного боку – як структурна одиниця, що накопичує облікову інформацію, за яку несе відповідальність та аналізує підзвітні показники; з іншого боку – як елемент підприємства, що забезпечує обліковими даними підприємство, за якими здійснюють аналіз діяльності центру відповідальності та контроль за виконанням покладених на нього зобов'язань (рис. 9.4).

Однією з основних переваг облікової системи центрів відповідальності є підвищення ступеня ефективності управління підприємством. Це обґрунтовується інтегральною відповідальністю, що покладається на кожного керівника центру. Покращення управління, по-своєму, породжує розширення підприємницьких можливостей. Однак, як і будь-яка інша, облікова система центрів відповідальності має недоліки.

Зокрема, зростає необхідність координації та контролю роботи підрозділів, виникає небезпека того, що короткострокові цілі підрозділів будуть домінувати над довгостроковими, можлива загроза розпаду підприємства на окремі фірми.

Проте, видимих переваг децентралізації облікового процесу значно більше: з'являється можливість виявляти відхилення основних показників діяльності від запланованих безпосередньо на місцях, покращується інформаційна забезпеченість підприємства, зростає ступінь зацікавленості кожного окремого працівника центру у результатах діяльності підрозділу та гнучкість підприємства при дії зовнішніх факторів.

Загалом, при децентралізації облікових процесів виникає питання ефекту від впровадження управління на основі центрів відповідальності.

Загальновідомо, що при виділенні центрів відповідальності важливо, щоб величина витрат на управління децентралізованою

структурою не перевищувала отриманого від цього результату. Тому показник економічного ефекту децентралізації управління та створення системи центрів відповідальності виражає різницю між вартісним вираженням результатів здійснення децентралізації та витрат на її впровадження, оскільки зростання досягнутих результатів є основною метою створення системи центрів відповідальності.



Рис. 9.4. Концептуальна модель системи центрів відповідальності

Відповідно, ефект децентралізації можна виразити такою формулою:

$$E = \sum_{n=1}^n (D_t - B_t) + C_t, \quad (9.1)$$

де E – сукупний економічний ефект від впровадження децентралізації;

D_t – вартісне вираження результатів здійснення децентралізації;

B_t – вартісне вираження витрат на організацію системи центрів відповідальності;

C_t – соціальний або економічний ефект впровадження системи центрів відповідальності;

n – кількість можливих видів зазначених витрат та відповідних отриманих доходів;

t – розрахунковий період.

У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони – здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Облік відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Система обліку центрів відповідальності (СОЦВ) повинна ґрунтуватися на такому:

- відповідальності менеджерів тільки за ту діяльність, яка перебуває під їх впливом;

- визначенні цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів спільно з ними;

- бажанні менеджерів досягти поставлених цілей;

- чіткості визначення ролі обліку у заохоченні працівників;

- регулярності складання звітів про виконання бюджетів і використання їх практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

На сучасному етапі розвитку завданнями системи центрів та обліку відповідальності є встановлення послідовності та показників оцінки діяльності центрів відповідальності (рис.9.5).

Показники оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності:

1. Центр витрат - виконання виробничої програми за умови дотримання бюджету витрат.

2. Центр доходів - досягнення планового обсягу реалізації за умови дотримання бюджету витрат.

3. Центр прибутку – досягнення бюджетного показника прибутку.

4. Центр інвестицій - досягнення планового показника рентабельності інвестицій.

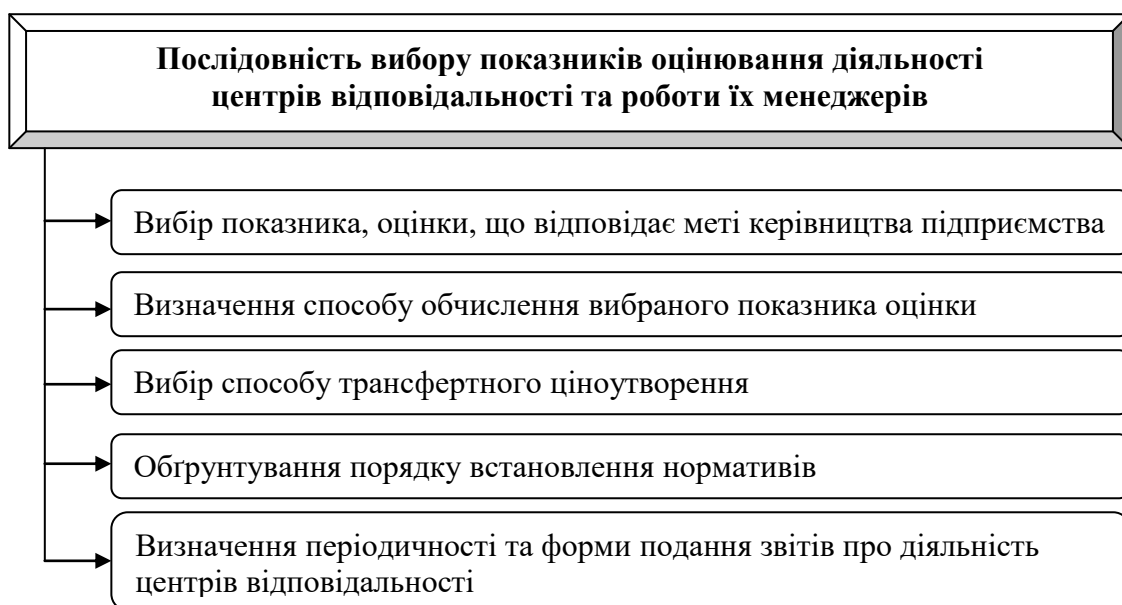


Рис. 9.5. Послідовність оцінки діяльності центрів відповідальності

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітності про виконання центрів відповідальності; своєчасний аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів відповідальності.

Крім того необхідно враховувати, що:

- витрати, які не контролюються на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому (вищому). Наприклад, витрати

на утримання приміщень цеху неконтрольовані щодо майстра чи начальника цеху, але контролювані на рівні директора з виробництва, що затверджує бюджет цеху;

- неконтрольовані витрати у короткостроковому періоді можуть стати такими у довгостроковому, наприклад амортизація неконтрольована у поточному місяці, але у перспективі - через застосування прискореного зменшення вартості або реалізації основних засобів - стає контрольованою.

Тому тепер основне завдання обліку за центрами відповідальності не контроль, а допомога в організації самоконтролю і допомога менеджерам у складанні звітів про виконання планів і бюджетів для оцінки результатів діяльності.

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру (рис. 9.6).

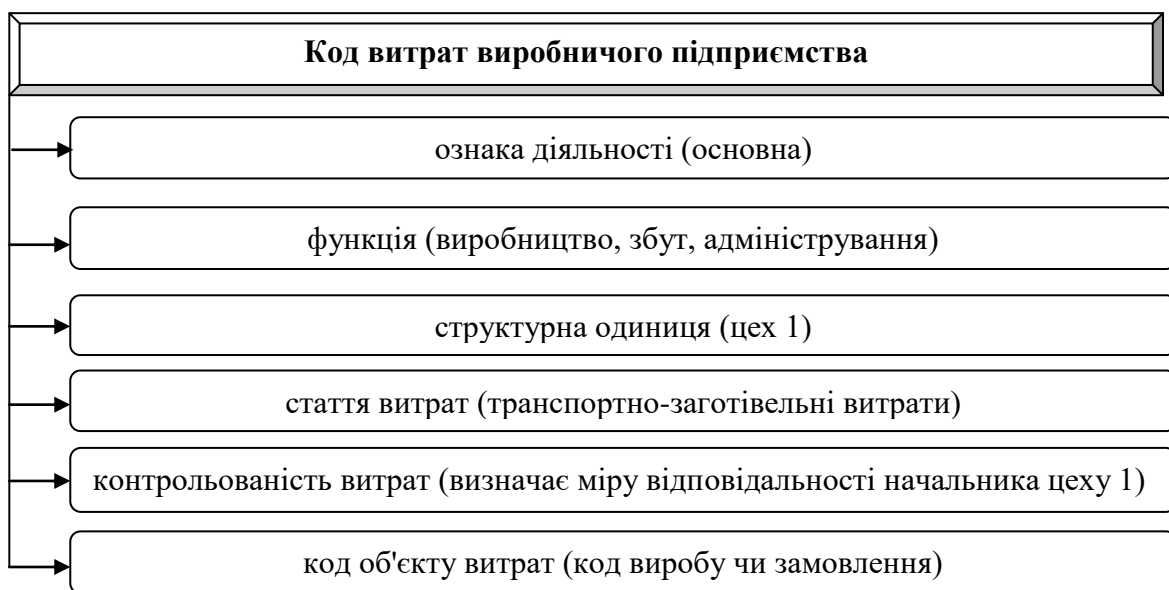


Рис. 9.6. Облік витрат і доходів за центрами відповідальності

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у Звіті центру відповідальності, зміст, форма, періодичність складання якого є різними на кожному підприємстві.

9.2. Оцінка діяльності центрів витрат

Центр витрат – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи та інвестиції в активи центру. Виділяють два типи центру витрат:

1. Центр технологічних витрат.
2. Центр дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат – центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

Центр дискреційних витрат – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності центру.

Щоб не допустити хаосу у витратах діяльності суб'єкта господарювання, формується система їх управлінського обліку, яка повинна прогнозувати, виявляти, контролювати, аналізувати витрати у процесі повного циклу - від відпуску матеріалів для виготовлення продукту до реалізації вироблених благ кінцевому споживачеві. Таким чином, формується чітка вертикаль управлінського обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності».

В загальному таку структурну побудову можна зобразити так, як показано на рис. 9.7.

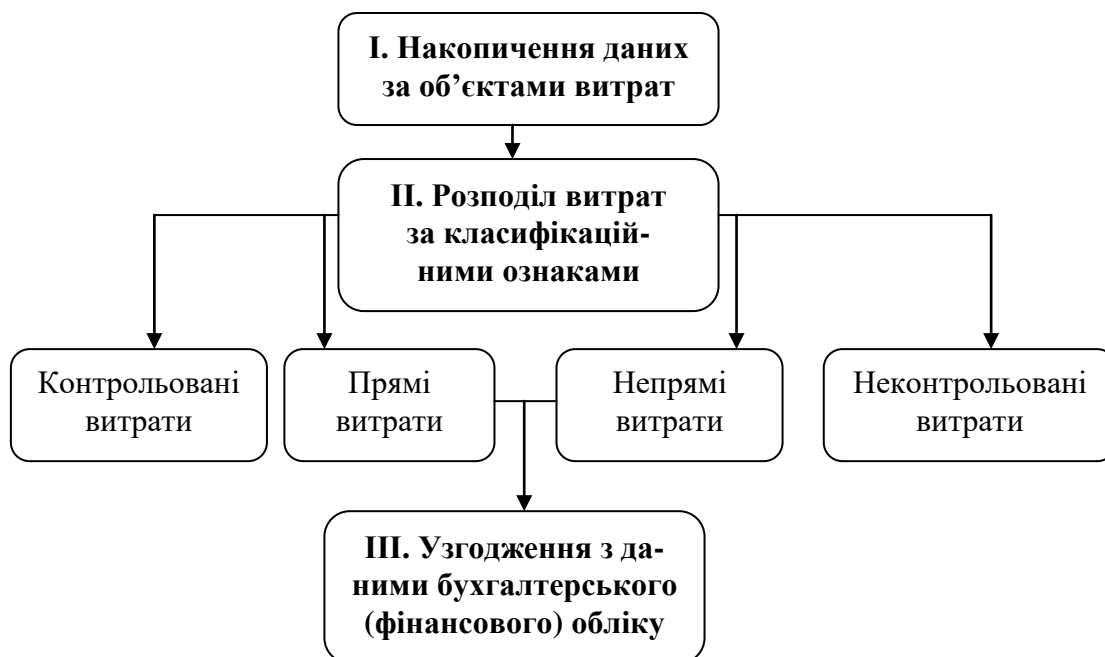


Рис. 9.7. Загальна система управлінського обліку витрат

Найважливішим елементом управлінського обліку за центрами відповідальності є можливість організувати нормування, планування та власний облік витрат виробництва з метою управління та контролю.

В результаті цього виникає посилена увага, власне, до об'єктів такого обліку – «місць виникнення» витрат. На великих виробничих підприємствах, з метою спрощення управління, контролю та обліку, виникає доцільність узагальнення «місць виникнення» витрат у «центри виникнення» витрат.

Створення системи управлінського обліку витрат на основі центрів відповідальності та «місць виникнення» зумовлює децентралізацію структури підприємства в цілому та управлінських функцій зокрема. Це означає безперечний і чіткий поділ підприємства на організаційні ланки (центри) й обов'язкове делегування повноважень щодо управління господарськими процесами від керівника підприємства (однієї людини) менеджерам нижчого рівня (керівникам структурних підрозділів, центрів відповідальності тощо). Децентралізована система управління витратами підприємства є набагато ефективніша, аніж централізована.

Організаційний процес побудови такої ефективної системи відбувається в декілька етапів.

1. Визначення «центрів виникнення» (структурних підрозділів підприємства, в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат).

2. Визначення центрів відповідальності. Структура підприємства може включати декілька центрів відповідальності за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т.ч. фінансово обґрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести персональну відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як «центр (місце) виникнення» витрат.

3. Створення положень про центри відповідальності з обов'язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об'єктів управлінського обліку витрат.

Децентралізація підприємства дає більшу можливість впливати на витрати саме на релевантних стадіях їх виникнення.

Функціонування системи обліку витрат за «місцями виникнення» та центрами відповідальності має певні особливості, зокрема щодо:

- поділу та класифікації витрат;
- відображення витрат на аналітичних рахунках та у зведених реєстрах;
- узагальнення показників у звітних формах;
- діяльності структури: керівник - центр відповідальності – «місце виникнення» витрат.

При створенні центру відповідальності за витратами контролюючі функції за показниками покладаються на керівника відповідного структурного підрозділу, тому виникає потреба у специфічному поділі витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Контрольованими називають витрати, на які керівник має безпосередній вплив, тобто які можна проконтролювати. Відповідно, **неконтрольовані** витрати - це ті, на які керівник, з організаційних чи технічних причин, не має можливості впливу та контролю. Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані дає можливість визначати ступінь ризику виникнення непередбачуваних витрат, а також виявляти господарські процеси, які з тих чи інших причин виявились поза межами відповідальності.

Визначення ефективності діяльності центру відповідальності ґрунтується на порівнянні показників, тому характерною рисою обліку витрат за «місцями виникнення» та центрами відповідальності є їх поділ на фактичні та планові (стандартні, нормативні). Створення бюджетів витрат є неодмінною вимогою побудови такого обліку. Керівник центру відповідальності, спільно з бухгалтерією та згідно з технологічними особливостями виробничого процесу, складають бюджет відповідно до вимог, що стоять перед центром відповідальності. Бюджет погоджується вищим керівництвом і, в подальшому, є головним документом для порівняння з фактичними показниками.

Поточний облік витрат за «місцями виникнення» та центрами відповідальності включає в себе процедури, пов'язані із

відображенням (накопиченням) планових витрат відповідно до завантаженості виробництв на аналітичних рахунках. При цьому специфічним є облік відхилень від планових (нормативних) показників.

Фактично використані ресурси списуються за кредитом відповідних рахунків на дебет рахунка «Виробництво» за нормативними (плановими) показниками. Відхилення від нормативних витрат списуються на рахунки відхилень. При цьому позитивні відхилення накопичуються за кредитом відповідних рахунків, а негативні – за дебетом.

Накопичені витрати та відхилення відображаються в управлінському балансі центру відповідальності, який і передається разом із відповідними поясненнями щодо виконання бюджету керівництву підприємства. Пояснення з відхилень повинні включати інформацію щодо їх сутності та причин.

Після отримання звіту керівництво підприємства детально його аналізує та дає оцінку діяльності відповідного центру відповідальності з пропозиціями щодо причини негативних витрат та шляхів їх усунення.

При калькулюванні собівартості продукції значна увага приділяється порядку включення до її складу вартості використаних у виробництві товарно-матеріальних цінностей.

9.3. Оцінка діяльності центрів доходу

Центр доходу – центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру.

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання свого підрозділу, але прямого зв'язку між цими витратами і отриманими доходами не існує.

Для оцінки діяльності центру доходу необхідно порівняти фактичну суму одержаного доходу з бюджетною, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення. Глибина деталізації такого аналізу може бути різною залежно від мети аналізу та наявної вихідної інформації (рис. 9.8).

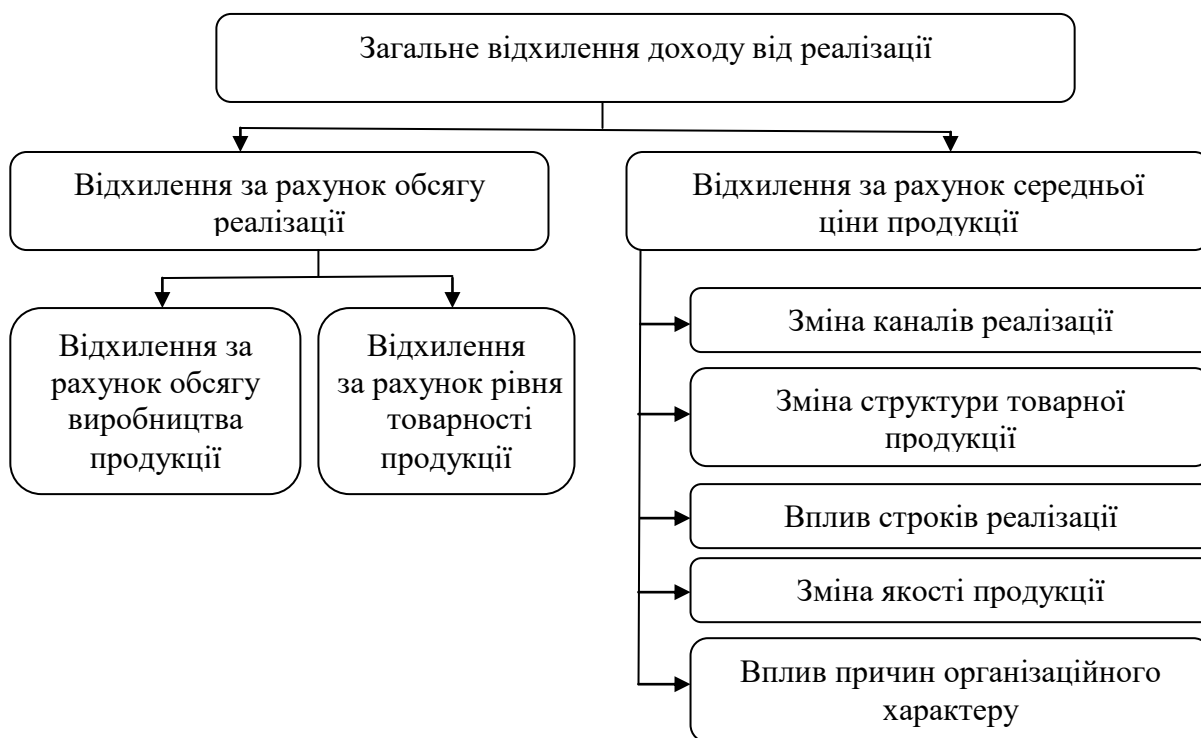


Рис. 9.8. Деталізація відхилення доходу від продажу

Відхилення доходу від продажу за рахунок зміни кількості реалізованої продукції можна визначити так:

$$\Delta g = \sum g_1 p_0 - \sum g_0 p_0, \quad (9.2)$$

де g_0, g_1 – кількість окремих видів реалізованої продукції за планом (бюджетом) та фактично;

p_0, p_1 – середня ціна реалізації одиниці продукції (бюджетна і фактична).

Загальна сума відхилення за рахунок кількості реалізованої продукції може бути розкладена на відхилення:

а) за рахунок обсягу виробництва

$$\Delta gb = \left(\frac{\sum b_1 p_0}{\sum b_0 p_0} - 1 \right) * \sum g_0 p_0, \quad (9.3)$$

де b_0, b_1 – обсяг виробництва продукції за бюджетом і фактично (одиниць);

б) за рахунок рівня товарності продукції

$$\Delta_{gt} = \left(\frac{\sum g_1 p_0}{\sum g_0 p_0} - \frac{\sum b_1 p_0}{\sum b_0 p_0} \right) * \sum g_0 p_0 . \quad (9.4)$$

Відхилення доходу від продажу за рахунок зміни ціни реалізації продукції визначають за формулою

$$\Delta p = \sum g_1 p_1 - \sum g_1 p_0 . \quad (9.5)$$

Причинами (факторами) цього відхилення можуть бути:

а) зміна питомої ваги реалізації продукції за окремими каналами

$$\Delta p_j = \left(\sum p_{j0} u_{j1} \right) * p_0 g_1 , \quad (9.6)$$

де p_{j0} – бюджетна ціна реалізації за окремими каналами реалізації;

p_0 – середня бюджетна ціна реалізації продукції;

u_{j1} – фактична питома вага (частки одиниці) реалізації продукції за окремими каналами;

б) зміна структури окремих видів реалізованої продукції

$$\Delta p_i = \left(\sum p_{i j 0} u_{i j 1} \right) * p_{j 0} g_{j 1} , \quad (9.7)$$

де $p_{i j 0}$ – бюджетна ціна реалізації i -го виду продукції за j -м каналом;

$u_{i j 1}$ – фактична питома вага реалізації i -го виду продукції за j -м каналом (частка одиниці);

$g_{j 1}$ – фактичний обсяг реалізації продукції за j -м каналом (од.);

в) зміна строків реалізації продукції

$$\Delta p_n = \sum \left(\sum p_{i j n 0} u_{i j n 1} \right) - p_{i j 0} g_{i j 1} , \quad (9.8)$$

де $p_{i j n 0}$ – бюджетна ціна реалізації i -го виду продукції за j -м каналом в n -й термін дії незмінних цін;

U_{ijn1} – питома вага реалізації i -го виду продукції за j -м каналом в n -й термін (частка одиниці);

g_{ijl} – фактичний обсяг реалізації i -го виду продукції за j -м каналом (од.);

г) зміна якості продукції

$$\Delta p_m = \sum (\sum p_{ijnm} U_{ijnm} - p_{ijn} g_{ijn}), \quad (9.9)$$

де p_{ijnm} – бюджетна ціна реалізації i -го виду продукції за j -м каналом в n -й строк та m -ї якості;

U_{ijnm} – фактична питома вага реалізації i -го виду продукції за j -м каналом в n -й строк та m -ї якості (частка одиниці);

g_{ijn} – фактичний обсяг реалізації i -го виду продукції за j -м каналом в n -й строк (од.);

д) вплив причин організаційного характеру визначають як різницю між фактичним доходом від реалізації та доходом від фактичного обсягу реалізованої продукції за бюджетними цінами з урахуванням її видів, каналів, термінів реалізації та якості.

Специфіка організаційно-правових форм господарювання передбачає визнання доходів через оцінку:

- матеріальної вигоди (економічна вигода), одержаної в результаті економічної (господарської) діяльності;

- соціальної вигоди, одержаної суб'єктами, діяльність яких пов'язана із виконанням урядових програм (проектів, завдань). У більшості випадків це – суб'єкти державного сектора економіки.

За принципами національних П(С)БО доходи підприємств обліковуються в розрізі операційної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

На цей час визнання доходів за принципами національних облікових стандартів не повною мірою відповідає податковому законодавству та міжнародній практиці бухгалтерського обліку (табл. 9.2).

Враховуючи, що економічним критерієм доходу є одержання економічної вигоди, визнання операцій, що формують дохід, з метою забезпечення достовірності та об'єктивності облікової інформації доцільно ввести субрахунки аналітичного обліку:

- рах. «Доходи»/субрах. n «потенційна економічна вигода»;
- рах. «Доходи»/субрах. m «одержана економічна вигода».

Таблиця 9.2

Умови визнання типових доходів підприємств

Вид доходу	Тип операції	Визнаються доходами відповідно до		
		П(С)БО 15 [6]	МСБО [3]	ПКУ [7]
1. Дохід від реалізації ТМЦ	Дата: передачі власності; складання акта, що підтверджує завершеність операції	✓	✓	✓
2. Дохід від коштів цільового фінансування	– у періоді та пропорційно сумі понесених витрат, пов'язаних із фінансуванням; – у розмірі амортизації необоротних активів, придбаних за цільові кошти; – якщо витрати вже понесені – в періоді отримання цільових коштів	✓	✓	✓
3. Реалізація ТМЦ (робіт, послуг) з використанням карток, чеків	Дата передачі власності (відвантаження)	✓	✓	✓
	Дата оформлення відповідного рахунку	✓	✓	✓
4. Безоплатне отримання товарно-матеріальних цінностей	Дата фактичного одержання оборотних активів	✓	✓	✓
	Дата фактичного одержання необоротних активів	✓	✓	✓
5. Суми штрафів за рішенням сторін договору	Дата нарахування штрафних санкцій	✓	✓	✓
	Дата фактичного надходження нарахованих санкцій	✓	✓	✓

9.4. Оцінка діяльності центрів прибутку

Центр прибутку – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестиції в активи центру.

Менеджер центру прибутку контролює ціни, обсяг виробництва і реалізації, а також витрати, тому основним контрольованим показником є прибуток. Центр прибутку може складатися з декількох центрів витрат (підприємства, що входять до складу об'єднання, мають цехи, ділянки).

Оскільки керуючі центрів прибутку несуть відповідальність і мають повноваження як у частині витрат, так і в частині надходжень, то звіти, використовувані в системі обліку по центрах витрат для оцінки центрів прибутку, зазвичай мають форму звіту про прибуток. Ці звіти відображають витрати і надходження підрозділів аж до формування валового прибутку від реалізації або операційного прибутку.

$$\text{Валовий прибуток} = \text{Чистий виторг від продажу} - \text{Витрати виробництва}, \quad (9.10)$$

$$\text{Чистий виторг від продажу} = \left(\begin{array}{l} \text{Виторг від продажу} \\ \text{на сторону} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Виторг від продажу} \\ \text{іншим ЦР за} \\ \text{трансфертними цінами} \end{array} \right) - \text{Знижки і повернення}, \quad (9.11)$$

$$\text{Виробнича собівартість} = \begin{array}{l} \text{Прямі витрати} \\ \text{на оплату праці} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Прямі} \\ \text{матеріальні витрати} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Накладні витрати} \\ \text{даного центру} \\ \text{відповідальності} \end{array} \quad (9.12)$$

Звітність центрів прибутку може бути поширена до показника операційного прибутку.

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Валовий прибуток} - \text{Операційні витрати}. \quad (9.13)$$

Операційні витрати – витрати на реалізацію (комерційні) і адміністративні (загальногосподарські) витрати, але не включають виплачувані відсотки за кредит і податок на прибуток (ці витрати здійснює підприємство в цілому). Операційні витрати, які відносяться до центрів прибутку, можна поділити на прямі і непрямі. Тоді у звіт про прибуток можна ввести проміжний показник – залишковий дохід.

Оцінку діяльності центрів прибутку здійснюють на підставі звітів про прибутки і збитки, які включають (для внутрішнього користування) не лише загальні показники доходів та витрат, а й їх деталізацію за підрозділами та відхиленнями від нормативів.

Для об'єктивної оцінки кожного центру прибутків необхідно всі витрати (прямі та накладні) поділити на змінні і постійні, визначити по кожному підрозділу маржинальний дохід, виключити з нього постійні витрати підрозділу та розрахувати внесок кожного підрозділу у покриття загальних постійних витрат підприємства і створення операційного прибутку.

Для цього необхідно окремо обліковувати постійні витрати підрозділу або ж визначити розрахункові ті постійні витрати, які можуть бути прямо віднесені до певного центру відповідальності, та вибрати найбільш релевантну базу для розподілу інших (загальних) постійних витрат підрозділів (наприклад, витрат на рекламу, на закупівлю товарів та ін.).

При аналізі відхилення рівня прибутку використовують ті ж методи, що й при аналізі доходів та витрат (рис. 9.9).

Вплив виробництва на величину прибутку:

1. Виробництво рівне продажу. Якщо вся вироблена продукція реалізується в кожному періоді, то операційний прибуток буде однаковий при використанні обох калькуляцій.

2. Виробництво більше, ніж продаж. Перевищення кількості виробленої продукції над кількістю реалізованої продукції веде до збільшення запасів.

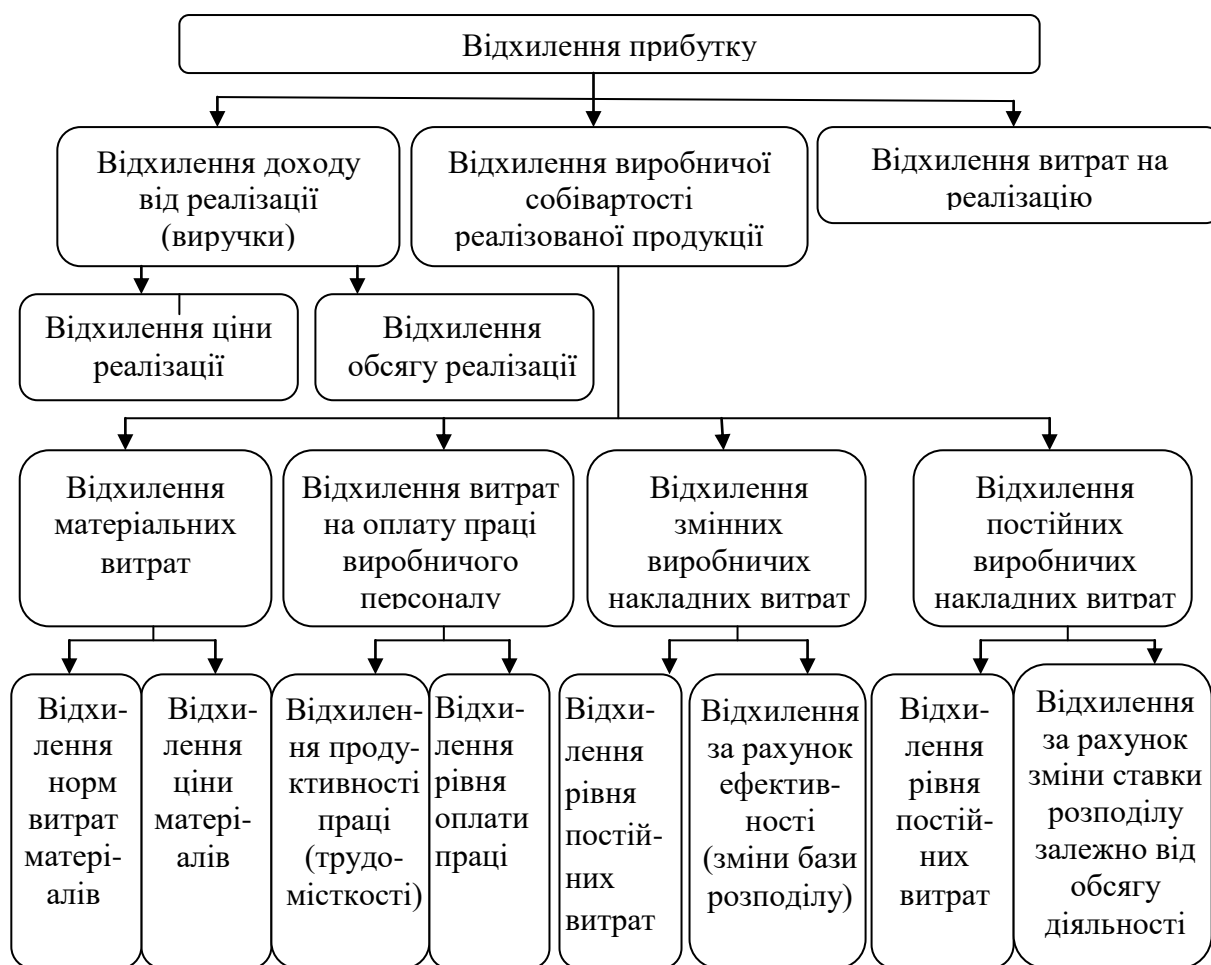


Рис. 9.9. Аналіз відхилень фактичних витрат і доходів від планових (нормативних)

При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат включається в собівартість одиниць продукції, що знаходяться в запасах. При використанні директ-костингу всі постійні виробничі накладні витрати відносять до витрат періоду. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде вищий прибутку, підрахованого за директ-костингом.

3. Продаж більше, ніж виробництво. Перевищення кількості реалізованої продукції над кількістю виробленої продукції веде до зменшення запасів. При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат, включених в собівартість запасів, переходить у витрати як собівартість реалізованої продукції. При використанні директ-костингу всі постійні виробничі накладні витрати були віднесені до витрат в тому періоді, коли вони мали місце. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде нижчий прибутку, підрахованого за допомогою директ-костингу.

Звіти про прибуток, де зіставляються відповідні величини витрат і надходжень центрів прибутку – другий рівень внутрішньофірмової управлінської звітності.

9.5. Організація обліку відповідальності за методом «тариф-година-машина»

Облік відповідальності за методом «тариф-година-машина» розроблений американським економістом Спенсером А. Такером як один із варіантів контролю діяльності центрів відповідальності. Суть цього методу полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріплюють машину і заздалегідь визначають планову собівартість однієї години її роботи. Знаючи час роботи кожної машини, витрачений на виготовлення певного виду продукції, та вартість однієї години такої роботи, визначають суму прямих витрат на обробку, до яких потім додають суму амортизації обладнання (машини) та вартість витрачених матеріалів, що дає можливість визначити собівартість готової продукції. Таким чином, увага менеджера зосереджується не на кінцевому результаті (собівартості готової продукції), а на окремих технологічних процесах.

Підприємство обліку за методом «тариф-година-машина» передбачає використання системи спеціальних документів: постійної картки машини, рапортів про продуктивність кожної машини, щомісячного звіту про роботу устаткування та ін. (рис. 9.10).

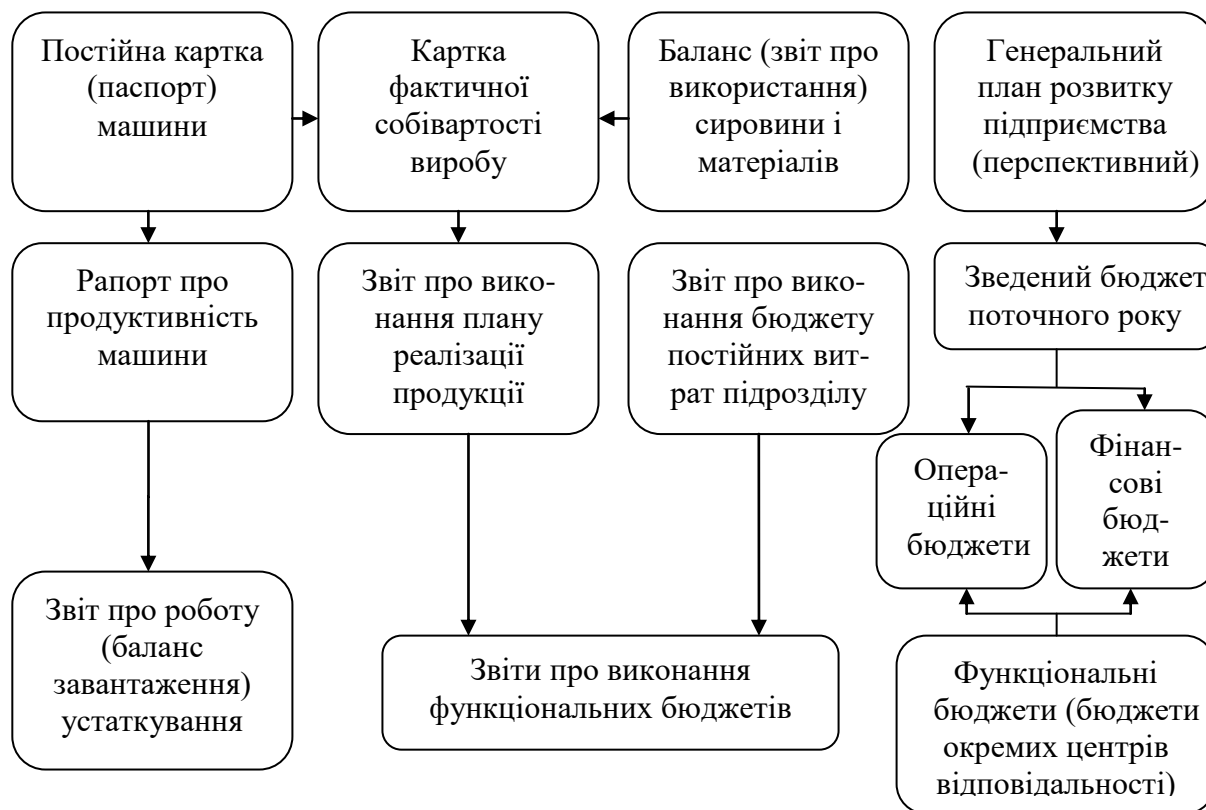


Рис. 9.10. Організація обліку відповідальності за методом «тариф-година-машина»

У постійній картці машини наводять її техніко-економічні характеристики: кількість обслуговуючого персоналу; потужність; витрати енергоресурсів на 1 годину роботи; рівень оплати праці персоналу; вартість одиниці енергоресурсів тощо.

На підставі цих даних визначають нормативну вартість однієї години роботи машини.

У рапорті про продуктивність кожної машини фіксують фактично відпрацьований час і кількість оброблених одиниць продукції за її видами. Останні є підставою для визначення суми витрат на обробку.

Картка собівартості виробу є реєстром аналітичного обліку витрат на виробництво. У ній збирають витрати на обробку за кожною операцією, вартість використаної сировини та

матеріалів, визначають собівартість готових виробів та її відхилення від нормативної. Тут же наводяться дані про випуск продукції та її відвантаження покупцям, що дає можливість визначити вартість незавершеного виробництва на кінець місяця та залишок нереалізованої продукції.

Важливу роль в управлінні витратами відіграють щомісячні звіти центрів відповідальності. Будова звіту забезпечує можливість виявлення відхилення фактичних загальновиробничих витрат від бюджетних та суми непродуктивних витрат, які не збільшують цінності виробу (втрати від браку, простоїв, амортизація зайвого обладнання тощо).

Незважаючи на всю простоту та універсальність методу «тариф-година-машина», він не забезпечує достатньої точності розрахунку фактичної собівартості виробленої продукції (з причини опосередкування нормативних витрат на одну годину роботи обладнання, умовного розподілу та списання відхилень від нормативних витрат, особливо в частині витрат на обслуговування виробництва і управління). Однак в умовах високої організації виробництва, жорсткого нормування і контролю він забезпечує позитивні наслідки у зниженні витрат виробництва.

9.6. Оцінка діяльності центрів інвестицій

Центр інвестицій – центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи центру.

Завданням центру є забезпечення отримання максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності.

Центри інвестицій можуть поділятися на сегменти, які, у свою чергу, можуть бути:

- галузеві (виробничі) - це частина підприємства, яка задіяна у виробництві одиниці або групи продукції;

- географічні (територіальні) - це окремі частини підприємства, які відокремлені в географічних регіонах, що можуть бути як на території України, так і за кордоном.

Мета центру інвестицій – не тільки одержання максимального прибутку, а й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості.

Центр інвестицій можна розглядати як сукупність центру витрат і центру прибутку. Тому до нього рівною мірою можна застосовувати ті самі обліково-аналітичні інструменти, що й до центрів відповідальності інших видів.

Керування витратами центрів інвестицій здійснюють за допомогою операційного бюджету, звіту про його виконання, балансу і звіту про грошові потоки. Оцінка ефективності функціонування центру інвестицій здійснюється шляхом розрахунку аналітичних показників: традиційних (рентабельність капіталовкладень, окупність вкладеного капіталу) і дисконтуванням грошових потоків (внутрішня норма рентабельності, чиста приведена вартість).

Оскільки зазвичай центром інвестицій є підприємство, підрозділи на самостійному балансі, філії, дочірні підприємства і т. ін., то звітність являє собою традиційну фінансову звітність підприємства.

Оцінку діяльності таких підрозділів здійснюють головним чином за показниками прибутковості інвестицій (відношення прибутку до величини інвестованого капіталу). З цією метою визначають та аналізують фінансові коефіцієнти

$$\text{Рентабельність інвестованого капіталу} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Капітал}} \quad (9.14)$$

Орієнтовне значення цього показника для оцінки роботи підприємства:

0 – 10% - погано; 10 – 15% - задовільно; 15 – 20% - середньо; 20 – 25% - добре; 25 – 30% - відмінно; більше 30% - чудово.

$$\text{Рентабельність продажу} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Виручка}}, \quad (9.15)$$

$$\text{Оборотність активів} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Капітал}} \quad (9.16)$$

Взаємозв'язок коефіцієнтів:

$$\text{Рентабельність інвестованого капіталу} = \frac{\text{Рентабельність продажу}}{\text{Рентабельність продажу}} \times \frac{\text{Оборотність активів}}{\text{Оборотність активів}}, \quad (9.17)$$

$$\text{Коефіцієнт виручки (маржинального доходу)} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Виручка}}, \quad (9.18)$$

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}, \quad (9.19)$$

$$\text{Операційний важіль} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Сумарні витрати}}, \quad (9.20)$$

$$\text{Частка оборотного капіталу у виручці} = \frac{\text{Оборотний капітал}}{\text{Виручка}}, \quad (9.21)$$

$$\text{Оборотність основних засобів} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Основні засоби}}, \quad (9.22)$$

$$\text{Термін оборотності дебіторської заборгованості (ДЗ)} = \frac{\text{ДЗ} \times 365 \text{ дн.}}{\text{Виручка}}, \quad (9.23)$$

$$\text{Термін оборотності кредиторської заборгованості (КЗ)} = \frac{\text{КЗ} \times 365 \text{ дн.}}{\text{Купівлі}}, \quad (9.24)$$

$$\text{Термін оборотності коштів} = \frac{\text{Запаси} \times 365 \text{ дн.}}{\text{Собівартість реалізації}}, \quad (9.25)$$

$$\text{Цикл оборотності коштів} = \left(\text{Термін оборотності запасів} + \text{Термін оборотності ДЗ} \right) - \text{Термін оборотності КЗ}, \quad (9.26)$$

$$\text{Загальний коефіцієнт покриття} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Короткострокові (поточні) зобов'язання}}, \quad (9.27)$$

$$\text{Терміновий коефіцієнт покриття} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Виробничі запаси}}{\text{Короткострокові (поточні) зобов'язання}}, \quad (9.28)$$

$$\text{Співвідношення позичкового і власного капіталу} = \frac{\text{Позичковий капітал}}{\text{Власний капітал}}, \quad (9.29)$$

$$\text{Коефіцієнт покриття відсотків} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Відсоткові платежі}}. \quad (9.30)$$

Мінімальне значення цього показника дорівнює 3.

$$\text{Позичкові можливості} = \frac{\text{Зобов'язання всього}}{\text{Чистий грошовий дохід}}, \quad (9.31)$$

$$\frac{\text{Чистий грошовий дохід}}{=} = \frac{\text{Нерозподілений прибуток звітного року}}{=} + \text{Амортизація}, \quad (9.32)$$

$$\frac{\text{Працюючий власний капітал}}{=} = \frac{\text{Оборотні активи}}{=} - \frac{\text{Поточні зобов'язання}}{=} = \left(\frac{\text{Власний капітал}}{=} + \frac{\text{Довгострокові зобов'язання}}{=} \right) - \frac{\text{Необоротні активи}}{=} \quad (9.33)$$

$$\text{Фінансова стійкість} = \frac{\text{Загальний коефіцієнт покриття}}{=} + \frac{\text{Терміновий коефіцієнт покриття}}{=} - \left(\frac{\text{Короткострокові зобов'язання}}{\text{Акціонерний капітал}} \right) - \left(\frac{\text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Акціонерний капітал}} \right), \quad (9.34)$$

Взаємозв'язок деяких з цих показників наведено на рис. 9.11.

У той же час, показники прибутковості інвестицій не завжди об'єктивно характеризують діяльність центру інвестицій, особливо у тих випадках, коли протягом звітного періоду були проведені нові інвестиції з меншою ефективністю, але необхідні для підприємства в цілому, або ж такі, що забезпечують зростання прибутку в майбутньому.

У таких випадках для оцінки діяльності центру інвестицій доцільно розраховувати показник залишкового прибутку як різницю між сумою фактично одержаного прибутку та мінімально необхідним прибутком для виплати інвесторам за вкладений капітал (у вигляді дивідендів, відсотків за кредитами або за облігаціями і т. ін.):

$$\frac{\text{Залишковий прибуток}}{=} = \frac{\text{Фактичний прибуток}}{=} - \frac{\text{Плата за капітал}}{=}, \quad (9.35)$$

$$\frac{\text{Плата за капітал}}{=} = \frac{\text{Інвестований капітал}}{=} \times \frac{\text{Середня вартість капіталу (\%)}}{=}. \quad (9.36)$$

Залишковий прибуток орієнтує менеджера на максимізацію загальної суми прибутку, але він не враховує впливу розмірів підрозділу.

При розрахунку показників прибутковості інвестицій та залишкового прибутку необхідно враховувати капітал і прибуток, що контролюються менеджером. Капітал бажано брати в середньому за звітний період. Оцінка капіталу може бути за

первісною або залишковою (балансовою) вартістю. Кожна має свої переваги і недоліки. Перша виключає вплив методів нарахування амортизації на кінцевий показник і стимулює менеджера до оновлення основних засобів, а друга більш адекватно характеризує ефективність використання засобів у різних підрозділах (при їх порівнянні). Вибір методу оцінки засобів залежить від цілей аналізу та проблем управління.

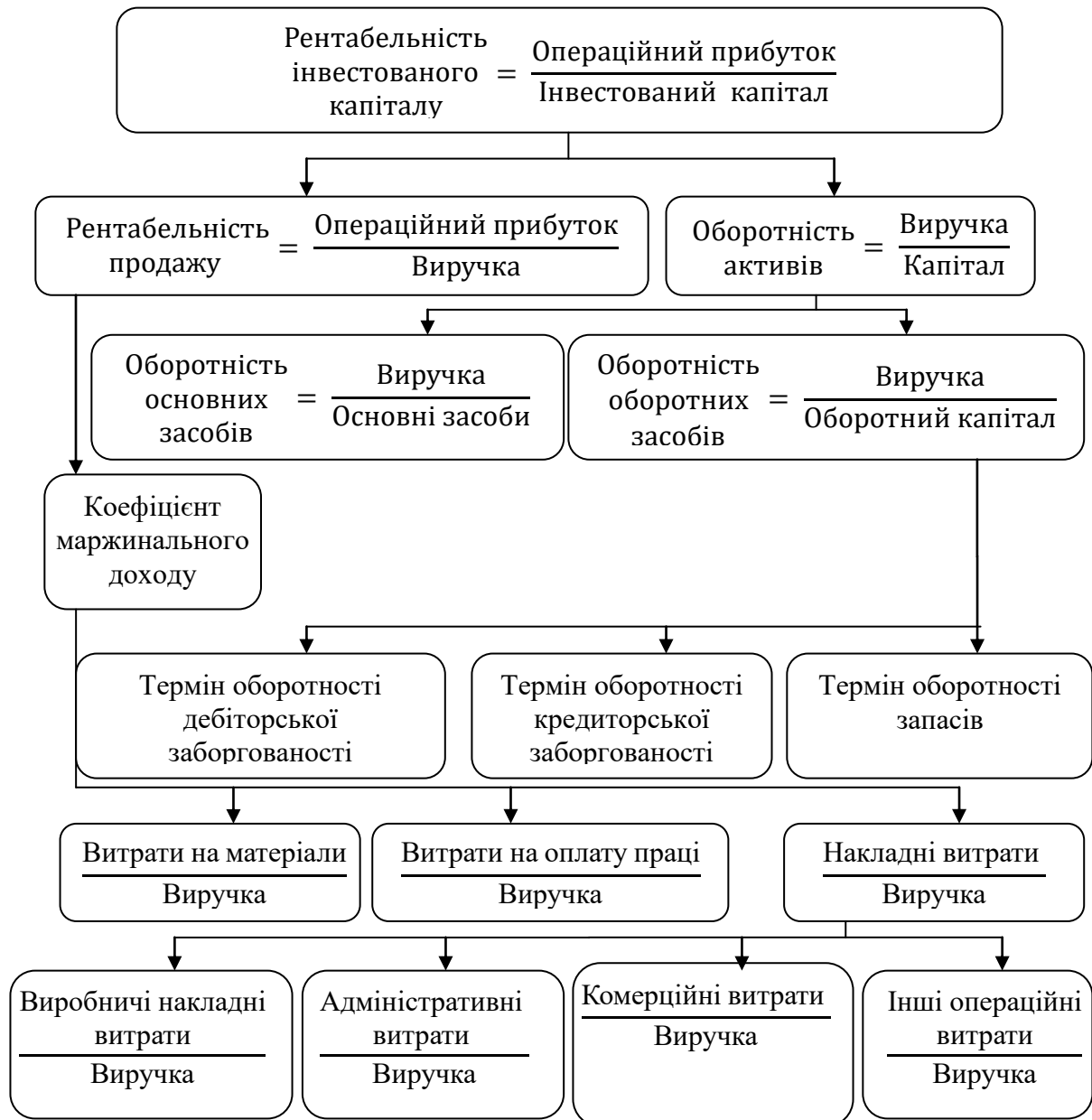


Рис. 9.11. Взаємозв'язок коефіцієнтів («Піраміда Дюпона»)

Для оцінки перспектив діяльності центрів інвестицій важливого значення набуває своєчасне виявлення та попередження загрози банкрутства. Для цього використовують різні методи: Z-рахунки (Е. Альтмана, Р. Ліса та ін.), А-рахунки, тест-методи тощо.

Використання Z-рахунків для оцінки ризику банкрутства

1. Едвард Альтман (1968 р.)

$$Z = 1,2x_1 + 1,4x_2 + 3,3x_3 + 0,6x_4 + x_5, \quad (9.37)$$

де x_1 – обіговий капітал / сума активів;
 x_2 – нерозподілений прибуток / сума активів;
 x_3 – операційний прибуток / сума активів;
 x_4 – ринкова вартість акцій / заборгованість;
 x_5 – виручка / сума активів.

Якщо $Z < 1,81$ – компанія зазнає деяких труднощів, якщо $Z \geq 2,7$ – незначна ймовірність банкрутства.

2. Едвард Альтман (1983 р.)

$$Z = 0,717x_1 + 0,847x_2 + 3,107x_3 + 0,42x_4 + 0,995x_5. \quad (9.38)$$

У цій формулі x_4 – не ринкова, а балансова вартість акцій.
Граничне значення Z для цієї формули – 1,23.

3. Роман Ліс (1972 р.)

$$Z = 0,063x_1 + 0,092x_2 + 0,057x_3 + 0,001x_4, \quad (9.39)$$

де x_1 – оборотний капітал / сума активів;
 x_2 – операційний прибуток / сума активів;
 x_3 – нерозподілений прибуток / сума активів;
 x_4 – власний капітал / позичковий капітал.

Граничне значення $Z = 0,037$.

4. Таффлер (1977 р.)

$$Z = 0,53x_1 + 0,13x_2 + 0,18x_3 + 0,16x_4, \quad (9.40)$$

де x_1 – операційний прибуток / короткострокові зобов'язання;
 x_2 – оборотні активи / сума зобов'язань;
 x_3 – короткострокові зобов'язання / сума активів;
 x_4 – виручка / сума активів.

Примітка. (*Оборотний капітал = Оборотні активи – Короткострокові зобов'язання*).

Якщо $Z > 0,3$ – у фірми непогані довгострокові перспективи,
якщо $Z < 0,2$ – банкрутство більш ніж вірогідне.

9.7. Трансфертне ціноутворення

Організація повноцінного та ефективного управління підприємством передбачає формування чіткої організаційної структури та розробку механізмів взаємовідносин між його структурними підрозділами. Підприємство можна визначити як сукупність центрів відповідальності і у зв'язку з цим виникають проблеми у встановленні системи ціноутворення при реалізації продукції (надання послуг) одними підрозділами іншим на взаємовигідних умовах. Зазначимо при цьому, що інтереси учасників даного процесу не завжди збігаються.

В умовах обліку за центрами відповідальності важливим є встановлення оптимальних та економічно обґрунтованих трансфертних цін. В сучасних умовах господарювання посилюється значення питання управління процесами всередині підприємства, оцінки діяльності підрозділів та їх вплив на стимулювання та мотивацію персоналу.

Трансфертне ціноутворення визначається як процес, в якому беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає виготовлену продукцію (послугу), і центр відповідальності, який приймає дану продукцію (послугу) з метою її наступного споживання або переробки. Отже, **трансфертна ціна** – ціна, відповідно до якої роботи або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства.

Продукція (послуги), передані від одного центру відповідальності (тобто від підрозділу-продавця) до іншого

центру відповідальності (тобто підрозділу-покупця), називаються проміжною продукцією; продукція (послуги), які підрозділ реалізує зовнішнім структурам, називають готовою продукцією.

Трансфертне ціноутворення є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємствах. Запровадження трансфертної політики повинно ґрунтуватися на дотриманні принципів об'єктивності, реалізму, справедливості для усіх сторін, скорочення часу на переговори для усіх сторін, скорочення часу на переговори та вирішення суперечок, зниження ризику недостатньої оптимізації виробництва та управління, точності і достовірності відображення економіки кожного центру прибутку.

Мета системи трансфертного ціноутворення:

1. Надавати інформацію, яка спонукає менеджерів підрозділів до прийняття виважених та обґрунтованих управлінських рішень.

2. Забезпечувати корисною інформацією для оцінки показників внутрішньогосподарської діяльності центрів відповідальності.

3. Цілеспрямовано переміщувати частину прибутку між підрозділами та місцями їх розміщення.

4. Гарантувати, що автономність діяльності підрозділів не порушується.

5. Забезпечувати внутрішній контроль за результатами взаємовідносин між центрами відповідальності.

Високий рівень трансфертних цін збільшить прибуток підрозділу, який виступає продавцем продукції (послуг), та зменшить прибуток підрозділу - покупця, тому важливо оптимально розробити ефективний механізм трансфертного ціноутворення для об'єктивного відображення доходів та витрат центрів відповідальності в управлінському обліку. Трансфертна ціна буде справедливою лише в тому випадку, якщо забезпечить можливість об'єктивної оцінки результатів діяльності кожного центру відповідальності, що на практиці важко досягнути та іноді суперечить стратегічним інтересам підприємства.

В основному виділяють три основні типи визначення трансфертних цін: на основі ринкових цін, на основі витрат, на основі переговорів.

Виділяють п'ять основних типів трансфертних цін, які підприємства можуть використовувати для передачі продукції (послуг) між підрозділами: трансфертні ціни на основі ринкових цін, трансфертні ціни на основі маржинальних витрат, трансфертні ціни на основі повних витрат, трансфертні ціни типу витрати-плюс, трансфертні ціни на основі переговорів.

Критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння узгодженню загальної мети компанії;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділів в умовах децентралізації управління.

Внаслідок своїх особливостей трансфертна ціна істотно впливає на кінцеві показники діяльності центрів відповідальності, тому при використанні трансфертних цін важливим є вибір оптимальних методів трансфертного ціноутворення (табл.9.3).

В країнах з розвинутою ринковою економікою набув поширення метод трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін. Саме використання даного методу для здійснення внутрішнього контролю діяльності підрозділів дозволяє створити певний конкурентний ринок всередині підприємства та оцінити ефективність діяльності центрів відповідальності та їх керівників. Даний метод можна застосовувати в умовах будь-якої організаційної структури.

Трансфертні ціни не завжди є завищеними або заниженими порівняно з ринковими. Отже, негативним є тільки процес зловживання (маніпулювання) трансфертними цінами. Саме зловживання призводить до завищення або заниження трансфертних цін порівняно з ринковими.

В умовах значного недовантаження виробничих потужностей оптимальним вважається використання методу трансфертного ціноутворення на основі маржинальних витрат, який спрямований на забезпечення ефективного використання ресурсів підприємства. Цей метод ціноутворення оптимально можливо застосовувати між підрозділами всередині підприємства, але досить складно між окремими юридичними особами.

**Порівняльна характеристика методів трансфертного
ціноутворення**

Назва методу	Характерні риси	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1. На основі ринкових цін	Передбачає встановлення на продукцію (послуги) цін, за якими підрозділ-продавець буде мати можливість реалізувати продукцію зовнішнім споживачам, або ціни, яку пропонує конкурент	Є найбільш близьким до оцінювання результатів діяльності підприємства в цілому. Можливість оцінювання діяльності підрозділу-продавця і підрозділу-покупця в умовах ринкового середовища, покращує автономність діяльності даних підрозділів	Особливості формування ринкових цін під впливом соціально-політичних, сезонних та інших факторів в різних часових інтервалах. На деякі проміжні види продукції (послуги) можуть бути відсутні аналоги на ринку. При застосуванні даного методу необхідно надавати знижки (на суму економії внаслідок зниження витрат на збут тощо)
2. На основі маржинальних витрат	За умови відсутності (недосконалості) ринку для проміжної продукції трансфертна ціна може визначатися еквівалентною змінним витратам підрозділу-продавця. В основі є твердження про те, що в короткотерміновому інтервалі маржинальні витрати будуть постійними як на одиницю продукції, так і на весь обсяг. Не передбачає вирішення питання забезпечення оборотними коштами, коригування результатів діяльності	Підрозділ-покупець буде отримувати завищений прибуток, що спонукає до закупівель на внутрішньому ринку. При певних умовах підприємство може коригувати прибутковість власних підрозділів, концентрувати результати діяльності на останній ланці	Використання змінних витрат оптимально лише в короткотерміновому інтервалі. Керівники підрозділів діють лише на тому рівні випуску продукції, за якого загальний прибуток підприємства досягне максимального рівня. Невигідний підприємству-продавцю, оскільки він отримує надходження, які покривають лише змінні витрати, і не включають прибуток. На практиці визначення маржинальних витрат в довготерміновому інтервалі ускладнено. Тому метод не набув широкого застосування

Продовження табл. 9.3.

1	2	3	4
3. На основі повних витрат	Витратні трансфертні ціни встановлюють за відсутності альтернативної ринкової ціни. За умови, що внутрішні трансферти складають значну частину реалізації підрозділу-продавця, використання даного методу стане причиною зниження його прибутковості	Простота, легкість та точність розрахунків ціни, крім того узгоджується з податковими правилами	Оцінка довготермінових маржинальних витрат може бути суттєво неточною. Ціни, сформовані на основі даного методу не стимулюють підрозділ-постачальник передавати продукцію (послуги) в межах підприємства, оскільки в даних цінах не враховується маржа, при цьому у центру-продавця буде відсутній стимул до зниження витрат
4. Витрати плюс	Для забезпечення маржі для підприємства-продавця використовується надбавка. В трансфертну ціну входить показник собівартості і фіксований відсоток прибутку центру відповідальності	Дозволяє підприємству-продавцю отримати прибуток від передачі продукції (послуг) по трансферту	Якщо підрозділи будуть передавати по трансферту продукції іншим підрозділам з врахуванням маржі, то до того часу, коли необхідно буде визначити величину надбавки для останнього підрозділу, процентна маржа досягне значних розмірів, що призведе до зниження прибутковості чи збитковості діяльності останньої ланки
5. На основі переговорів	Призначені для ситуацій, в яких проявляються недосконалості ринку по відношенню до проміжного продукту	Усуває конфліктні ситуації	Потребує встановлення процедури ведення переговорів, арбітражних процедур. Обмежує автономність підрозділів. Керівники підрозділів під час переговорів можуть знаходитися не в рівних становищах

Система трансфертного ціноутворення за методом повних витрат буде ефективною лише у тому випадку, коли цілі керівників різних рівнів збігаються із задачами підприємства в цілому. Використання методу повних витрат для формування трансфертних цін вимагає посилення контролю за формуванням витрат, оскільки всі витрати в кінцевому результаті будуть передаватися підрозділу-покупцю, тобто основною проблемою трансфертного ціноутворення на основі витрат є те, що у підрозділу-продавця відсутні стимули щодо контролю витрат. Даний метод трансфертного ціноутворення можна застосовувати у будь-якій організаційній структурі, але переважно лише всередині підприємства.

За умов методу трансфертного ціноутворення на основі переговорів вибрана трансфертна ціна може не мати тісного зв'язку з собівартістю або ринковими цінами. Ефективність даного методу ціноутворення залежить від корпоративної культури, наявності інформації про ринкову кон'юнктуру, компетенції менеджерів.

Вибір оптимального варіанта трансфертної ціни для розрахунків між центрами відповідальності залежить від ряду чинників, серед яких можна виділити характер поставлених завдань, рівень економічної самостійності центрів відповідальності, стан ринку проміжних продуктів (послуг). Встановлення трансфертних цін не вимагає додаткових витрат з їх впровадження, трансфертне ціноутворення повинно здійснюватися поряд з формуванням та встановленням відпускних цін на продукцію. На внутрішній прибуток підрозділу як центру відповідальності будуть впливати такі фактори: рівень трансфертних цін, кількість переданої внутрішньої продукції (послуг), витрати виробництва.

Застосування елементів системи трансфертного ціноутворення сприяє покращенню функціонування системи внутрішнього контролю як за діяльністю структурних підрозділів, підприємства в цілому, так і за діяльністю групи підприємств. Трансфертна ціна дозволяє керівникам центрів відповідальності приймати оптимальні управлінські рішення, підвищує їх зацікавленість у зростанні ефективності діяльності, тому вибір методів трансфертного ціноутворення набуває

особливого значення. Використання трансфертного ціноутворення створює можливості оперативного контролю витрат та результатів діяльності на різних рівнях підприємства. Використання того чи іншого методу формування трансфертних цін є складовим елементом стратегії підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Акольська, О.В. Управлінський облік та проблеми його функціонування в сучасних умовах управління підприємством [Текст] / О.В. Акольська, О.В. Білоцерківський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. - 2010. - № 3 (7). - С.52-61.

2. Андренко, О.А. Конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» [Текст] / О.А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 95 с.

3. Атамас, П.Й. Управлінський облік [Текст]: навч. посібник. – 2-ге видання / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

4. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: [Текст] учеб. для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. / М.А. Бахрушина — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.

5. Белоусова, И. Проблемы развития управленческого учета в Украине [Текст] / И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. - № 2. – С. 39-44.

6. Бородкін, О. Внутрішньогосподарський управлінський облік: концепція і підприємство [Текст] / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 2. - С. 45- 53.

7. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець; Мін - во освіти і науки України. – Житомир: Рута, 2000. - 448 с.

8. Бутинець, Ф.Ф. Підприємство бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець; Мін - во освіти і науки України – Житомир: Рута, 2002. - 592 с.

9. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік і контроль: тести в 2 ч. Ч.1 [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; Держ. комітет статистики України, Ін-т статистики, обліку і аудиту. - 2-ге вид., доп. і перероб. - Житомир: Рута, 2002. – 284 с.

10. Вербило, О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання [Текст]: підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський, за ред. доц., канд. ек. наук О.Ф. Вербило. Ч.3. Управлінський облік. - К.: НАУ, 2006. – 328 с.

11. Гарасим, П.М. Курс управлінського обліку [Текст] / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. - К.: Знання, 2007. - 314 с.
12. Гафу, Д. Проблеми вдосконалення управлінського обліку на підприємствах [Електронний ресурс] / Наукова конференція «Науковий потенціал» 2012. - Режим доступу: «justify»>.
13. Гнилицкая, Л. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях Украины [Текст] / Л. Гнилицкая // Бухгалтерский учет и аудит. - 2001. - № 9. - С. 39-42.
14. Голов, С.Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник / С.Ф. Голов. - 2-ге вид. - К.: Лібра, 2004. - 704 с.
15. Десяткина, И.В. Управленческий учет. Краткий курс лекций. Ч.І. [Текст]: учеб. издание / И.В. Десяткина. - Симферополь: УЭУ, 2006. - 119 с.
16. Добровський, В.М. Управлінський облік [Текст]: навч.-метод. посібник / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова. - К., 2003. - 268 с.
17. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]: учеб. пособие для вузов / К. Друри; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких. - 3-е изд., перераб. и дор. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.
18. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. — М.: Экономиста, 2004. — 638 с.
19. Карпова, Т.П. Управленческий учет [Текст]: учеб. для вузов / Т.П. Карпова. - М.: ЮНИТИ, 2002. - 350 с.
20. Калініна, О.М. Етапи розробки і впровадження бюджетування [Текст]: / О.М. Калініна. Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. - 2010. - № 1(9) – С. 57-64.
21. Корінько, М.Д. Управлінський облік при диверсифікації [Текст] / М.Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. - 2005. - № 9. - С. 160-169.
22. Лень, В.С. Управлінський облік: [Текст]: навч. посібник / В.С. Лень. - К.: Знання-Прес, 2003. - 287 с.
23. Лишиленко, О.В. Бухгалтерський управлінський облік. [Текст]: навч. посібник / О.В. Лишиленко. - К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. - 254 с.

24. Мансуров, П. М. Управленческий учет: [Текст] учеб. пособие / П.М.Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.
25. Нападовская, Л. Проблемы становления и развития управленческого учета в Украине [Текст] / Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит - 2001. – № 9. – С. 33-38.
26. Нападовська, Л.В. Управлінський облік [Текст]: підруч. для студ. вищ. навч. закл./ Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
27. Огійчук, М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст]: підручник / М. Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
28. Пилипенко, А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [Текст] монографія / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доц. А.А. Пилипенка – Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
29. Радецька, Л.П. Управлінський облік [Текст]: навч. посібник / Л.П. Радецька, Л.В. Овод – К.: Академія, 2007. – с. 352.
30. Садовська, І.Б. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник для вищої школи / І.Б. Садовська / Луцьк. нац. техн. ун-т. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 688 с.
31. Писаренко, Т.М. Управлінський облік[Текст]: сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. - 2010. - № 1 (2). - С.136-140.
32. Янковский, К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет: [Текст]: учеб. пособие. Стандарт третьего поколения / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. — СПб.: Питер, 2011. — 368 с.
33. Янчук, Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку [Текст] / Т.Ю. Янчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2010. - № 3 (53). - С.285-287.