

МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н.М. Сіренко

Управлінський облік

Курс лекцій

Миколаїв
2014

Затверджено на засіданні кафедри фінансів і кредиту обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від **21.01.2014 р.**, протокол № 7.

ЗМІСТ

МОДУЛЬ 1. ОБЛІК ВИТРАТ І СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ	4
Тема 1: Базові поняття та організація управлінського обліку	
Тема 2: Класифікація і поведінка витрат	11
Тема 3: Система обліку і калькулювання за повними витратами	23
Тема 4: Система обліку і калькулювання за змінними витратами	31
Тема 5: Стандарт-кост і нормативний метод обліку	37
МОДУЛЬ 2: ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ	
Тема 6: Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку	43
Тема 7: Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	53
Тема 8: «Бюджетування і контроль»	
Тема 9 : Облік і контроль за центрами відповідальності	87

МОДУЛЬ 1. ОБЛІК ВИТРАТ І СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Тема 1: Базові поняття та організація управлінського обліку

1. Сутність і зміст управлінського обліку
2. Ціль, задачі, принципи, предмет і метод управлінського обліку
3. Етапи розвитку управлінського обліку (*детальне опрацювання на самотійну роботу*)
4. Зв'язок управлінського і фінансового обліку
5. Організація управлінського обліку
- 6.

Финансовый учет – точный, но мертвый, а управленческий – неточный, но живой (Неизвестный автор)

1. Сутність і зміст управлінського обліку

Управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку, яка має пріоритетні цілі, задачі, структуру, механізм функціонування і призначена для формування інформації, необхідної для управління бізнесом і підрозділами організації. Виділення управлінського обліку в таку підсистему пов'язано з :

- ускладненням організації;
- диверсифікацією діяльності;
- необхідністю зберігати комерційну таємницю про витрати в умовах конкуренції тощо.

В управлінському обліку створюється картина не лише фактичного стану підприємства, але і модель його діяльності в майбутньому.

На методологію управлінського обліку значний вплив спричиняє:

- сучасний період економічного розвитку;
- глобалізація бізнесу;
- зростання невизначеності зовнішнього середовища;
- посилення конкуренції.

Загальним в усіх визначеннях поняття управлінського обліку є:

- 1) внутрішня направленість, що обумовлює комерційну таємницю даних управлінського обліку;
- 2) призначення інформації для прийняття управлінських рішень, що зумовлює активний її вплив на бізнес-процеси підприємства;
- 3) істотна частина інформації – дані про витрати.

Визначення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - **Управлінський облік** (внутрішньогосподарський облік) - це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

2. Інституту управлінських бухгалтерів (міжнародна організація) – **Управлінський облік** – це процес безперервного вдосконалення планування, проектування, виміру і функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який направляє дії менеджерів, мотивує поведінку і створює

культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей організації.

Традиційно інформація управлінського обліку носила фінансовий характер, але нещодавно галузь її розширилася через доповнення операційною і фізичною інформацією, такою як якість, показники тривалості процесу, задоволення клієнтів, творчий потенціал співробітників, експлуатаційні якості нового товару.

Часто керівникам необхідна інформація про передовий досвід конкурентів, така практика називається **бенчмаркинг** – процес вивчення і адаптації найкращого досвіду інших організацій для вдосконалення власних результатів підприємства та для встановлення еталонів оцінки інших внутрішніх показників виконання.

Менеджеры работают с информацией, предоставляемой им бухгалтерами, и, таким образом, являются как бы их клиентами – потребителями их продукции. Бухгалтеры при подготовке информации должны исходить из интересов менеджеров. (Ч.Т.Хорнгрен)

Управлінський облік здійснює формування інформації для управління за двома напрямками:

1. Для систематичного і ситуаційного управління бізнесом.
2. Для управління підрозділами підприємства.

Управління бізнесом – регулярне і ситуаційне прийняття управлінських рішень по розвитку підприємства в цілому, тобто складання стратегічних і тактичних планів, прийняття рішень про ціноутворення, формування портфелю замовлень, скорочення витрат тощо.

Управління підрозділами підприємства – внутрішньовиробниче планування, регулювання, координація, контроль і мотивація діяльності працівників (на всіх функціях управління).

Інформація управлінського обліку повинна **задовольняти наступні вимоги:**

- своєчасність — необхідна інформація повинна попереджати будь-які управлінські рішення. *Відповідно порядок та частота надання цієї інформації мають відповідати характеру й періодичності рішень, що приймаються менеджерами;*
- диференційованість — одержана менеджером інформація повинна бути необхідною і разом з тим достатньою. *Це, з одного боку, дозволить скоротити загальні інформаційні потоки, а з іншого — не вноситиме плутанину за рахунок наявності та переробки непотрібної інформації;*
- доступність форми та змісту — необхідна інформація повинна викладатись у доступній формі, придатній для сприйняття менеджерами різних рівнів компетентності та освіти, а не у вигляді жорстко регламентованих звітних форм, як це прийнято системі фінансового обліку;

- **компактність** — звітні форми, в яких надається управлінська інформація, повинні бути максимально спрощені, але разом з тим дозволяти контроль не тільки підсумкових показників, але і їх окремих складових;

- **варіантність** — інформація повинна бути гнучкою щодо вибору найкращого варіанта дій з декількох альтернатив.

Ієрархія інформації, що надається управлінським обліком, **співвідноситься з різними рівнями управління підприємством:**

1. Для користування вищою ланкою управління – **стратегічна інформація** – широкий спектр проблем, зовнішня спрямованість, високий рівень узагальнення, часовий діапазон 3-10 років, невисокий ступінь точності.

2. Для користування середньою ланкою управління – **тактична інформація** – вужчий спектр проблем, зовнішня і внутрішня спрямованість, низький рівень узагальнення, часовий діапазон 1 рік, високий ступінь точності.

3. Для користування оперативною ланкою управління – **оперативна інформація** – дуже вузький спектр проблем, внутрішня спрямованість, низький рівень узагальнення, часовий діапазон менше 1 року, найвищий ступінь точності

На практиці відмінності між стратегічною, тактичною й оперативною інформацією можуть бути децю розмиті, як і відмінності між користувачами кожного типу інформації, у зв'язку з тим, що часто зустрічаються ситуації, коли одні й ті ж особи можуть використовувати всі три типи інформації відповідно до управлінських цілей, які вони переслідують.

Функції управлінського обліку:

- інформаційна - забезпечення менеджерів усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- комунікаційна - формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;

- контрольна - здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому;

- прогностична - забезпечення перспективного планування й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.

2. Ціль, задачі, принципи, предмет і метод управлінського обліку

Ціль управлінського обліку – формування релевантної інформації для результативного управління бізнесом та підрозділами підприємства.

Задачі управлінського обліку можна представити трьома групами:

1. Традиційні – це задачі визначення прибутку, оцінки запасів, акумулювання інформації для ціноутворення.

2. Ситуаційні – задачі, для яких необхідно застосовувати нестандартний підхід (оцінка діяльності центрів відповідальності, рішення про продовження

або скорочення певних видів діяльності, виробництво комплектуючих власними силами або придбання на стороні, реалізація по цінах, які не перевищують собівартість пр. умові неповного завантаження потужностей або обмеженому ринку збуту, закриття філіалів тощо).

3. Стратегічні – задачі, які направлені на забезпечення конкурентних переваг, управління ринковою вартістю підприємства.

Задачі можуть комбінуватися в різні групи відповідно до задач управління.

Основні принципи управлінського обліку:

- відповідність цілям функціонування підприємства і поточним задачам діяльності;
- різні групи витрат для різних цілей – формує систему напрямів використання одних і тих же витрат, але згрупованих для різних цілей;
- ефективність – оцінка того, чи покращуються результати управлінських рішень при одержанні менеджерами більш якісної інформації;
- системність;
- врахування впливу організаційно-технологічних особливостей та факторів зовнішнього середовища;
- надання структурним підрозділам самостійності в поєднанні з принципом відповідальності;
- організація діяльності структурних підрозділів на основі бюджетів;
- достовірність інформації;
- релевантність інформації, її альтернативність;
- своєчасність інформації;
- рівне значення фінансових процедур та поведінського підходу (*якщо у фінансовій бухгалтерії домінують процедурні питання, то в управлінському обліку вони балансують з поведінськими*).

Предмет управлінського обліку – об’єкти, пов’язані з діяльністю підприємства в цілому (загальна сукупність активів і бізнес-процесів підприємства на всіх циклах управління підприємством) и його окремих сегментів (окремі процеси, групи операцій, активів, зобов’язань, підрозділи або види продукції).

Якщо забезпечуємо інформацією оцінку вартості бізнесу, то об’єкт – діяльність підприємства в цілому. Якщо приймаємо рішення про виробничий аутсорсинг (передача підприємством на основі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування (сорсинг) іншому підприємству) – об’єкт звужується до окремих підрозділів, в яких здійснюється виробництво конкретної продукції.

Метод управлінського обліку – сукупність прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об’єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. Включає:

- прийоми традиційного бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка і калькулювання, рахунки і подвійний запис, баланс, звітність);

- методи фінансового аналізу, аналізу гнучких бюджетів, економіко-математичного моделювання, бюджетування.

3. Етапи розвитку управлінського обліку

Світова наука виділяє сім умовних історичних епох, в яких в системно-хронологічному порядку виникали передумови зародження і формування теоретико-методичних основ управлінського обліку:

1. Мезоліт (9-6 тис. років до н.е.) характеризується виникненням нового типу економічної організації – виробництва і відповідного рівня перших елементів управління і обліку.

2. Стародавній світ (5 тис. років до н.е.) – розвиток виробничої діяльності (історія стародавнього Сходу), відсутність орієнтації на визначення економічної ефективності.

3. Античний світ (500 рр. до н.е. – 476 р. н.е.) – характеризується перетворенням обліку в систему, формуванням передумов для виникнення основних елементів управлінського і фінансового обліку;

4. Середньовічний період (476-1492 рр.) – характеризується пріоритетністю капіталістичних відносин з присутніми їм економічними категоріями капіталу і прибутку; ведення систематизованого письмово обліку – подвійна бухгалтерія (Л.Пачолі).

5. Новий час (1492-1750 рр.) – характеризується формуванням передумов виникнення управлінського обліку: визнання обліку засобом управління і його виділення в якості функції управління, емпірично доведена можливість калькулювання без використання системи подвійного запису, наявність визначеної системи рахунків для обліку прямих і непрямих витрат, практична потреба в достовірному визначенні прибутку.

6. Промисловий етап (1750-1920 рр.) – характеризується виникненням першої класичної школи наукового управління (Ф.У.Тейлор, США), розвитком нового напрямку – промисловий (виробничий) обліку, посиленням уваги до собівартості та механізму її розрахунку, пристосуванням системи подвійної бухгалтерії до потреб промислового обліку, що обумовлює виникнення проблеми взаємозв'язку двох бухгалтерій (загальної і калькуляційної), розмежуванням функцій власності і управління, розробкою і використанням методів, які відрізняються від системи подвійного запису (промислове калькулювання і планування, контроль і розподіл витрат).

7. Сучасний етап (1920 р. – сьогоднішній час) – характеризується розвитком науки управління, посиленням управлінського впливу на бізнес-процеси. Відсутністю єдності в облікових підходах різних країн:

7.1. 1920-1950 рр. – поява класичних і неокласичних шкіл наукового управління (адміністративна, психологічна, поведінська), кількісних методів;

7.2. 1950 – 1980 рр. – виникнення процесного, системного і ситуаційного підходів, концепції організаційної культури і ефективного управління.

7.3. 1980 р. – сьогоднішній час – підвищення ролі стратегічного управління, управлінський облік орієнтується на перспективу, вплив на майбутній стан підприємства.

4. Зв'язок управлінського і фінансового обліку

Єдність управлінського і фінансового обліку полягає у застосуванні:

- єдиних загальнооблікових принципів;
- єдиного методу бухгалтерського обліку;
- єдиного первинного обліку та професійного середовища.

Але різні вимоги, які ставляться перед фінансовим та управлінським обліками, призвели до виникнення **розбіжностей між ними**:

Таблиця 1 Основні розбіжності між управлінським і фінансовим обліком

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Зовнішні (акціонери, кредитори, податкові органи)	Внутрішні (менеджери)
Ціль	Надання звітності зовнішнім користувачам	Надання інформації внутрішнім користувачам
Часові межі	Запізнення, історичний характер	Своєчасність, орієнтація на майбутнє
Періодичність надання інформації	Місячна, квартальна, річна	Змінний інтервал, за потребою
Рівень регламентації	Регулюється законодавством	Не регулюється, системи та інформація визначаються менеджментом для задоволення стратегічних і оперативних потреб
Тип інформації	Лише фінансові вимірники	Фінансові, натуральні показники функціонування процесів, технологій, постачальників, клієнтів, конкурентів
Характер інформації	Об'єктивна, підтверджена, достовірна, точно розрахована, не має протиріч	Схильна до суб'єктивних оцінок, обґрунтована, ретельно відібрана
Сфера	Високий рівень	Великий рівень деталізації,

застосування	узагальнення, звіти про діяльність підприємства	інформаційна підтримка рішень
Форма надання інформації	Затверджуються	Визначаються менеджментом
Відкритість інформації	Відкрита	Комерційна таємниця

Міжнародна практика виробила два основні варіанти зв'язку між управлінським та фінансовим обліком:

1. Двоколова (автономна) система рахунків – одна для фінансового, друга для управлінського обліку. Рахунки фінансового обліку не кореспондують з рахунками управлінського обліку. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків, що мають назву дзеркальних або рахунків-екранів. Застосовують біля 80 країн, більшість країн ЄС.

2. Одноколова система рахунків - рахунки фінансового й управлінського обліку кореспондують один з одним у межах однієї системи рахунків.

3. Загальна.

Таблиця 2. Характеристика систем рахунків

Основні елементи	Загальна	Інтегрована	Переплетена
Підхід по побудови плану рахунків	Спрощений план рахунків (в Україні – для малих підприємств)	Одноколовий план рахунків (національний план рахунків України)	Двоколовий план рахунків
Метод обліку запасів	Періодичний облік запасів, коли на рахунках запасів відображають лише залишки на початок і кінець періоду. Однак, незважаючи на відсутність даних про надходження і витрачання запасів за період, є можливість достовірно визначити фінансовий результат за період через спеціальну систему записів.	Безперервний облік запасів (Україна)	Безперервний облік запасів (Україна)
Облік витрат і доходів	Облік витрат за елементами в цілому по підприємству. Доходи обліковують за видами	Облік витрат за елементами, статтями калькуляції, видами продукції, центрами відповідальності тощо. Доходи обліковують за видами о.	Облік витрат за елементами, статтями калькуляції, видами продукції, центрами відповідальності тощо. Доходи обліковують за видами
Організація управлінського обліку	Особливої необхідності у спеціальній організації не має	Спеціально організований аналітичний облік витрат і доходів	Найбільші можливості (окремі плани рахунків)

5. Організація управлінського обліку

Об'єднання, які впливають на формування методології управлінського обліку:

1. Королівський інститут спеціалістів управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants) - Великобританія.

2. Інституту управлінських бухгалтерів Institute of Management Accountants) – США.

Організація управлінського обліку – створення умов, необхідних для надання системі управління підприємства інформації для прийняття рішень та контролю за їх виконанням.

Процедури організації управлінського обліку:

- визначення місця підрозділу по управлінському обліку в організаційній структурі підприємства;

- закріплення функціональних обов'язків і створення регламентів;

- сегментація бізнесу і формування фінансової структури управління на основі центрів відповідальності;

- класифікація витрат;

- вибір форми взаємодії управлінського і фінансового обліку;

- відображення основних положень управлінського обліку в обліковій політиці;

- підбір спеціалістів необхідної кваліфікації, які мають професійну етику, аналітичні та комунікаційні здібності, уміння слухати.

Фактори, які впливають на організацію управлінського обліку:

1. Внутрішні фактори – організаційні і техніко-технологічні особливості виробництва, форма власності. Рівень компетентності спеціалістів. Рівень централізації, рівень автоматизації інформаційних потоків.

2. Зовнішні – конкурентні, міжнародні, політичні, фактори науково-технічного прогресу.

Тема 2: Класифікація і поведінка витрат

1. Цільовий підхід до класифікації витрат
2. Класифікація витрат з метою здійснення поточних операцій
3. Класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень та контролю
4. Моделі поведінки витрат
5. Функція витрат та методи її визначення

1. Цільовий підхід до класифікації витрат

*Хоч класифікація витрат здійснюється й у фінансовому обліку, вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб управління, більше того, може давати помилкову інформацію. В управлінському обліку інформація про витрати має фундаментальне значення і характеризується багатоваріантністю використання. Ці її якості формують основний принцип управлінського обліку – **різні витрати для різних цілей.***

Класифікація витрат - формування груп витрат з однаковими характеристиками щодо встановленої цілі витрат.

Ціль витрат визначає вибір класифікації, зміна цілі витрат може змінити категорію конкретних витрат у заданій класифікації. Тобто обрана класифікація повинна підходити до завдання, для виконання якого вона була обрана.

Наприклад, аналіз управлінських рішень вимагає, щоб витрати (і виручка) були класифіковані на релевантні та не релевантні. Крім того, для здійснення контролю витрати слід розподілити на нормативні (стандартні) і фактичні і т. д.

В основу принципів класифікації витрат покладено **три основні цілі:**

1. Для поточних операцій (калькулювання, бюджетування, визначення фінансових результатів).

2. Для прийняття ситуаційних оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

3. Для контролю та управління підрозділами підприємства.

В Україні основними нормативними документами, якими регламентується склад витрат виробництва та їх класифікація, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та «Методичні рекомендації» з формування собівартості продукції різних галузей, якими зокрема передбачені елементи статті витрат.

Групування витрат за економічними елементами є незмінним для будь-якої галузі народного господарства, що дає можливість застосовувати його при формуванні фінансової та статистичної звітності про витрати виробництва. Видова (елементна) структура дає змогу характеризувати виробництво щодо витрат ресурсів матеріаломістке, трудомістке або капіталомістке виробництво.

Групування витрат за статтями дозволяє встановити напрямки та цільове призначення окремих видів витрат, обчислити їх у розрізі структурних підрозділів, визначити їх залежність від діяльності кожного підрозділу. Воно конкретніше та об'єктивніше, ніж групування за елементами відображає витрати за їх роллю у процесі виробництва. Сума цих витрат формує виробничу собівартість продукції.

2. Класифікація витрат з метою здійснення поточних операцій

Таблиця 1

Класифікація витрат з метою здійснення поточних операцій

Ціль	Ознака	Види витрат
Для поточних операцій (калькулювання, бюджетування, визначення фінансових результатів)	Залежно від відображення у звітності	1. Вхідні 2. Вихідні
	Залежність від способу включення до собівартості (віднесення на об'єкт обліку або планування витрат)	1. Прямі 2. Непрямі
	Щодо технологічного процесу	1. Основні 2. Накладні

	Залежність від періоду віднесення на прибуток	1. Витрати на продукцію (включаються в собівартість продукції) 2. Витрати періоду (періодичні)
	Аналітичний розріз	1. За елементами витрат 2. За статтями
	Об'єкт калькулювання	1. Витрати по традиційним об'єктам калькулювання 2. Витрати по нетрадиційним об'єктам калькулювання

1. Залежно від відображення у звітності:

1.1. Вхідні (невичерпані, неспожиті) - ресурси, які були придбані у процесі поточної діяльності, капіталізовані у вигляді запасів в активі балансу та повинні принести дохід у майбутньому. Характеризують процес придбання ресурсів.

1.2. Вихідні (вичерпані, спожиті) - ресурси, які у процесі поточної діяльності повністю використані для одержання доходу і не мають перспективи подальшого використання для одержання доходу у майбутньому. Ці витрати формують собівартість продукції й відображаються у Звіті про фінансові результати того періоду, в якому потенціал майбутнього використання цих ресурсів було втрачено. Характеризують процес використання ресурсів у виробничому процесі.

Протягом періоду витрати із вхідних можуть ставати вихідними.

2. Залежно від способу включення до собівартості (віднесення на об'єкт обліку або планування витрат) витрати поділяють на:

2.1. Прямі - це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, тобто вибором ефективного шляху, з точки зору порівняння витрат на здійснення обліку й отриманих вигод від такого обліку.

2. Непрямі - це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Неточність бази розподілу непрямих витрат призводить до формування неточної калькуляції собівартості продукції і відповідно ціни виробу. Тому менеджери перевагу віддають прямим витратам у розрахунку собівартості продукції, бо чим більша частка прямих витрат у сумі сукупних (повних) витрат, тим менша погрішність при розподілі непрямих витрат і тим коректніше обчислені повні витрати, або ж вони зовсім відмовляються від віднесення непрямих витрат у собівартість продукції. Ця концепція покладена в основу методу «директ-костингу».

Поділ витрат на прямі та непрямі залежить від того, що є їх об'єктом. Тобто залежно від рівня виникнення одні й ті ж витрати можуть бути як прямими, так і непрямими. Наприклад, амортизація обладнання, на якому виготовляється декілька видів продукції, буде

непрямими витратами для окремого виду продукції, але прямими — для цеху, де знаходиться дане обладнання.

3. Щодо технологічного процесу витрати поділяють на:

3.1. Основні - це сукупність прямих витрат на виробництво продукції, до яких відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

3.2. Накладні - складаються з виробничих і невиробничих. **Виробничі накладні** витрати — це витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням та управлінням виробничих процесів і які не можуть бути віднесені до конкретних виробів економічно можливим шляхом .

Прикладом їх є витрати на утримання та ремонт устаткування й приміщення цеху, амортизація основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг, допоміжні матеріали тощо.

Виробничі накладні витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до обраної на підприємстві бази розподілу і разом з прямими витратами формують виробничу собівартість продукції.

Прямі витрати на оплату праці разом з виробничими накладними становлять **конверсійні витрати**, тобто витрати на обробку сировини, для перетворення її в готовий продукт.

Невиробничі накладні витрати пов'язані з функціями управління, збуту, досліджень та розробок нових видів продукції тощо. В Україні вони виділені у три статті: «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» та «Інші операційні витрати». Вони не включаються до собівартості продукції, а відшкодовуються за рахунок фінансового результату того періоду, в якому ці витрати виникли.

4. Залежно від періоду віднесення на прибуток розрізняють витрати на:

1. Витрати на продукцію (виробничі витрати) — це витрати, пов'язані із виробництвом продукції, тобто безпосередньо пов'язані зі створенням додаткової вартості (наприклад, заробітна плата виробничих робітників, основні матеріали, амортизація виробничого обладнання тощо). Витрати такого характеру безпосередньо відносяться до певної продукції, формують вартість незавершеного виробництва, готової продукції, а при її реалізації зіставляються з виручкою від реалізації для визначення фінансового результату.

2. Витрати періоду (невиробничі, операційні, витрати діяльності) - це витрати, пов'язані з функціями управління, збуту, організацією діяльності підприємства (наприклад, витрати на рекламу, дослідження, утримання соціальної сфери). Вони не включаються до собівартості продукції або запасів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони мали місце.

Витрати на продукцію можуть виступати в якості неспожитих витрат у частині запасів готової продукції та перейти в момент її реалізації до категорії спожитих, тоді як витрати періоду є завжди спожитими і не можуть враховуватися як активи.

Таким чином, віднесення одних і тих самих витрат до різних класифікаційних груп докорінно впливає на методику їх обліку, порядок

віднесення їх до певних видів продукції, включення до вартості запасів і собівартості реалізованої продукції, а також на формування фінансового результату від реалізації продукції.

3. Класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень та королю

Процес прийняття управлінських рішень передбачає порівняння між собою декількох альтернативних варіантів з метою вибору серед них найкращого. При цьому показники (витрати), які порівнюються, можна розділити на дві групи: перші (незалежні) залишаються незмінними при всіх альтернативних варіантах, другі (залежні) — змінюються залежно від прийняття рішення. Тобто у виборі того чи іншого варіанта дій до розгляду приймаються лише залежні витрати, а незалежні не беруться до уваги при прийнятті управлінського рішення, бо не є його наслідком.

Таблиця 2

Класифікація витрат з метою здійснення поточних операцій

Ціль	Ознака	Види витрат
Для прийняття ситуаційних оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень	Залежно від істотності для прийняття рішень	1. Релевантні 2. Нерелевантні
	Залежно від реальності здійснення	1. Дійсні 2. Можливі (альтернативні)
	Залежно від рівня усередненості	1. Середні 2. Маржинальні 3. Прирістні
	Залежно від планованості	1. Змінні 2. Постійні 3. Змішані
	З метою прийняття майбутніх управлінських рішень та складання гнучких бюджетів	1. Витрати, що плануються 2. Не планові витрати
Для контролю та управління підрозділами підприємства	Рівень підконтрольності	1. Підконтрольні 2. Непідконтрольні
	Залежно від просторового об'єкту обліку витрат	1. Витрати по центрам відповідальності 2. Витрати за місцями виникнення

1. Залежно від істотності для прийняття рішень витрати класифікують на:

1.1. Релевантні (залежні) — це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення, як правило, це - майбутні витрати.

2. Нерелевантні (незалежні) - це витрати, які не можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення.

Поділ витрат на залежні та незалежні може здійснюватися лише стосовно конкретних рішень і конкретних альтернативних варіантів дій. В управлінському обліку часто замість термінів «релевантні» та «нерелевантні» витрати використовують поняття виправних (поворотних) і невивправних (безповоротних) витрат.

Отже, для управлінського рішення вагомими є лише виправні витрати. Прикладом може бути рішення призупинити виробництво продукції. Уникнути можна, швидше за все, витрат на прямі матеріали, пряму працю й інших, які не виникатимуть після зупинки виробництва. А витрати на оренду устаткування чи приміщень, якщо їх не можна відшкодувати, є невивправними, які виникатимуть, навіть якщо виробництво повністю зупинити.

Ми повернемося до їх розгляду в темі 7.

2. Залежно від реальності здійснення витрати поділяються на:

2.1. Дійсні — це (реальні) витрати, які здійснені на підприємстві і знайшли своє вартісне відображення в системі бухгалтерських записів та в первинних документах.

2.2. Можливі (альтернативні) витрати використовуються виключно з метою прийняття управлінських рішень, не потребують грошових витрат і є оцінкою можливостей, які втрачаються, або набуваються, якщо вибір одного варіанта дії потребує відмови від альтернативного. Ці витрати не відображаються в первинних документах, а при їх розрахунку використовується суб'єктивна інформація.

Можливі витрати використовуються лише у випадку дефіцитності певного ресурсу та наявності різних варіантів його використання. Наприклад, на вітчизняних промислових підприємствах часто постає питання щодо виготовлення продукції власними силами або здачі в оренду виробничого обладнання. У разі, якщо підприємство прийме рішення стосовно здачі в оренду обладнання, у нього виникнуть втрачені можливості стосовно випуску і подальшої реалізації продукції, яку можна було б виготовити на даному обладнанні. Тому, встановлюючи орендну плату, керівництво повинно враховувати не лише дійсні, пов'язані з оцінкою роботи обладнання витрати, але й можливі витрати, пов'язані з втраченою вигодою щодо виробництва на ньому продукції.

На практиці розрахунок можливих витрат є досить трудомістким, але для прийняття коректних рішень їх оцінка необхідна. Якщо не існує альтернативи використання ресурсів, можливі витрати дорівнюють нулю. Якщо ж ідеться про дефіцитні ресурси, існує альтернатива їх використання, виникають можливі витрати, які потребують оцінки.

Таким чином, можливі (альтернативні) витрати завжди є релевантними і становлять майбутню втрачену вигоду від прийняття конкретного рішення.

3. Залежно від рівня усередненості витрати поділяються на:

3.1. Середні - це витрати на виготовлення усередненої одиниці продукції, які розраховуються діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

3.2. Маржинальні витрати - це додаткові витрати, що виникають при виробництві додаткової одиниці продукції і розраховуються як різниця між собівартістю наступної одиниці продукції та її попередньої одиниці.

3.3. Прирістні витрати - це додаткові витрати, що виникають при виробництві додаткової партії продукції.

Таблиця 3

Розрахунок витрат залежно від рівня усередненості, грн

Рівень виробництва, од.	Змінні витрати	Постійні витрати	Собівартість випуску	Собівартість одиниці продукції	
				середня	маржинальна
1	2	3	4	5 = 4 : 1	6
148	1332	444	1776	12	-
149	1341	444	1785	11,98	9(1785-1776)
150	1350	444	1794	11,96	9(1794-1785)

4. Залежно від планованості витрати поділяються на:

4.1. Витрати, що плануються - це витрати, розраховані на певний обсяг виробництва відповідно до норм, лімітів або кошторисів і включаються до планової (нормативної) собівартості продукції.

4.2. Неплановані витрати - це витрати, які відображаються тільки у фактичній собівартості продукції.

Класифікація витрат щодо третьої цілі.

1. Залежно від рівня підконтрольності витрати класифікують на:

1.1. Контрольовані - це витрати, які може контролювати, або чинити на них значний вплив менеджер певного рівня управління.

1.2. Неконтрольовані - це витрати, які він не може контролювати.

Це дає можливість розмежувати всі витрати між центрами відповідальності різних рівнів залежно від того, контролюються вони чи не контролюються менеджером даного центру відповідальності.

Частка контрольованих витрат в їх загальній масі відповідного центру відповідальності залежить передусім від ієрархічного рівня останнього в ланцюжку управління підприємством. Як правило, чим вищий рівень управління, тим більша частка контрольованих витрат. І навпаки, чим нижчий рівень управління, тим більше витрат мають неконтрольований або напівконтрольований характер

Слід зазначити, що найбільш контрольованими є витрати, які плануються, і навпаки, найменше піддаються контролю неплановані витрати.

4. Моделі поведінки витрат

Поведінка витрат - характер їх реагування на зміни у діяльності підприємства.

Показник, який зумовлює зміни у складі та характері витрат і відповідає тому чи іншому виду діяльності, називається **фактором витрат**.

Будь-якому об'єкту витрат (виду діяльності) відповідають декілька факторів, які впливають на цей об'єкт. При цьому, на кожному підприємстві окремому виду діяльності відповідатимуть свої фактори, питома вага яких стосовно зміни витрат відповідного об'єкта значно коливатиметься у кожному конкретному випадку.

Наприклад, у виробництві факторами можуть бути:

- *обсяг виробництва;*
- *витрати на оплату праці (години роботи) робітників;*
- *машино-години роботи обладнання;*
- *кількість партій продукції, що обробляється.*

Обслуговуванню клієнтів відповідають такі фактори: номенклатура товарів; кількість замовлень; час роботи обслуговуючого персоналу.

В управлінському обліку для опису поведінки витрат використовують терміни: «постійні витрати», «змінні витрати», «умовно-змінні витрати», «умовно-постійні витрати», причому за основний фактор витрат традиційно приймають обсяг діяльності підприємства.

1. Постійні витрати - витрати, величина яких залишається незмінною при зміні рівня завантаженості виробничих потужностей або обсягів виробництва. Постійні витрати, як правило, є непрямыми.

Сукупні постійні витрати щодо всього випуску продукції залишаються незмінними незалежно від кількості такої продукції, а тому лінія їх поведінки буде паралельною до вісі абсцис (*рис.*). Що ж стосується розміру постійних витрат на одиницю продукції, то вони змінюватимуться обернено пропорційно зміні обсягу продукції, тобто матимуть дегресивний характер.

Таблиця 4

Поведінка постійних витрат

Обсяг виробництва, од.	Загальні витрати на освітлення цеху, грн	Постійні витрати на одиницю продукції, грн
100	1000	10
150	1000	6,67
200	1000	5,0
250	1000	4,0

2. Змінні витрати - витрати, розмір яких змінюється пропорційно зміні рівня завантаження виробничих потужностей або обсягу діяльності.

Змінні витрати можуть бути як прямими, так і непрямыми.

Сукупні змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу виробництва, тоді як їх питома величина на одиницю продукції залишається незмінною.

Таблиця 5

Поведінка змінних витрат

Обсяг виробництва, од.	Загальні витрати електроенергії на технологічні потреби, грн	Змінні витрати на одиницю продукції, грн
100	1000	10
150	1500	10
200	2000	10
250	2500	10

Співвідношення змінних та постійних витрат характеризує рівень реакції прибутку на динаміку обсягу виробництва й продажу. Чим більшою є частка постійних витрат в їх загальній величині, тим більший обсяг виробництва забезпечує його беззбитковість і тим суттєвішою є реакція прибутку на зміни обсягу виробництва та продажу продукції.

Для опису такої залежності введено поняття коефіцієнта реагування витрат (К):

$$\hat{E} = \frac{\partial \hat{a}}{\partial \hat{i}}$$

де T_{pe} – темпи зростання витрат, %; T_{pa} – темпи зростання обсягу діяльності підприємства.

Залежно від відсотка співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати в свою чергу поділяються на:

$K = 0$ - постійні витрати;

$0 < K < 1$ - дегресивні витрати;

$K = 1$ - пропорційні витрати;

$K > 1$ - прогресивні витрати.

Для забезпечення зниження собівартості продукції підприємства і відповідного підвищення прибутковості його роботи необхідно, щоб темпи зменшення дегресивних витрат перевищували темпи росту прогресивних та пропорційних витрат.

Слід наголосити, що поділ витрат на змінні й постійні залежить від певного **релевантного діапазону**, тобто діапазону діяльності чи проміжку часу, на якому зберігається залежність між розміром витрат та їх фактором.

На практиці чим довший період, тим більше витрат матимуть змінний характер, і навпаки, чим коротший період часу, тим більша ймовірність того, що змінні витрати перетворяться на постійні.

Наприклад, у короткому технологічному процесі, де готовий продукт утворюється шляхом послідовної обробки сировини, всі витрати на його обробку матимуть постійний характер. І навпаки, такі суто постійні витрати, як оренда приміщення, можуть поводити себе як змінні, якщо збільшення обсягу виробництва спричиняє розширення виробничих площ.

Така особливість поведінки витрат притаманна змішаним витратам, які мають властивості як постійних, так і змінних витрат. Змішані витрати поділяють на:

1. Умовно-змінні витрати - це витрати, що змінюються залежно від обсягу виробництва, але не прямо пропорційно і включають як змінну, так і постійну складову.

Прикладами таких витрат є витрати енергії на технологічні потреби (змінна складова), на освітлення та опалення приміщень (постійна складова) або витрати на телефонні розмови, які включають змінну частину у вигляді оплати міжміських розмов та постійну у вигляді абонентної плати.

На практиці поділ умовно-змінних витрат на постійну та змінну складову є досить важким.

2. Умовно-постійні витрати — це витрати, які змінюються ступенево при зміні обсягу діяльності, тобто в досить короткому інтервалі часу вони можуть реагувати на зміни обсягу діяльності. Відмінна риса умовно-постійних витрат полягає в тому, що вони є постійними на певному інтервалі обсягу діяльності, але при його суттєвій зміні вони можуть збільшуватися або зменшуватися на фіксовану величину.

Прикладом умовно-постійних витрат може бути заробітна плата продавців роздрібного магазину. Коли в магазині обслуговуватимуться близько 100 покупців у день, то магазину достатньо двох продавців. Якщо ж кількість клієнтів зростає, то для їх обслуговування буде потрібний третій продавець. Якщо ж кількість покупців перевищить 150 чоловік, потрібний буде четвертий продавець і т. д.

Як і у випадку постійних витрат, можлива ступінчата поведінка змінних витрат. Наприклад, якщо постачальник пропонує знижку на сировину при поставках, які перевищують заздалегідь визначений рівень за певний період, то на цьому рівні відбувається стрибкоподібне зниження витрат.

Умовно-постійні витрати поділяються на:

1. Корисні У нашому прикладі, якщо третій продавець обслуговуватиме, замість 50, лише 5 покупців, то корисні витрати становитимуть лише 10 % від витрат на його оплату праці, інші ж 90 % будуть безкорисними витратами. Але, незважаючи на це, додаткового продавця все одно потрібно запрошувати, що викликано зростанням напливу клієнтів.

Витрати корисні можна визначити за формулою:

$$\hat{A}_k = \hat{I}_o * \frac{\hat{A}_a}{\hat{I}_i},$$

де V_k – корисні витрати, грн.; V_b – витрати безкорисні, грн; O_f – фактичний обсяг виробництва, од.; O_m – максимальний обсяг виробництва, од.

2. Безкорисні витрати – виникли у зв'язку з неподільністю певних виробничих факторів, зокрема робочої сили. Тобто у даному випадку цей вид постійних витрат виник тому, що завдяки неподільності фактора «робоча сила» витрати на оплату праці змінюються щодо зміни обсягу діяльності не поступово, а стрибками, у певних інтервалах.

Безкорисні витрати можна розрахувати за формулою:

$$\hat{A}á = (\hat{I}î - \hat{I}ô) * \frac{\hat{A}î}{\hat{I}î},$$

де Vn – постійні витрати, грн.

Чим вища завантаженість потужностей підприємства, тим більше знижуються безкорисні витрати, а корисні - зростають.

Постійні витрати поділяються на:

1. Спеціальні (прямі, простежувані) - є можливість їх точного віднесення на певний вид продукції або сегмент діяльності, тобто вони спричинені існуванням самого виду продукції або сегмента. *Прикладом їх є витрати на освоєння нових видів продукції.*

2. Загальні (спільні) витрати - якщо постійні витрати неможливо пов'язати з окремим видом продукції або сегментом. Вони не зникають навіть тоді, коли один із сегментів, для якого вони є спільними, буде ліквідовано.

Прикладом таких витрат може бути заробітна плата управлінського персоналу підприємства. Слід зазначити, що постійні витрати, які є прямими (простежуваними) для одного сегмента діяльності, можуть бути спільними (загальними) для інших сегментів.

Ця концепція поділу постійних витрат покладена в основу ступеневого методу покриття постійних витрат.

Серед витрат змішаного типу розрізняють **складнозалежні (технологічні) витрати**, які змінюються під впливом не фактора обсягу діяльності, а фактора технології виробництва та номенклатури продукції. Величина цих витрат залежатиме від складності виробничого процесу та потужності підприємства.

Прикладами їх є амортизація виробничого обладнання, оренда, вартість допоміжних матеріалів тощо.

Якщо зміна обсягу виробництва не спричиняє розширення номенклатури продукції та підвищення потужності підприємства, то ці витрати зберігають **властивості постійних**. Якщо ж навіть при незмінному обсязі виробництва підприємство впроваджує нові технології і відповідно змінює номенклатуру своєї продукції, складнозалежні витрати набудуть **властивостей змінних витрат**.

Витрати змішаного типу можуть змінюватися під впливом певних управлінських рішень. У зв'язку з цим на практиці розрізняють:

1. Відстрочені (дискреційні) - якщо можна з достатньою впевненістю очікувати, що такі витрати принесуть результат у даному звітному періоді.

2. Невідстрочені (безперервні) витрати – якщо немає можливості чітко визначити, коли саме буде одержано результат від здійснених витрат.

Прикладами дискреційних витрат є витрати на проведення науково-дослідних робіт, на рекламу, на незаплановані ремонти тощо. Характерною особливістю дискреційних витрат є той факт, що при необхідності їх величина може бути зменшена без зміни обсягу діяльності.

5. Функція витрат та методи її визначення

Функція витрат — це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх фактором. Визначення функції витрат дає можливість передбачити майбутні витрати підприємства.

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

$$y = a + bx,$$

де y - сукупні (загальні) витрати; a - сукупні постійні витрати; b - змінні витрати на одиницю продукції (діяльності); x - значення фактора витрат.

Наявність змішаних витрат значно ускладнює побудову їх функції. Тому використовують наступні методи її визначення:

1. Метод технологічного (інженірінгового) нормування передбачає нормування витрат з одночасним виділенням змінної їх частини. Використовується в стандарт-костинзі.

Переваги: 1) забезпечує найточніші прогностичні значення витрат порівняно з іншими методами; 2) дає можливість визначати оцінку майбутніх витрат навіть за відсутності статистичних даних; 3) єдиний метод оцінки витрат, який зорієнтований на майбутні операції і не потребує вивчення минулої діяльності.

Води: 1) надзвичайна складність оцінки витрат, що потребує спеціальних знань та досвіду у галузі операційних досліджень або технології виробництва; 2) спрямованість оцінки витрат на майбутнє не завжди може привести до точних результатів.

2. Метод оцінки на основі аналізу рахунків. Рахунки за попередні періоди досліджують стосовно кожного виду витрат, які потрібно оцінити щодо їх класифікації на постійні та змінні. На основі моделі поведінки витрат у минулому й досягнутого рівня ділової активності підприємства визначають рівень залежності витрат відносно зміни обсягу діяльності, що дає можливість виділити змінні та постійні витрати. Широко використовується на практиці.

Переваги: 1) не потребує значного обсягу спеціальних знань; 2) результати аналізу рахунків можна легко коригувати з урахуванням усіх очікуваних майбутніх змін параметрів діяльності підприємства, що забезпечує певну гнучкість реакції керівництва.

Води: суб'єктивність визначення оцінки витрат та її базування на показниках минулих звітних періодів.

3. Графічний метод або метод візуального пристосування - значення витрат за минулі звітні періоди наносять на графік відповідно до певних обсягів діяльності. На наступному етапі аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки графіка.

Води: 1) суб'єктивність розташування лінії оцінки загальних (сукупних) витрат; 2) не завжди минулі дані є обґрунтованим орієнтиром на майбутнє; 3) лінійна поведінка витрат, що надана графіком, не завжди

відповідає ступеневій поведінці постійних витрат; **4)** суб'єктивність вибору значення витрат для розрахунку їх постійної складової, що викликає неточність оцінки їх змінної складової.

4. Метод аналізу діапазону обсягів діяльності (мінімаксний метод, метод вищої та нижчої точки) простий і дає можливість аналізувати діапазон обсягу діяльності, використовуючи при цьому лише її максимальний та мінімальний обсяги і відповідно пов'язані з ними сукупні витрати.

Води: **1)** не завжди орієнтація на минулі витрати є надійним джерелом інформації у майбутньому; **2)** використання лише двох екстремальних обсягів діяльності може не мати репрезентативного характеру, особливо якщо ці значення суттєво відрізняються від «нормальних» (середніх) обсягів діяльності. А якщо різниця між максимальним та мінімальним обсягами досить велика, виникає можливість того, що постійні витрати в цьому діапазоні можуть мати ступеневий (стрибкоподібний) характер.

Для усунення вказаних недоліків доцільно поєднати даний метод з методом візуального пристосування обидва методи дають розбіжності при визначенні оцінки витрат, причиною яких є різні підходи до визначення результатів спостережень на певному проміжку часу.

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

$$y = a + bx,$$

де y - сукупні витрати; a - постійна складова сукупних витрат; b - змінні витрати на одиницю продукції; x - обсяг діяльності.

Переваги: дає більш математично точний результат, ніж графічний, або метод вищої та нижчої точки.

Води: **1)** як і попередні методи він передбачає лінійну поведінку витрат; **2)** прогнози будуються на основі аналізу минулої діяльності, що не завжди точно відповідає вимогам, які ставляться перед такою інформацією.

Сукупні витрати можуть змінюватися не тільки під впливом фактора обсягу діяльності, але й кількості обладнання, терміну його служби, часу роботи механіків, які обслуговують це обладнання тощо, тому доцільно використовувати метод **багатофакторного регресійного аналізу**.

6. Метод С.А.Стукова використовує розрахунок, при якому використовуються абсолютні значення показників, що досліджуються, а не відхилення від середніх величин. Для визначення коефіцієнтів a і b при підготовчих розрахунках виключаються точки (місяці), в яких спостерігається різке відхилення від звичайного рівня, тобто нетипові для сукупності. Коефіцієнти знаходяться шляхом рішення системи рівнянь:

$$y = n*a + b*x,$$

$$y * x = n * a * x + b * x * x,$$

де y – сума всіх загальновиробничих витрат за період, грн.; n – кількість спостережень (місяців); b – змінні витрати на 1000 грн товарної продукції, грн.; a – постійні витрати, грн.; x – товарна продукція за період, грн.

7. Спрощений статистичний метод Н.Г.Чумаченка. Розраховуються середні величини обсягу виробництва і витрат по двох групах показників: всю сукупність даних групують відповідно до зростання обсягу виробництва і визначають середнє по кожній половині даних. Виходячи з одержаних середніх розраховуємо абсолютну величину постійних витрат – коефіцієнт a по формулі:

$$a = (y_1 * x_1 - y_0 * x_0) : (x_1 - x_0),$$

де y_0, y_1 – середня величина витрат, грн; x_0, x_1 – середній обсяг товарної продукції, грн.

Тема 3: Система обліку і калькулювання за повними витратами

1. Основні поняття
2. Класифікація систем обліку і калькулювання собівартості
3. Система обліку і калькулювання за повними витратами
4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах

1. Основні поняття

Облік витрат — це складова частина загального управлінського обліку, головну функцію якого становить забезпечення даних для контрольних рішень.

Калькуляція витрат - це багатоцільова процедура визначення собівартості продукції (робіт, послуг), бізнес-процесів і підпроцесів. Поділяють на:

1. Планова калькуляція – складається перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового обсягу продукції та протягом виробничого процесу не змінюються.

2. Нормативна калькуляція – складається на кожен робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. При зміні умов виробництва переглядається і уточнюється.

3. Провізна (попередня) калькуляція – складається за деякий час до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і обсяг виробництва за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і обсягу продукції до кінця звітного періоду. Використовують для визначення очікуваних фінансових результатів.

4. Фактична калькуляція – складається після закінчення звітного періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і обсяг продукції.

Основною метою калькуляції витрат є вимірювання й облік витрат і порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, встановленими менеджментом.

Відправним пунктом обліку витрат і калькулювання є виявлення цілей та об'єктів витрат. Перш ніж калькулювати, слід з'ясувати, що і для чого калькулювати.

Таблиця 1

Цілі та об'єкти калькулювання

Об'єкт калькулювання	Ціль калькулювання
Одиниця продукції (робіт, послуг) (калькуляційні одиниці)	Оцінка запасів, обчислення прибутку; основа визначення ціни реалізації; бюджетне планування і контроль; окремі рішення (наприклад, прийняття спеціального замовлення)
Організаційні підрозділи	Витрати по підрозділах або відображення рентабельності; бюджетне планування і контроль; специфічні рішення (наприклад, закриття діяльності); оцінка результатів діяльності; окремі рішення (наприклад, вилучення інвестицій);
Конкурентні продукція (роботи, послуги)	Скорочення витрат, порівняння з власними витратами
Інше (наприклад, особливі пропозиції)	Окремі рішення (наприклад, придбання / ліквідація); бюджетне планування і контроль

З усіх об'єктів витрат один має місце практично на кожному підприємстві - **калькуляційна одиниця**, тобто одиниця продукції (роботи, послуги), яку виробляє підприємство і яка потребує визначення її собівартості.

2. Класифікація систем обліку і калькулювання собівартості

Производственный процесс – это ключ к разработке системы учета затрат. (Ч.Т.Хорнгрен)

В цілях класифікації систем калькулювання необхідно виділити **чотири основні категоріальні ознаки**, які охоплюють всі існуючі системи калькулювання.

Таблиця 2. Класифікація систем калькулювання

Категоріальна ознака	Системи калькулювання
1. Рівень поглинання собівартістю постійних витрат	Система калькулювання повної собівартості (абсорбшен-костинг) Верибл-костинг (директ-костинг, маржинал-костинг)
2. Часовий розріз вхідних даних	Фактичне калькулювання Нормативний облік (стандарт-костс) Нормальне калькулювання
3. Об'єкт калькулювання	Калькулювання по замовленнях Попередільне (попроцесне) калькулювання
4. Ключовий фактор успіху (витрати, якість, час, інновації)	АВ-костинг Калькулювання по останній операції (JIT – just-in-time) Тагет-костинг Кайзер-костинг Калькулювання по стадіях життєвого циклу

1. Розподіл систем калькулювання за рівнем поглинання собівартістю постійних витрат є базовим. Ці види систем калькулювання можуть поєднуватися з різними видами інших категоріальних ознак.

2. **Фактичне калькулювання** – за фактичними витратами і обсягом діяльності.

Нормативне калькулювання - за нормативними витратами і обсягом діяльності.

Нормальне калькулювання – прямі витрати відносяться на собівартість за фактичними даними, накладні – на основі нормативних ставок.

3.1. Калькулювання по замовленнях – комплексна система обліку витрат по замовленнях і калькулювання собівартості закінчених і незакінчених замовлень. **Об'єкти калькулювання** – одиничні замовлення, річні замовлення на однорідну продукцію, група однорідної продукції, вид визначеного обсягу робіт.

Калькулювання по замовленнях має такі види:

1. **Контрактне** – облік витрат здійснюється по одиницях продукції, виробництво яких здійснюється довгий період. Собівартість визначається по контракту в цілому і окремих етапах його виконання (відповідно до договору та облікової політики).

2. **По виробках** – облік витрат здійснюється по кожному найменуванню виробів або групі однорідних виробів. Собівартість визначається шляхом поділу загальних витрат на кількість продукції цього виду, що вироблена протягом звітного періоду.

3. **Попартіонний** – інформація про витрати формується в бухгалтерських регістрах по партіях продукції. Собівартість визначається по спеціальних замовленнях, які можуть складатися із набору виробів різних партій.

4. **Подетальний** – облік витрат здійснюється по конкретних найменуваннях деталей, збиранню деталей у вузли, вузлів у виробі. Собівартість визначається сумуванням собівартості комплекту деталей і витратах на збирання.

5. **По послугах** – витрати групуються по однорідних технологічних операціях. Собівартість послуг визначається по закінченню звітного періоду і потім перерозподіляється по спеціальних замовленнях.

3.2. Попередільне (попроцесне) калькулювання – застосовується на підприємствах, на яких здійснюється серійне або масове виробництво однорідної або приблизно однорідної продукції. **Об'єкти калькулювання:** окремі найменування готової продукції, групи продукції, окремі види напівфабрикатів або їх груп.

Виробництво продукції - це сукупність технологічних процесів та енергетичних, ремонтно-відновлювальних, транспортних і складських операцій.

Кожне виробництво включає один або декілька технологічних процесів, які зводяться до послідовної обробки вихідної сировини або матеріалу.

Технологічний процес складається з окремих **технологічних операцій** - послідовних етапів обробки, що виконуються робітниками або групою робітників на одному робочому місці, машині, автоматі і т.д.

Ряд таких операцій, пов'язаних між собою безперервним виготовленням продукції, послідовним розміщенням устаткування, об'єднується в **стадії**. Таким чином, виготовлення кожного продукту вкладається в **схему**:

Операція - стадія - технологічний процес - виробництво.

При по передільному калькулюванні можуть використовуватися такі **методи калькулювання собівартості**:

1. Метод прямого сумування витрат – облік витрат здійснюють по виробництву в цілому в розрізі елюентів і статей витрат.

2. Кумулятивний метод – облік витрат базується на принципі їх накопичення за звітний період. Собівартість продукції визначається наростаючим підсумком.

3. Метод ступінчатого калькулювання – здійснюється групування витрат по технологічно відокремлених переділах в розрізі виробничих підрозділів і статей витрат. Калькулюють собівартість окремих видів полу фабрикатів.

4. Коефіцієнтний метод – витрати групують по технологічних процесах (виробничих підрозділах) в середині одного переділу в розрізі прямих витрат. Сировину розподіляють між видами продукції відповідно до встановлених коефіцієнтів на вихід продукції. Загальновиробничі витрати розподіляють між видами продукції відповідно до обраної бази. Розрахунок собівартості передбачає вимір обсягів виробництва у фізичних та умовних показниках.

5. Еквівалентний метод – облік витрат здійснюється по переділах і видах полу фабрикатів. Собівартість проміжних продуктів визначається діленням сукупних витрат на кількість продукції в умовних одиницях, в якості яких виступають певні еквіваленти.

6. Ітеративний метод – виробничі витрати локалізуються по технологічних процесах (виробничих підрозділах) в середні одного переділу в розрізі прямих і накладних витрат. Калькулювання собівартості продукції здійснюється покроковими послідовними розрахунками розподілу по об'єктах калькулювання сировини, матеріалів і доданої вартості.

4.1. АВ-костинг (80-ті роки 20 ст.) – калькулювання собівартості по операціях як основних об'єктах калькулювання з ціллю визначення собівартості продукції і ефективності бізнес-процесів. Використовується метод поетапного розподілу накладних витрат. Є **два об'єкти калькулювання**: проміжний і заключний.

Операція бізнес-процесу – це завдання або одиниця роботи, яка має визначену ціль.

АВ-костинг здійснюється в **6 етапів**:

- формування аналітичних статей витрат підрозділу;
- опис бізнес-процесу підрозділу і виділення операцій в якості проміжних об'єктів калькулювання;

- вибір бази розподілу накладних витрат і їх визначення;
- калькулювання собівартості операції;
- вибір драйверів операцій для перенесення собівартості операції на заключні об'єкти калькулювання – продукцію;
- розподіл витрат по заключних об'єктах калькулювання – продукції.

4.2. Калькулювання по останній операції («точно в строк», JIT – just-in-time) (70-ті роки 20 ст.) - Калькулювання собівартості починається тільки при відвантаженні продукції покупцеві. Організують заходи щодо зниження запасів і витрат на внутрішнє переміщення запасів. Запаси сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, незавершеного виробництва і готової продукції існують на випадок, якщо будуть порушені договірні умови щодо термінів, якості, комплектації поставки матеріалів, а також на випадок зупинки виробничого процесу через аварії обладнання, допущеного браку і т.д .

Варіанти калькулювання в системі «точно в строк»:

- не враховуються операції, пов'язані з рухом і наявністю матеріалів на складах;
- не враховуються операції, пов'язані з відпуском на виробництво матеріалів і випуском готової продукції;
- не враховуються операції, пов'язані з рухом і наявністю матеріалів на складах; облік витрат у процесі виробництва; облік операцій, пов'язаних з випуском готової продукції.

4.3. Тагет-костинг – система калькулювання собівартості по заданим параметрам для продукту, що проектується (використовується на стадії проектування продукту). Менеджмент підприємства приймає рішення про вихід на ринок з новим продуктом. Маркетологи визначається сектор покупців та прогнозують ціну продукту. Конструктори і дизайнери розробляють модель, виходячи із можливостей задоволення споживчого попиту. Планується рентабельність нового продукту. Після чого складається прогнозна калькуляція собівартості продукту.

Якщо різниця між фактичною і прогнозованою собівартістю велика, то менеджмент підприємства повинен відмовитися від проекту, тобто виробляти слід лише ті продукти, фактична собівартість яких не перевищує прогнозовану.

4.4. Кайзен-костинг – це філософія поступового вдосконалення якості, бізнес-процесів, зниження витрат (використовується на стадії виробництва продукту). Основна функція полягає в мінімізації різниці між фактичною і цільовою собівартістю продукту.

4.5. Калькулювання по стадіях життєвого циклу – оцінка витрат кожного виду продукції, починаючи зі стадії науково-технічної розробки і закінчуючи наданням супроводжуючих послуг. Необхідність полягає у:

- 1) потребі стратегічного управління асортиментом і номенклатурою;
- 2) потребі визначення рентабельності продукції за прогнозний період;
- 3) потребі вирішення питань залучення інвестицій.

Життєвий цикл продукту – це час від початку науково-технічної розробки продукту до того часу, коли підприємство зупиняє сервісне обслуговування покупців свого продукту. Сировинні товари мають більш довгий життєвий цикл, готові вироби – більш короткий, технічні товари короткий (2-3 роки). *Наприклад, у автомобілів – 5-7 років.*

Різні системи калькулювання можуть використовуватися для різних цілей:

- для прийняття оперативних рішень – верибл-костинг, нормативний;
Для прийняття стратегічних рішень – абсорбшен-костинг, АВ-костинг, тагет-костинг, по стадіях життєвого циклу продукту;
 - для управління по відхиленням – стандарт-костс, нормативний;
 - для реінжиніринга бізнес-процесів – АВ-костинг.
- Використання систем калькулювання різними підприємствами:**
- машинобудування – абсорбшен-костинг, фактичне калькулювання, по замовленнях;
 - хімічна, металургійна, нафтопереробні галузі - – абсорбшен-костинг, фактичне калькулювання, попередільний;
 - підприємства по виробництву замороженої продукції, диверсифіковані підприємства – АВ-костинг.

3. Система обліку і калькулювання за повними витратами

Абсорбшен-костинг – всі виробничі витрати включаються до собівартості продукції. Використовується при складанні звітності.

Переваги:

- 1) мінімізація трудомісткості обліку витрат;
- 2) об'єктивність обґрунтування стратегічних рішень.

Води: 1) можливий істотний вплив на прибуток коливання величини запасів; 2) якщо застосовується розподіл накладних витрат по об'єктах калькулювання, збільшуються ризики спотворення собівартості за рахунок того, що витрати одного виду продукції ввійдуть до собівартості іншого.

Таблиця 3

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, грн

№ п/п	Показник	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машина-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				Витрат на виробництво продукції (рахунок 23)	Собівартості реалізованої продукції (рахунок 90)
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю	10000	x	x	x
2.	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, з них	70000		x	x
3.	змінні (р. 3, гр.4=р.2,гр. 3 : р.1, гр. 3)	50000	5		

4.	постійні (р.5, гр.4=р.4гр.3 : р.1, гр.3)	20000	2		
5.	База розподілу за фактичною потужністю, машино-годин				
6.	1-й звітний період	8000	x	x	x
7.	2-й звітний період	10500	x	x	x
	Фактичні загальновиробничі витрати				
8.	1-й звітний період, з них	68100			
9.	змінні	48000	x	48000	x
10.	постійні (р.8, гр.3-р.9, гр.3) у тому числі	20100	x	x	x
10.1	постійні розподілені (р.6, гр.3*р.5, гр.4)	16000	x	16000	x
10.2	постійні нерозподілені(р.10. гр.3-р.10.1, гр.3)	4100	x	x	4100
11.	2-й звітний період, з них	77950			
12.	змінні	57750	x	57750	x
13.	постійні (р.11, гр.3- р.12, гр.3) у тому числі	20200	x	x	x
13.1	постійні розподілені (р.7, гр.3*р.5, гр.4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20200	x	20200	x
13.2	постійні нерозподілені (р.13, гр.3- р.13, 1гр.3)	0	x	x	0

4. Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає історичну (фактичну) собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Законом наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), вид тварин чи виробництва.

Витрати за окремими культурами і видами тварин складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і види тварин, так і з витрат, що розподіляються, тобто за повною собівартістю.

У рослинництві, за винятком продукції, яку одержують від окремих сільськогосподарських культур, об'єктами визначення собівартості є сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва, а також роботи, які спрямовані на поліпшення земель і виконуються за рахунок власних оборотних коштів підприємства; витрати, що плануються за статтями виробничих витрат (без загальногосподарських) як витрати майбутніх періодів.

Послідовність визначення собівартості продукції:

1. Розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат.
2. Обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву.
3. Розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилювання сільськогосподарських культур.
4. Розподіляють загальнопромислові витрати.
5. Визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами планування та обліку.
6. Обчислюють собівартість продукції рослинництва.
7. Розподіляють витрати на утримання кормоцехів.
8. Визначають собівартість продукції тваринництва.
9. Визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі.
10. Визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції.

Тема 4: Система обліку і калькулювання за змінними витратами

1. Сутність системи обліку і калькулювання за змінними витратами (директ-костинг, верибл-костинг)
2. Основні показники маржинального підходу до управлінського обліку
3. Вплив на прибуток вибору системи калькулювання

1. Сутність системи обліку і калькулювання за змінними витратами (директ-костинг, верибл-костинг)

Тривалий час підприємства використовували традиційну систему обліку і калькулювання за повними витратами, який передбачав всебічне й точне відображення всіх витрат звітного періоду з групуванням за трьома напрямками:

- за елементами (статтями) витрат;
- за центрами відповідальності;
- за видами продукції.

Він був спрямований на удосконалення калькулювання та контролю витрат за окремими видами готової продукції.

Одним із **суттєвих недоліків цих методів** була умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не давало точних даних про реальну собівартість продукції. Крім того, виникла необхідність у застосуванні ринкових підходів до прийняття управлінських рішень, що зумовило потребу в розподілі витрат на постійні і змінні.

Система калькулювання за змінними витратами – це система, яка ґрунтується на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами.

Метод калькулювання «директ-костинг» **виник в США в період Великої депресії** і набув широкого поширення в 50-х рр. ХХ ст. До початку Великої депресії (1928 р.) для розрахунку собівартості використовувалася система обліку повних витрат, що, на думку аналітиків того часу, призвело до штучного викривлення показників прибутку. Для вирішення даної проблеми була розроблена нова система, що отримала назву «директ-костинг». **Вона була запроваджена в 1936 р. американцем Д. Харрісом.**

Дана назва виникла не випадково. На перших етапах практичного застосування цієї системи в собівартість, що обчислюється за змінними витратами, включалися тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати. Внаслідок цього загальна сума змінних затрат збігалася з сумою прямих затрат, що і знайшло відображення в назві. Адже «директ-костинг» означає буквально «облік прямих витрат».

На сучасному етапі «директ-костинг» передбачає включення в собівартість не тільки прямих змінних, але й частини змінних непрямих витрат. Тому тут в наявності деяка умовність назви і цю систему доцільніше називати «**variable-costing**», що означає облік змінних затрат і більш відповідає принципу, використовуваному в даному методі.

Вона має два варіанти:

- 1. Директ-костинг** – базується на використанні в обліку лише даних про змінні виробничі витрати.
- 2. Верібл-костинг** – передбачає включення до собівартості всіх змінних витрат (виробничих, адміністративних, збутових).

Таблиця 1. Назва методу в різних країнах світу

Країна	Назва
Великобританія	Облік маржинальних витрат – «маржинал-кост» (marginal-costing), маржинальна бухгалтерія, маржинальний облік (La Comptabilite)
Франція	«Маржинальна бухгалтерія»
Німеччина та Австрія	Облік часткових або граничних витрат (Teilkostenrechnung, Grenzkostenrechnung), облік суми покриття (Deckungsbeitragsrechnung)

Основне значення системи – інформаційна база для прийняття управлінських рішень, що ґрунтуються на маржинальному підході, який

використовує показники змінних витрат, маржинального доходу, маржинальної рентабельності.

Система директ-костинг базується на **принципах**:

1) постійна спрямованість обліку на кінцевий результат, тобто на визначення маржинального доходу за видами продукції, центрами відповідальності та фінансового результату (прибутку чи збитку) **в цілому по підприємству**;

2) здійснення обліку за видами продукції, центрами відповідальності виключно за змінними витратами, у зв'язку з цим і калькулювання собівартості продукції здійснюється на рівні змінних витрат;

3) ведення обліку постійних витрат у цілому по підприємству з їх подальшим відшкодуванням за рахунок маржинального доходу (тобто фінансового результату). Постійні витрати у собівартість продукції та незавершеного виробництва не включаються;

4) визначення маржі за видами продукції як основної бази оперативного управління цінами та ціноутворення.

Система директ-костинг має ряд переваг:

1. Спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виробництва окремих видів продукції.

2. Прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів; і звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костинг, в більшій мірі відповідають потребам управління, ніж ті які складені за системою повних витрат.

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

4. Величина операційного прибутку знаходиться в прямій залежності від обсягу реалізації (через суму маржинального доходу в розрахунку на одиницю продукції).

5. Може об'єднувати такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети.

6. Надає можливість визначення найрентабельніших видів продукції, найоптимальніших цін на продукцію, найобґрунтованішої структури й асортименту продукції, що виробляється. Завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес тісної інтеграції обліку і прийняття управлінських рішень.

Система директ-костинг має недоліки:

1. Звітність, складена за цією системою, не відповідає загальноприйнятим принципам та вимогам оподаткування прибутку і оцінки запасів.

2. Труднощі у виділенні постійних витрат. Значна частина умовно-змінних витрат може розподілятися по-різному в залежності від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах.

3. Для потреб довгострокового планування, оцінки інвестиційних проектів необхідно паралельно розподіляти постійні витрати в позасистемному порядку.

2. Основні показники маржинального підходу до управлінського обліку

Основними показниками є:

1. Загальна сума змінних витрат (ЗВ)- 1) сума виробничих витрат (директ-костинг); 2) сума виробничих витрат та виділена частина із загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут (верібл-костинг) (Розподіл на змінні та постійні здійснюється за методами, розглянутими в темі 2).

2. Питомі змінні витрати (змінні витрати на одиницю продукції) (ЗВод)– змінні витрати, пов’язані з виробництвом одиниці продукції.

3. Загальний маржинальний дохід (МДз) – виручка від реалізації (В) за мінусом загальних змінних витрат. Може розраховуватися по підприємству, центру відповідальності тощо.

$$МДз = В - ЗВ = ПВ + Пр,$$

де *ПВ* – постійні витрати, грн, *Пр* – прибуток, грн.

4. Питомий маржинальний дохід (маржинальний дохід на одиницю продукції) (МДод)– ціна реалізації одиниці продукції (*Цод*) мінус питомі змінні витрати.

$$МДод = Цод - ЗВод.$$

5. Маржинальна рентабельність (коефіцієнт маржинального доходу) (РМ) – відношення маржинального доходу до виручки від реалізації продукції (в цілому дорівнює на одиницю продукції).

$$РМ = \frac{МДз}{В} = \frac{МДод}{Цод}.$$

3. Вплив на прибуток вибору системи калькулювання

Таблиця 2. Основні риси повного і неповного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Облік повних витрат	Облік неповних (змінних, прямих) витрат
Орієнтований на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію (максимізацію) чистого прибутку	Орієнтований на покриття прямих витрат і наступну оптимізацію (максимізацію) доходу
Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень, визначення ціни
Розраховується валовий прибуток	Розраховується маржинальний дохід
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією на тривалу перспективу, але не придатний для короткострокового періоду	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією для короткострокового періоду, дозволяє встановити нижню межу реалізаційної ціни
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації

Орієнтує управління на одержання найкращих результатів	Орієнтує управління на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змінних умов ринку
Є основою довгострокової політики в галузі виробництва і реалізації продукції	Є простим інструментом поточного управління господарською діяльністю підприємства
Використовується в перспективному плануванні і для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Використовується в поточному та внутрішньовиробничому плануванні

Ефект декапіталізації витрат – зміна величини прибутку лише через віднесення певної частини витрат до періодичних. Тобто,

1) витрати на виробництво продукції включаються у виробничу собівартість і по закінченні звітного періоду розподіляються між собівартістю реалізованої продукції та запасами (відповідно відображаються в балансі);

2) витрати періоду (постійні) завжди відшкодовуються з фінансового результату того звітного періоду, в якому їх здійснено (відповідно відображаються в звіті про фінансові результати).

*Якщо постійні витрати здійснені в квітні – в квітні відшкодовуються, в травні – в травні. При системі повних витрат витрати незавершеного виробництва і нереалізованої продукції **абсорбують** виробничі витрати (і змінні, і постійні), при директ-костингу – на запаси відносяться лише змінні витрати.*

Приклад

Спеціалісти підприємства, яке розпочало виробництво будівельних матеріалів в січні 2013 р., прогнозують динаміку прибутку по місяцях. В січні біло одержано першу партію продукції в кількості 1000 м². Менеджерами по збуту не одержано заплановано обсягу реалізації, що призвело до появи лишків нереалізованої продукції (500 м²). Було прийнято рішення про скорочення обсягу виробництва до періоду, в якому, за прогнозами, можна реалізувати закладений в бюджеті обсяг продукції. Менеджери розраховують стабілізувати реалізацію в кількості 1000 м² з липня поточного року.

Прогноз обсягів реалізації на 11 місяців: по 500 м² з лютого по червень 2013 р.; по 1000 м² з липня по грудень 2013 р.

Скорегований обсяг у виробничій програмі, починаючи з лютого, склав: 300 м² (лютий), 300 м² (березень), 500 м² (квітень), 600 м² (травень), 700 м² (червень), 800 м² (липень), 900 м² (серпень), по 1000 м² у вересні, жовтні, листопаді, грудні.

Місячна сума загальногосподарських витрат залишається незмінною – кожній місяць 300 000 грн. Планується стабільна ціна реалізації (1500 грн за 1 м²) і собівартість виробництва (700 грн).

Прогноз обсягу прибутку від реалізації здійснюється за альтернативними варіантами облікової політики щодо загальногосподарських витрат: 1) включати їх до собівартості (за повними витратами); 2) докапіталізувати (за змінними витратами).

В таблиці 3 ми можемо спостерігати ефект декапіталізації загально виробничих витрат, який проявляється при варіанті 2 облікової політики.

В січні за рахунок цього ефекту прибуток від реалізації був менше на 150000 грн, ніж за варіантом 2. Але аналіз змін фінансового результату в розрізі місяців показує, що при існуючих параметрах прибуток від реалізації по варіанту 2 реагує лише на зміну обсягу реалізації, що є досить важливим. Фінансовий результат у лютому по варіантах 1 і 2 істотно відрізняється. По варіанту 1 одержано збиток 100000 грн. Чому? Тому що в січні 500 м² запасів ввібрали в себе частину управлінських витрат (150000 грн), у лютому запаси скоротилися до 300 м², «абсорбовані» ж раніше суми ввійшли в розрахунок фінансового результату лютого. За варіантом 2 управлінські витрати (300000 грн) в запасах «не осідають», а списуються на зменшення фінансового результату рівномірно по періодах. Як бачимо, прибуток по варіанту 2 в нашому прикладі реагує лише на обсяг реалізації.

Обсяг прибутку по двох варіантах вирівнюється (500000 грн) лише, починаючи з вересня – періоду, в якому запаси стабілізувалися в обсязі 100 м².

Таблиця 3

Вплив альтернативних варіантів облікової політики на прибуток від реалізації

Місяць	Обсяг виробництва, м ²	Обсяг реалізації, м ²	Обсяг запасів, м ²	Прибуток від реалізації, грн	
				Система повних витрат	Система змінних витрат
1	1000	500	500	250000	100000
2	300	500	300	-100000	100000
3	300	500	100	-100000	100000
4	500	500	100	100000	100000
5	600	500	200	150000	100000
6	700	500	400	185714	100000
7	800	1000	200	425000	500000
8	900	1000	100	466667	500000
9	1000	1000	100	500000	500000
10	1000	1000	100	500000	500000
11	1000	1000	100	500000	500000
12	1000	1000	100	500000	500000
Разом	9100	9000	100	3377381	3600000

Таким чином, зрозуміло, що віднесення управлінських витрат до періодичних в нашому прикладі дає більш правильну картину змін фінансового результату для аналізу. На практиці ж завжди є частина постійних витрат (витрати на опалення та освітлення цехів, амортизація обладнання), які будуть вести себе по відношенню до фінансового результату по тій же схемі, що і загальногосподарські в нашому прикладі. Для підвищення об'єктивності інформації про прибуток потрібно поглиблювати «очищаючий ефект» декапіталізації від впливу фактору

«запаси», розповсюджуючи його на остійні виробничі витрати (більш глибокий варіант «директ-костингу», який називається «верібл-костинг»).

Тема 5: Стандарт-кост і нормативний метод обліку

1. Сутність і особливості систем стандарт-кост та нормативного методу обліку
2. Облік відхилень від нормативів
3. Аналіз відхилень від нормативів

1. Сутність і особливості систем стандарт-кост та нормативного методу обліку

Одним із способів підвищення ефективності діяльності організації є управління витратами по відхиленням, особливо управління зі зворотнім зв'язком. Останнє передбачає спостереження за досягнутими і плановими (нормативними) результатами та виконання в разі необхідності дій по усуненню відхилень. Головна задача такого управління – контроль витрат шляхом порівняння фактичних і нормативних результатів, виявлення відхилень і їх усунення.

Оперативне виявлення відхилень характерне для систем нормативного обліку та стандарт-кост, в основі яких лежать норми.

Система нормативного обліку (Стандарт-кост) – це система попереднього визначення норм і нормативів (стандартів) витрат на продукцію та виявлення відхилень від норм в процесі виробництва при умові своєчасного внесення змін в діючі норми в разі впливу різних факторів. Ці дві системи мають деякі розбіжності, які ми розглянемо далі.

Поняття стандартних або нормативних витрат вперше було введено основоположником наукових методів управління Ф.У.Тейлором, який розробив і впровадив на власному підприємстві стандарти часу виконання робіт. Це дозволило оперативно контролювати роботу підприємства та і підвищити продуктивність праці.

Базові положення стандарт-косту були представлені в книзі Г.Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи та заробітної плати». Бухгалтерське втілення його ідеї було здійснено в працях Дж.Чартера Гаррісона (1918 р.). Після цього в Радянському Союзі Е.Г.Ліберман та М.Х.Жебрак розробили на базі стандарт-косту систему нормативного обліку витрат.

На сьогодні, ця система успішно розвивається і використовується на більшості підприємств США та Західної Європи. Так, у Великобританії її застосовують 76% підприємств, що пов'язано з тим, що інформацію, яку генерує ця система, можна використовувати для вирішення широкого кола задач управління (складання бюджетів та оцінки ефективності управління; контроль рівня витрат і прибутку за допомогою управління по відхиленням; прогнозування майбутніх витрат; спрощення оцінки запасів за нормативною вартістю). На вітчизняних підприємствах ця система розвинена недостатньо.

Норма – це науково-обґрунтований показник, який показує кількість витрат праці, часу, ресурсів тощо, необхідних для виробництва певного виду продукції.

Норматив – норма, яка характеризує розрахункову потребу в натуральних або вартісних показниках і відображається в абсолютних або відносних показниках. Типи нормативів:

1. Базові (на рік чи більше) – довгострокові і є індикаторами довгострокових тенденцій складу витрат відповідної технології виробництва. Тому при зміні технології, рівня цін ці нормативи не можуть використовуватися для контролю за поточними витратами, так як не відображають реальної вартості в конкретний момент часу. На практиці використовуються рідко.

2. Ідеальні - включають нормативи лише тих елементів витрат і на такому рівні, які приймаються і виникають в оптимальних умовах виробництва при найбільш сприятливих цінах. Вони є кінцевою метою, якої прагнуть досягнути менеджери, тому ідеальні стандарти не показують, яких результатів можна очікувати в умовах діючого виробництва, і не несуть змістовної інформації про витрати для цілей виробництва і прийняття рішень. Такі нормативи не містять часу на перерви в роботі і на простої обладнання. Проблема їх застосування полягає в тому, що їх неможливо досягнути, що обумовлює лише негативні відхилення.

3. Досяжні – нормативи, які відображають витрати, які повинні бути сформовані при ефективній організації виробництва, але при використанні факторів, що впливають на виробництво. Широко використовуються на практиці і мають найвищий рівень відповідності реальній ситуації.

4. Поточні – тимчасово діючі нормативи, які використовуються в разі, коли досяжні нормативи не можуть бути реалізовані через відхилення у виробничому процесі (*зламано обладнання*).

Нормативна калькуляція – величина витрат на виробництво одиниці продукції з врахуванням норм і нормативів в розрізі статей.

Спільні риси систем стандарт-кост і нормативного обліку витрат:

1. В основі лежать нормативи (стандарти).
2. Підвищують якість управління витратами шляхом виявлення відхилень з використанням сигнального документування.
3. Використовуються для бюджетування.
4. Відхилення відображаються на спеціальних рахунках.

Але існує і ряд істотних відмінностей (табл. 1).

Таблиця 1. Основні відмінності нормативного методу обліку і системи стандарт-кост

Ознака порівняння	Стандарт-кост	Нормативний метод
Ціль обліку	Контроль витрат і управління фінансовими результатами	Точне калькулювання собівартості продукції
Основний метод досягнення цілі	Управління по відхиленнях	Складання нормативної калькуляції

Облік змін норм	Поточний облік зміни норм не ведеться	Ведеться в розрізі причин та ініціаторів
Розрахунок фактичної собівартості	Собівартість запасів та продукції визначається на основі нормативної калькуляції. Відхилення від норм списуються в повному обсязі на зменшення прибутку звітного періоду	$\tilde{N}\hat{A}\hat{o} = \tilde{N}\hat{A}\hat{i} + (-)\hat{A} + (-)\zeta$, де $CB\phi$ – фактична собівартість, грн.; $CBн$ – нормативна собівартість, грн.; B – відхилення від норм, грн.; Z – зміна норма, грн
Облік відхилень від норм прямих витрат	Відхилення документуються і відносяться на винних осіб і фінансові результати	Відхилення документуються і відносяться на витрати виробництва
Облік відхилень від норм непрямих витрат	Непрямі витрати відносяться на собівартість в межах норм, відхилення виявляються з урахуванням обсягу виробництва і відносяться на фінансові результати діяльності	Непрямі витрати відносяться на собівартість в сумі фактично здійснених витрат, витрати відносяться на витрати виробництва
Рівень регламентації	Нерегламентований, немає єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів	Регламентований, розроблені загальні та галузеві стандарти і норми
Варіанти ведення обліку	Облік витрат, випуску продукції і незавершеного виробництва ведеться за стандартизованою собівартістю. Витрати на виробництво обліковуються за фактичними витратами, випуск продукції-за нормативними, залишок незавершеного виробництва-за стандартами з урахуванням відхилень	Незавершене виробництво та випуск продукції оцінюються за нормами на початок року, в поточному обліку виділяються відхилення від норм. Всі витрати обліковуються за поточними нормами

Ефективність систем стандарт-кост та нормативного обліку забезпечується при умовах:

1. Наявність якісних науково-обґрунтованих норм і нормативів.
2. Дотримання технологічного процесу.
3. Своєчасне документування і точне визначення відхилень.
4. Оперативне усунення відхилень і розробка заходів по їх недопущенню в майбутньому.
5. Постійний моніторинг змін норм і своєчасне коригування нормативних калькуляцій.

2. Облік відхилень від нормативів

Підприємства можуть використовувати нормативи лише для оперативного контролю витрат і не відображати відхилення на окремих рахунках. Але це не ефективно, доцільним є системний облік на рахунках з наступним їх списанням та відображенням у звітності.

Найбільш поширеними варіантами обліку витрат та відхилень від нормативів є:

1. На рахунок «Виробництво» списують нормативну кількість витрат за нормативною ціною в розрізі статей витрат, а відхилення відносять на спеціальний рахунок «Відхилення витрат», за дебетом якого відображаються перевитрати, а за кредитом – економію. Таким чином, на дебіті рахунку «Виробництво» відображають лише нормативні витрати, а на кредиті – нормативну собівартість виготовленої продукції. Відхилення від нормативів у кінці звітної періоду списуються на незавершене виробництво, готову продукцію, собівартість реалізації пропорційно до залишків на цих рахунках. *Більш характерно для системи нормативного обліку витрат.*

2. Відображається ідентично, але в кінці звітної періоду відхилення розцінюють як витрати звітної періоду і списують на собівартість реалізації або безпосередньо на фінансові результати. *Більш характерно для системи «стандарт-кост».*

3. Аналіз відхилень від нормативів

Аналіз всіх відхилень фактичних витрат від нормативних слід починати з виявлення впливу двох факторів: **кількості спожитого ресурсу та ціни на нього**, що супроводжується передачею інформації відповідальним менеджерам. *Так, якщо відхилення у вартості спожитих матеріалів були зумовлені і перевитратами матеріалу, і більшою ціною, то за кількість буде відповідати менеджер виробничого підрозділу, а за ціну – менеджер відділу постачання.* Це пов'язано із необхідністю розмежування впливу підконтрольних і менш підконтрольних факторів на відхилення. *Вважається, що оперативний контроль фактора цін складний, оскільки на ціни впливають зовнішні умови і динаміка ринку. Тому особлива увага приділяється контролю відхилень по кількості використаних ресурсів, що відображає ефективність їх використання.*

Відхилення поділяються на: 1) позитивні – ті, які зумовлюють збільшення фінансового результату; 2) негативні – ті, які зумовлюють зменшення фінансового результату.

В кінці аналізу відхилень здійснюється узгодження бюджетного і фактичного прибутку (маржинального доходу) шляхом додавання до бюджетного прибутку суми позитивних виробничих відхилень і вирахування з неї негативних відхилень.

Таблиця 2

Розрахунок відхилень витрат від нормативів

Група відхилень	Часткові відхилення	Формула для розрахунку
1. Відхилення по матеріалах	1.1. Відхилення по ціні	$\hat{A}i(\delta) = (\hat{O}\delta - \hat{O}i) * \hat{E}\delta$, де $C\phi$, Cn – фактична і нормативна ціна певного виду матеріалу, од; $K\phi$ – фактично спожита кількість певного виду матеріалу, од
	1.2. Відхилення по кількості	$\hat{A}i(\epsilon) = \hat{O}i * (\hat{E}\delta - \hat{E}i)$, де Kn – нормативна кількість певного виду матеріалу, розрахована на одиницю фактичного обсягу виробленої продукції, од
2. Відхилення по прямих витратах на оплату праці	2.1. Відхилення по тарифній ставці	$\hat{A}i(\delta\tilde{n}) = (\hat{O}\tilde{N}\delta - \hat{O}\tilde{N}i) * \hat{O}\delta$, де $TC\phi$, TCn – фактична і нормативна тарифна ставка за 1 год. грн.; $T\phi$ – фактична кількість відпрацьованих годин, год.
	2.2. Відхилення по продуктивності праці	$\hat{A}i(\delta\tilde{i}) = \hat{O}\tilde{N}i * (\hat{O}\delta - \hat{O}i(\delta))$, де $T\phi$ – фактична кількість відпрацьованих годин, год.; $Tn(\delta)$ – нормативна кількість годин для виробництва фактичного обсягу продукції, год.
	2.3. Відхилення по нарахуванням на фонд оплати праці	$\hat{A}i\delta = (\hat{A}i(\delta\tilde{n}) + \hat{A}i(\delta\tilde{i})) * \hat{E}i\delta$, де $K_{нар}$ – коефіцієнт нарахування (залежить від класу підприємства, 0,367-0,476)
3. Відхилення загальнопромислових витрат	3.1. Змінні витрати	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{C}i}(\hat{a}\hat{\delta}) = (k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}\hat{o}}^{\hat{C}i} - k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i}^{\hat{C}i}) * \hat{I}\delta$, де $k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}\hat{o}}^{\hat{C}i}$, $k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i}^{\hat{C}i}$ – фактична і нормативна ставка змінних загальнопромислових витрат, грн; $O\phi$ – кількість фактично спожитого ресурсу, по відношенню до якого витрати змінні, од. (база розрахунку – маш-год.)
	3.1.1. Відхилення по вартості змінних загальнопромислових витрат	де $k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}\hat{o}}^{\hat{C}i}$, $k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i}^{\hat{C}i}$ – фактична і нормативна ставка змінних загальнопромислових витрат, грн; $O\phi$ – кількість фактично спожитого ресурсу, по відношенню до якого витрати змінні, од. (база розрахунку – маш-год.)
	3.1.2. Відхилення по кількості (по ефективності) змінних витрат	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{C}i}(\hat{e}) = (\hat{I}\delta - \hat{I}i) * k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i}^{\hat{C}i}$, де O_n – нормативні витрати ресурсу, базового для розподілу загальнопромислових витрат, од.
	3.2. Постійні витрати	
	3.2.1. Відхилення постійних загальнопромислових витрат в умовах калькулювання собівартості продукції по змінних витратах	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}} = \hat{I}\hat{A}\delta - \hat{I}\hat{A}i$, де $PB\phi$, PBn – фактичний і плановий обсяг постійних загальнопромислових витрат, грн
	3.2.2. Відхилення постійних загальнопромислових витрат в умовах калькулювання по повній собівартості	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}} = \hat{I}\hat{A}\delta - k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i} * N\delta$, де $k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i}$ – нормативна ставка постійних загальнопромислових витрат, грн; $N\delta$ – фактичний обсяг виробленої продукції, од.
	3.2.2.1. Відхилення по вартості постійних загальнопромислових витрат	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}}(\hat{a}\hat{\delta}) = \hat{I}\hat{A}\delta - \hat{I}\hat{A}i$
	3.2.2.2. Відхилення по кількості постійних загальнопромислових витрат	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}}(\hat{e}) = k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i} * [\hat{O}i(\hat{i}\hat{a}) * N\hat{i} - \hat{O}i(\hat{i}\hat{a}) * N\delta]$, де $Tn(od)$ – нормативні витрати часу на виробництво одиниці продукції в нормо-часах; $N\hat{i}$ – нормативний обсяг виробленої продукції, од.
3.2.2.3. Відхилення постійних загальнопромислових витрат по потужності	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}}(\hat{i}) = k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i} * [\hat{O}i(\hat{i}\hat{a}) * N\hat{i} - \hat{O}\delta]$, де $T\phi$ – фактичний обсяг виробництва в нормо-годинах	
3.2.2.4. Відхилення постійних загальнопромислових витрат по продуктивності (ефективності)	$\hat{A}_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}}^{\hat{I}\hat{A}}(\hat{a}\hat{o}) = k_{\hat{C}\hat{A}\hat{A}i} * [\hat{O}\delta - \hat{O}i(\hat{i}\hat{a}) * N\delta]$	
4. Відхилення по реалізації продукції	4.1. При калькулюванні по змінних витратах:	$\hat{A}\delta\tilde{i} = [(\hat{O}i - \hat{C}\hat{A}(\hat{i}\hat{a})i) * N\hat{i}] - [(\hat{O}\delta - \hat{C}\hat{A}(\hat{i}\hat{a})i) * N\delta]$ де Cn , $C\phi$ – нормативна і планова ціна реалізації одиниці продукції, грн; $ZB(od)n$ – нормативна величина змінних витрат на одиницю продукції, грн

4.1.1. Відхилення по ціні реалізації	$\hat{A}\delta i(\delta) = [(\ddot{O}i - \zeta\hat{A}(i\ddot{a})i) - (\ddot{O}\delta - \zeta\hat{A}(i\ddot{a})i)] * N\delta$
4.1.2. Відхилення по обсягу реалізації	$\hat{A}\delta i(\epsilon) = (\ddot{O}i - \zeta\hat{A}(i\ddot{a})i) * (Ni - N\delta)$
4.2. Відхилення по реалізації при калькулюванні повної собівартості	$\hat{A}\delta i = (\ddot{O}i - C\hat{A}i) * Ni - (\ddot{O}\delta - \tilde{N}\hat{A}i) * N\delta ,$ $\tilde{N}\hat{A}i = \zeta\hat{A}(i\ddot{a})i + \frac{i\hat{A}i}{Ni} ,$ <p>де $C_{Бн}$ – нормативна собівартість одиниці продукції, грн</p>
4.2.1. Відхилення по ціні реалізації	$\hat{A}\delta i(\delta) = [(\ddot{O}i - C\hat{A}i) - (\ddot{O}\delta - \tilde{N}\hat{A}i)] * N\delta$
4.2.2. Відхилення по обсягу реалізації	$\hat{A}\delta i(\epsilon) = (\ddot{O}i - \tilde{N}\hat{A}i) * (Ni - N\delta)$

МОДУЛЬ 2: ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ

Тема 6: Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку

1. Сутність аналізу «В-О-П» (CVP-аналіз, Cost-Volume-Profit)
2. Визначення точки беззбитковості
3. Визначення запасу міцності та операційного важелю
4. Графічний метод аналізу «В-О-П»

1. Сутність аналізу «В-О-П» (CVP-аналіз, Cost-Volume-Profit)

Діяльність будь-якого підприємства спрямована на одержання позитивного фінансового результату — прибутку. Останній є основою власних внутрішніх ресурсів підприємства та застосовується для розрахунку багатьох показників, що характеризують ефективність дій його керівництва. Формування прибутку відбувається під впливом всіх господарських операцій підприємства. Проте його основним джерелом звичайно виступає операційна діяльність, яка забезпечує одержання до 95 % кінцевого фінансового результату. Тому завдання управління фінансовим результатом полягає у виявленні найважливіших чинників, що визначають величину операційного прибутку, та пошуку резервів її подальшого збільшення.

Прибуток виникає, якщо доходи звітного періоду перевищують витрати. Величина доходів визначається ціновою політикою підприємства, змінами співвідношення попиту та пропозиції на той чи інший вид продукції, діями конкурентів тощо. На витрати, в свою чергу, впливають обсяги діяльності підприємства, закупівельні ціни на сировину й енергоносії, рівень мінімальної заробітної плати тощо. Керівництво підприємства має постійно відстежувати та оцінювати вплив зовнішніх чинників на операційні доходи і витрати. Але одержати вичерпну інформацію про стан попиту та пропозиції надзвичайно складно.

Тому використання економічних інструментів оптимізації своєї діяльності у підприємства децю обмежено. У зв'язку з цим для побудови дієвого механізму управління формуванням операційного прибутку необхідно ретельно вивчати взаємозв'язок між основними параметрами діяльності підприємства. Для ефективної координації діяльності підприємства вирішальне значення має розуміння залежності фінансового результату від обсягу діяльності, доходів та витрат. Ця теоретична залежність і покладена в основу моделі аналізу «витрати—обсяг діяльності—прибуток».

Базова модель аналізу «В-О-П» - це визначення точки беззбитковості (критична точка, мертва точка) для одного продуктового виробництва, тобто визначення обсягу діяльності, при якому підприємство не одержить ні прибутку, ні збитку.

Модифікації аналізу «В-О-П» - 1) пошук точки обсягу діяльності із визначеним прибутком від реалізації у натуральному та вартісному виразі та із визначеним чистим прибутком, що враховує вплив податку на прибуток; 2) визначення точки беззбитковості багатомноменклатурних підприємств; 3) аналіз

із врахуванням еластичності попиту; 4) визначення оптимальної структури витрат.

Виділяють **такі обмеження й передумови**, покладені в основу аналізу «В-О-П» та які слід ураховувати при його застосуванні:

1. Основним фактором витрат підприємства є обсяг реалізації. *Такий вибір є цілком доречним, оскільки цей показник звичайно є одним з найважливіших чинників, що впливають на доходи та витрати підприємства і відповідно на його на прибуток.* При цьому будь-які інші чинники як кількісного (кількість покупців, проектів, рекламних акцій), так і якісного характеру (відносини з постачальниками, інфляція, технологічні зміни процесу виробництва) не враховуються.

2. Обсяг виробництва та обсяг реалізації однакові. Тобто протягом періоду, що аналізується, суттєвих змін у залишках запасів не відбувається. *Якщо реалізація у звітному періоді здійснюється за рахунок залишків продукції, виробленої протягом попередніх періодів, коли рівень та характер витрат був іншим, то одержані висновки аналізу «В-О-П» можуть призвести до прийняття помилкових рішень.*

Для усунення можливих негативних наслідків окремі автори рекомендують застосовувати середньозважену оцінку параметрів цієї моделі.

3. Необхідною умовою здійснення аналізу «В-О-П» є поділ витрат підприємства на змінні й постійні. Класифікації підлягають усі витрати підприємства: виробничі, адміністративні, на збут. *Як зазначалося вище, до змінних слід включати ті витрати, які змінюються пропорційно або майже пропорційно змінам обсягу діяльності підприємства. В свою чергу, постійні витрати не залежать від обсягів діяльності і визначаються умовами організації виробництва та загальною політикою підприємства. Тому їх загальна сума залишається незмінною. Проте на практиці значна кількість витрат підприємства за своєю сутністю є змішаними, тобто такими, які містять і постійну, і змінну складову. Для виділення зі складу змішаних витрат кожної складової застосовують спеціальні методи, які ми розглянули в темі 2.*

При здійсненні розподілу витрат на змінні й постійні податок на прибуток не підлягає класифікації, зважаючи на його особливу природу.

4. Аналіз «В-О-П» базується на принципах калькулювання за змінними витратами (директ-костинг). Проте він може успішно застосовуватися також у межах іншої системи калькулювання.

5. За будь-яких обсягів діяльності змінні та постійні витрати зберігають особливості своєї поведінки: змінні витрати на одиницю й загальна величина постійних витрат залишаються без змін. Тому функція витрат має лінійний вигляд.

6. Ціна реалізації залишається незмінною за будь-яких обсягів реалізації. Отже, функція виручки має лінійний характер і відображається як пряма лінія.

7. Чітко визначаються деякі параметри діяльності підприємства. Проте в дійсності підприємства досить рідко заздалегідь знають точний рівень цін на продукцію, а також величину постійних та змінних витрат. Тому для підвищення якості аналізу і наближення його результатів до реальності слід

застосовувати фактор невизначеності, тобто моделювати ситуації при зміні окремих параметрів моделі.

8. Має місце постійний асортимент або виробництво одного виду продукції. Зміни можуть призвести до змін у величині як постійних, так і змінних витрат, що вплине на прибуток.

9. Застосовуються релевантний обсяг діяльності (діапазону) та період часу. Аналіз «В-О-П» є інструментом, що застосовується для прийняття короткострокових рішень, тому необхідно обрати певний період часу, протягом якого дійсно можна вважати характер доходів та витрат лінійним.

У релевантному діапазоні виробництво продукції обмежено рівнем наявних виробничих потужностей. Швидко змінити рівень діяльності і відповідно виробничі потужності неможливо. Тому лише в межах цього діапазону всі вищезазначені припущення мають сенс та максимально наближені до реальних умов господарювання. Крім того, при здійсненні аналізу кожний період часу розглядається як незалежний від наступних і попередніх періодів.

Ключовими елементами цього аналізу є такі показники:

- маржинальний дохід (його визначення ми розглядали в темі 4);
- точка беззбитковості;
- запас міцності;
- операційний важіль.

2. Визначення точки беззбитковості

В літературі поряд з терміном «точка беззбитковості» застосовують такі назви цього показника як критична точка, критичний обсяг діяльності, «мертва» точка, поріг рентабельності, точка рівноваги, точка нульового прибутку.

Точка беззбитковості — це обсяг діяльності, за якого виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) дорівнює сукупним витратам підприємства, тобто це обсяг продажу, за якого підприємство не має ні прибутку, ні збитку.

Для визначення точки беззбитковості традиційно застосовують **три підходи:**

- два математичні — метод рівняння і метод маржинального доходу;
- графічний метод.

Останній підхід буде розглянуто в межах загального відображення взаємозв'язків доходів, витрат та прибутку за допомогою графіків.

Метод рівняння заснований на загальному підході розрахунку фінансового результату за умови, що прибуток дорівнює нулю.

$$P = Q \cdot P_{\text{пр}} - F_{\text{пост}} - V_{\text{зм}} \cdot Q$$

де P – точка беззбитковості, грн; $V_{\text{зм}}$ – змінні витрати на одиницю продукції, грн; Q – обсяг реалізації продукції, од.; $F_{\text{пост}}$ – постійні витрати, грн.

Метод рівняння зручно використовувати для аналізу впливу структурних змін в асортименті продукції.

Метод маржинального доходу (похідний від методу рівняння) – розрахунок точки беззбитковості здійснюється із застосуванням

маржинального доходу та маржинальної рентабельності (тобто коефіцієнту маржинального доходу). При цьому критичний обсяг діяльності визначається у натуральних одиницях або у грошовому вимірі.

$$\begin{aligned} \text{МА} &= \frac{\text{МА}}{\text{МА}}, \\ \text{МА} &= \frac{\text{МА}}{\text{МА}}, \end{aligned}$$

де МА – маржинальний дохід на одиницю продукції, грн; РМ – маржинальна рентабельність (коефіцієнт маржинального доходу).

Критичний обсяг діяльності у відносному вираженні називається **беззбитковою виробничою потужністю**.

$$\text{МА} \% = \frac{\text{МА}}{(\text{МА} - \text{МА}) * \text{МА}} = \frac{\text{МА}}{\text{МА} * 100},$$

де МА – коефіцієнт поточного завантаження виробничих потужностей.

В розрахунках застосовують **нормальну потужність** - обсяг виробництва продукції, який підприємство може виконати в даний період часу за реально існуючої величини виробничих ресурсів.

Цей показник на відміну від теоретичної та практичної виробничої потужності не містить «надлишкового» компонента у вигляді додаткового обладнання, яке використовується лише у разі підвищення попиту на продукцію або для здійснення ремонту основних засобів.

Аналіз взаємозв'язку «В-О-П» також може допомогти у визначенні впливу зміни рівня реалізації продукції не тільки на прибуток підприємства, але і на його грошові потоки. Для ефективного управління підприємством його керівництву потрібні відомості про ліквідну точку беззбитковості.

Ліквідна точка беззбитковості - мінімальна сума грошових коштів, яку необхідно отримувати для покриття поточних витрат діяльності. Визначення такого показника є надзвичайно актуальним при погіршенні загальної економічної ситуації, при вирішенні питання про скорочення діяльності або в період, коли підприємство працює зі збитками згідно з бухгалтерськими даними.

$$\text{МА} = \frac{\text{МА} - \text{МА}}{\text{МА} - \text{МА} - \text{МА}},$$

де МА – вартість немонетарних статей, грн; МА – вартість немонетарних статей в розрахунку на одиницю продукції, грн.

Немонетарні статті - статті, одержання або сплата яких не передбачається у фіксованій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів (амортизаційні відрахування). Залежно від методу їх нарахування вони можуть входити до складу як постійних, так і змінних витрат. Відповідно на їх величину необхідно зменшити або постійні або змінні витрати на одиницю у формулі точки беззбитковості.

Результат розрахунків порівнюють з реальним чистим рухом грошових коштів за період. Якщо фактичне надходження грошових коштів дорівнює ліквідній точці беззбитковості, чи її перевищує, то підприємство генерує їх достатню кількість для покриття поточних витрат. Отже, діяльність

підприємства доцільно продовжувати, навіть, за наявності збитків у фінансовій звітності.

Таким чином, точка беззбитковості показує мінімальний обсяг реалізації, необхідний для досягнення беззбиткової діяльності. Але дати відповідь на питання, чи поліпшилося фінансове становище підприємства, вона не може. Тому підприємства розраховують інші показники — запас міцності і операційний важіль.

3. Визначення запасу міцності та операційного важеля

Запас міцності — це рівень поточної діяльності підприємства, що перевищує точку беззбитковості.

$$C\dot{I} = \dot{I}d\ddot{e} - \dot{O}A,$$

де *Орл* – обсяг реалізації продукції (у вартісному або натуральному вираженні); *ТБ* – точка беззбитковості (у вартісному або натуральному вираженні).

Незважаючи на різноманітність назв даного показника, що зустрічається в літературі (фінансовий запас міцності, запас фінансової міцності, маржинальний запас міцності, маржа безпеки, зона безпеки), він завжди показує максимально припустимий розмір зниження виручки підприємства без загрози одержання збитків або необхідну величину збільшення обсягу реалізації для досягнення беззбиткового рівня діяльності. Чим більше запас міцності, тим надійніше підприємства на ринку і тим менші негативні наслідки для нього матимуть такі несприятливі тенденції, як зниження попиту на продукцію, зростання витрат діяльності тощо.

На відміну від точки беззбитковості запас міцності усуває вплив масштабу підприємства і дозволяє об'єктивно порівнювати підприємства з різними обсягами діяльності та оцінювати зміни фінансового становища підприємства на різних етапах його життєвого циклу.

Запас міцності, розрахований у відсотках, називається **коефіцієнтом запасу міцності**.

Коефіцієнт запасу міцності - не відносно зниження обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості. Чим менша точка беззбитковості, тим більше зона безпеки діяльності підприємства.

$$k_{c\dot{I}} = \frac{C\dot{I}}{\dot{I}d\ddot{e}}.$$

Запас міцності та коефіцієнт запасу міцності змінюватимуться залежно від коливань обсягу реалізації, значення коефіцієнта маржинального доходу й рівня постійних витрат, оскільки останні визначають критичний рівень діяльності. Наприклад, якщо коефіцієнт маржинального доходу та обсяг реалізації стабільні, то збільшити зону безпеки підприємства можна лише шляхом скорочення постійних витрат. У разі незмінного рівня постійних витрат і коефіцієнта маржинального доходу зростання запасу міцності можна досягти шляхом збільшення обсягу реалізації.

*Після досягнення точки беззбитковості підприємство має відповісти на питання: які темпи зростання прибутку слід очікувати в майбутньому за існуючих рівнів ціни та величини витрат. Це можна визначити за допомогою показника, який називається **операційним важелем (виробничий важіль, виробничий леверидж)**.*

Операційний важіль – таке співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більш високий відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток приросту обсягу реалізації.

Сутність операційного важеля у наступному: чим нижча питома вага постійних витрат в загальній сумі витрат підприємства, тим менша величина маржинального доходу, необхідна для їх покриття. Звідси коефіцієнт маржинального доходу також матиме нижче значення, що означає менший вплив на прибуток зміни обсягу діяльності. Тобто постійні витрати використовуються як важіль для досягнення тих чи інших відсоткових змін у прибутках унаслідок змін обсягу продажу.

Отже, нижча питома вага постійних витрат створює нижчий операційний важіль, це зумовлює меншу зміну величини прибутку за зміни виручки від реалізації. Справедливим є і зворотний зв'язок: більша питома вага постійних витрат - більший операційний важіль - більший вплив на прибуток унаслідок зміни обсягу діяльності. Обізнане у цьому, підприємство з метою впливу на операційний ризик та рівень фінансового результату може встановити оптимальне співвідношення постійних і змінних витрат, віддавши перевагу високому або низькому операційному важелю.

Кількісним показником рівня операційного важеля є **коефіцієнт (ефект, фактор) операційного важеля**. Показує, на скільки відсотків зросте прибуток при зростанні обсягу реалізації на 1%.

$$k_{\dot{A}} = \frac{\dot{A}_c}{\dot{\delta}}$$

Вплив зміни виручки від реалізації на величину прибутку визначається:

$$\dot{\delta} \% = \frac{k_{\dot{A}}}{\hat{A}\delta\%},$$

де $\dot{\delta} \%$ - зміни прибутку, %; $\hat{A}\delta\%$ - зміна виручки від реалізації, %.

При використанні механізму операційного важеля слід ураховувати:

1) позитивний вплив операційного важеля починається лише після досягнення підприємством точки беззбитковості, тобто коли маржинальний дохід достатній для покриття постійних витрат;

2) ефект операційного важеля проявляється лише в короткому періоді часу;

3) чим вищий прибуток підприємства, тим нижчий ефект операційного важеля;

4) зі зростанням обсягу реалізації та віддаленням від точки беззбитковості відсоток приросту обсягу реалізації супроводжуватиметься зростаючим темпом приросту прибутку, тобто підприємства з вищим операційним важелем досягатимуть прибутку швидше;

5) зі зниженням обсягу реалізації і наближенням до точки беззбитковості підприємство з високим операційним важелем буде втрачати прибуток швидшими темпами, ніж підприємство з низьким операційним важелем, тобто чим більший коефіцієнт операційного важеля, тим вищий рівень ризику діяльності підприємства.

Маючи інформацію про точку беззбитковості, запас міцності, операційний важіль, підприємство може розраховувати **модифікації**:

1. Обсяг реалізації продукції, необхідний для отримання визначеної суми прибутку:

1.1. У натуральних вимірниках ($Orl(n)$):

$$\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i) = \frac{\hat{I}\hat{A} + \hat{I}\ddot{\delta}}{\hat{I}\hat{A}\hat{i}\ddot{a}},$$

$$\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i) = \frac{\hat{I}\ddot{\delta}}{\hat{I}\hat{A}\hat{i}\ddot{a}} + \hat{O}\hat{A}i,$$

де Pr – визначена сума прибутку, грн.

1.2. У вартісному вимірнику ($Orl(var)$):

$$\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(\hat{a}\hat{a}\hat{\delta}) = \frac{\hat{I}\hat{A} + \hat{I}\ddot{\delta}}{\hat{D}\hat{I}},$$

$$\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(\hat{a}\hat{a}\hat{\delta}) = \frac{\hat{I}\ddot{\delta}}{\hat{D}\hat{I}} + \hat{O}\hat{A}i.$$

2. Сума очікуваного прибутку при заданому обсязі реалізації:

2.1. Обсяг реалізації задано у натуральних вимірниках:

$$\hat{I}\ddot{\delta} = (\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i) * \hat{I}\hat{A}\hat{i}\ddot{a}) - \hat{I}\hat{A} = (\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i) - \hat{O}\hat{A}i) * \hat{I}\hat{A}\hat{i}\ddot{a} = \zeta\hat{I}i * \hat{I}\hat{A}\hat{i}\ddot{a},$$

де $ЗМн$ – запас міцності у натуральних вимірниках.

2.2. Обсяг реалізації задано у грошовому вимірнику:

$$\hat{I}\ddot{\delta} = (\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(\hat{a}\hat{a}\hat{\delta}) * \hat{D}\hat{I}) - \hat{I}\hat{A} = (\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(\hat{a}\hat{a}\hat{\delta}) - \hat{O}\hat{A}\hat{a}\hat{\delta}) * \hat{D}\hat{I} = \zeta\hat{I}\hat{a}\hat{a}\hat{\delta} * \hat{D}\hat{I},$$

де $ЗМвар$ – запас міцності у грошовому вимірнику.

3. Ціна беззбитковості (Цб), тобто ціна, при якій підприємство не буде мати ні збитку, ні прибутку:

$$\hat{O}\hat{a} = \frac{\hat{I}\hat{A}}{\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i)} + \zeta\hat{A}\hat{i}\ddot{a}.$$

4. Ціна, необхідна для одержання бажаного прибутку при заданому обсязі реалізації:

$$\hat{O}_{\hat{i}\ddot{o}} = \frac{\hat{I}\hat{A} + \hat{I}\ddot{\delta}}{\hat{I}\ddot{\delta}\ddot{e}(i)} + \zeta\hat{A}\hat{i}\ddot{a}.$$

Для створення оптимальної стратегії управління прибутком підприємство має здійснити такі кроки:

— розрахувати точку беззбитковості - обов'язковий рівень, який повинне подолати підприємство, що має на меті отримання прибутку;

— визначити запас міцності для оцінки того, наскільки «безпечні» фактичні обсяги діяльності підприємства;

— обчислити ефект операційного важеля для визначення стійкості прибутку до змін обсягу реалізації.

4. Графічний метод аналізу «В-О-П»

Графічне зображення будь-яких взаємозв'язків звичайно є більш наочним, ніж їх простий опис у вигляді формул і дозволяє поліпшити розуміння характеру залежностей, що аналізуються. Але при цьому це трудомісткий засіб.

При підготовці графіків слід ураховувати наступні факти:

- інколи точку беззбитковості доречно визначити за допомогою формул ще до побудови графіка;
- якщо не має інформації про максимальний обсяг реалізації, то в якості «робочого» обсягу для проведення розрахунків доречно обрати будь-який достатньо високий обсяг діяльності, який перевищував би точку беззбитковості. Це дозволить окреслити можливий діапазон запасу міцності.

Оскільки аналіз «В-О-П» охоплює різноманітні зв'язки, то для їх відображення застосовують кілька графіків:

1. Графік беззбитковості (рис.1) демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від реалізації за різних обсягів діяльності підприємства.

За допомогою цього графіку можна одержати повне уявлення про залежність між доходами й витратами підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку. Для його формування необхідно послідовно відобразити три лінії:

- лінію постійних витрат, що наноситься паралельно горизонтальній осі;
- лінію повних витрат;
- лінію доходу від реалізації, яка формується за допомогою двох значень обсягу діяльності.

Слід зазначити, що обсяг діяльності на горизонтальній осі звичайно відображають у натуральних вимірниках (метрах, тонах, літрах тощо). Це необхідно для того, щоб уникнути впливу цінових змін на оцінку доходів та витрат. Відображення обсягу діяльності за допомогою грошової одиниці може спричинити ситуацію коли графіки різних звітних періодів показуватимуть не взаємозв'язок між витратами й обсягом, а тенденцію зростання виручки і витрат унаслідок дії інфляції.

Лінія доходу від реалізації та лінія загальних витрат перетинаються в точці беззбитковості. За всіх значень обсягу діяльності праворуч від точки беззбитковості підприємство отримує прибуток, оскільки лінія доходу перевищує лінію загальних витрат. Будь-який обсяг діяльності, менший за поріг рентабельності, приносить збитки внаслідок розташування лінії загальних витрат вище за лінію доходу.

Перевагою цього графіка є той факт, що він характеризує динаміку витрат і виручки за різних обсягів реалізації. **Недолік** — це неможливість безпосередньо показати значення змінних витрат, маржинального доходу й прибутку за різних обсягів діяльності. *Наприклад, величина фінансового результату визначатиметься довжиною вертикального відрізка між лініями доходу від реалізації та загальних витрат.*

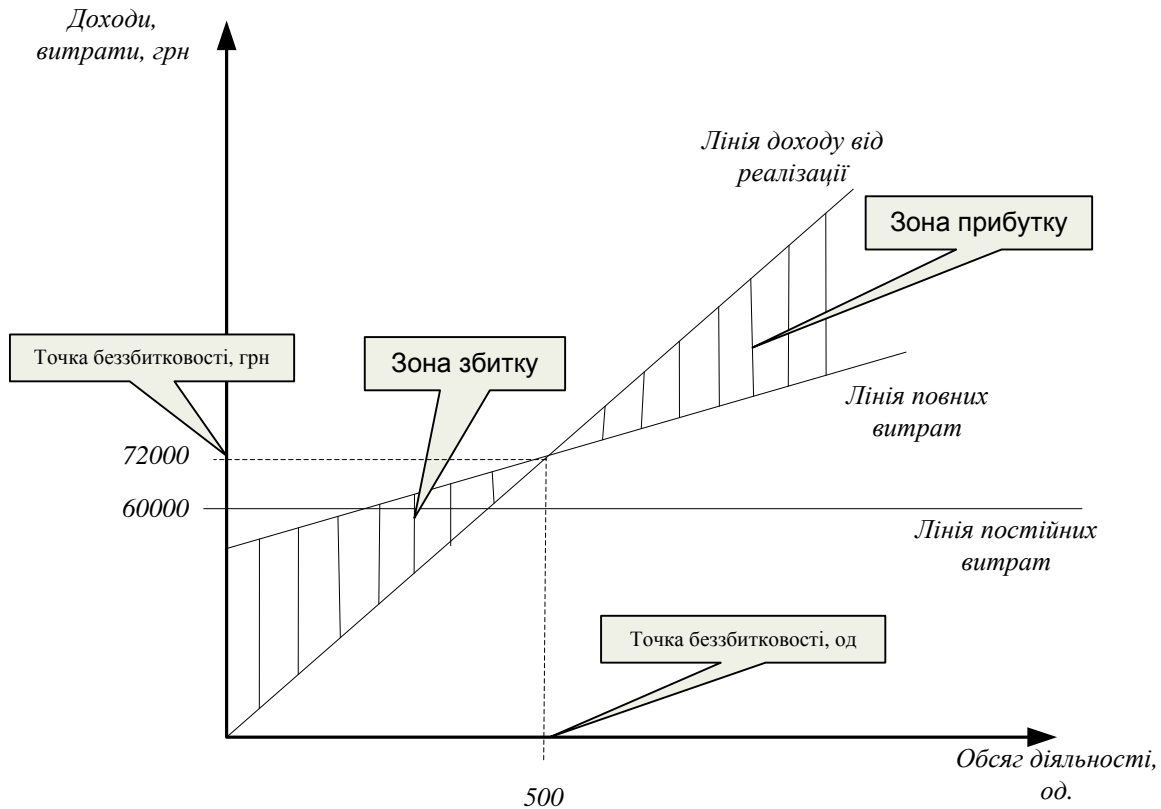


Рис. 1. Графік безбитковості

2. Графік маржинального доходу (рис. 2) дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу.

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

При цьому маржинальний дохід визначається вертикальною відстанню між лініями виручки від реалізації та змінних витрат. Даний графік дозволяє здійснити аналіз динаміки приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу. Швидкість такого приросту характеризується величиною коефіцієнта маржинального доходу, тобто кутом між лініями виручки й змінними витратами.

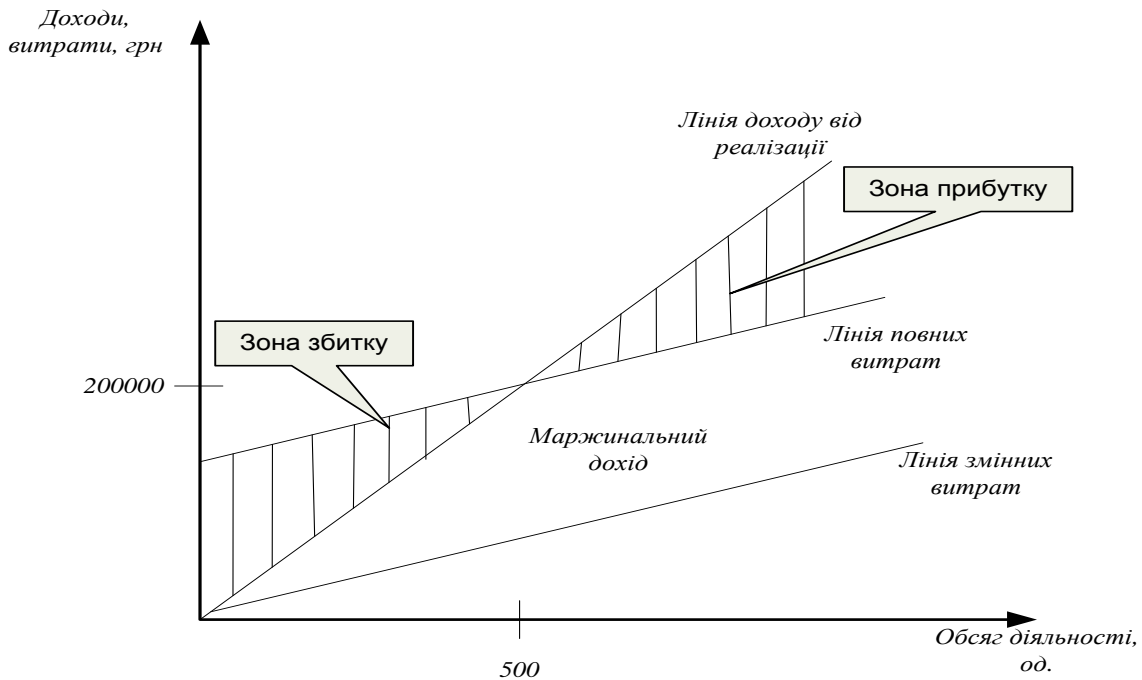


Рис. 2. Графік маржинального доходу

Графік маржинального доходу, як і графік беззбитковості не дозволяють прямо визначити величину прибутку.

3. Графік прибутку (рис. 3) показує очікуваний зв'язок між загальною сумою витрат та виручкою за різних обсягів реалізації. Він складається лише з однієї лінії — лінії прибутку, що будується на підставі значень прибутку за двох обсягів діяльності.

Точка беззбитковості знаходиться на перетині лінії прибутку з горизонтальною віссю координат. У цій точці маржинальний дохід дорівнює величині постійних витрат. Праворуч від точки беззбитковості маржинальний дохід перевищує постійні витрати і формує прибуток. На графіку прибутку коефіцієнт маржинального доходу являє собою кут лінії прибутку. Чим більший даний коефіцієнт, тим ближче до початку координат буде розташована точка беззбитковості.

Графік прибутку можна сформувавати як у цілому по підприємству, так і для окремих підрозділів підприємства або видів продукції. Його зручно застосовувати для здійснення аналізу чутливості, тобто за його допомогою можна визначити, як впливатимуть на рентабельність продукції чотири основні види змін параметрів діяльності підприємства — зменшення змінних витрат на одиницю продукції, скорочення загальних постійних витрат, збільшення ціни та зростання обсягів діяльності. Тому цей графік часто називають графіком рентабельності.

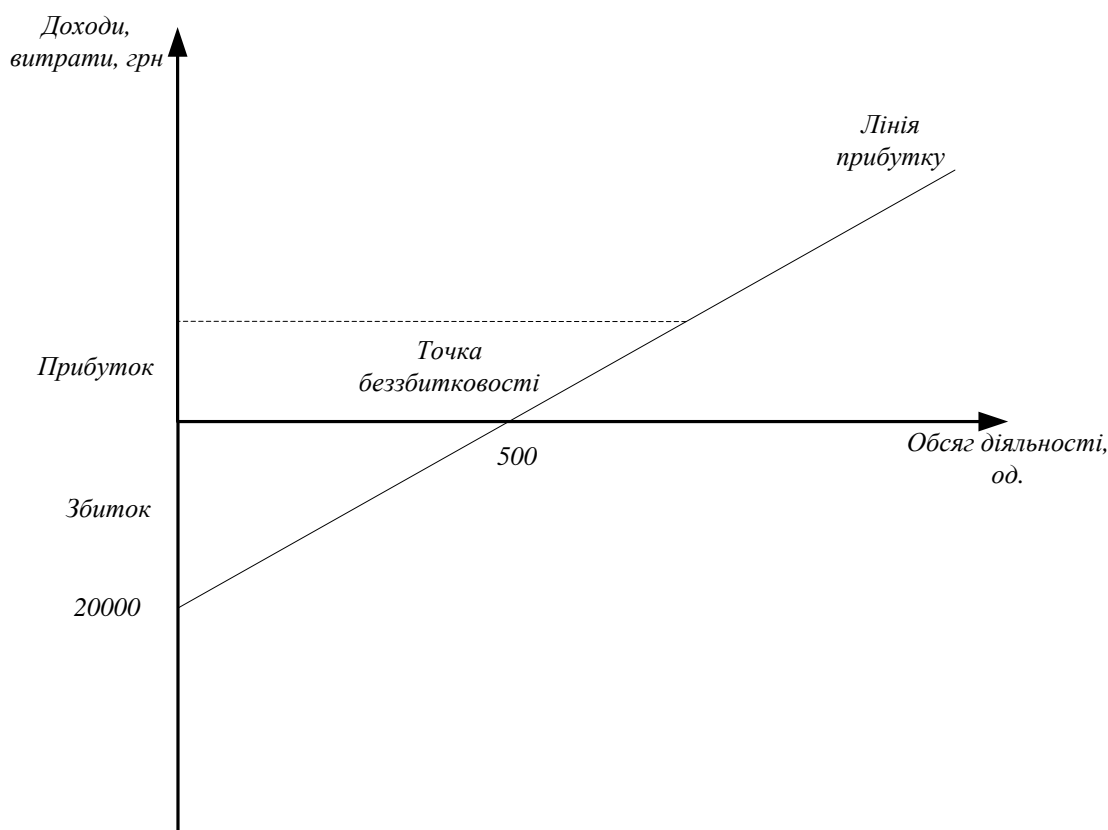


Рис. 3. Графік прибутку

Тема 7: Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень

1. Основи прийняття управлінських рішень
2. Релевантний підхід до прийняття управлінських рішень
3. Застосування диференційного аналізу для вибору найкращих альтернатив
4. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень

1. Основи прийняття управлінських рішень

Стратегічний управлінський облік – це система, організована таким чином, щоб можна було формувати інформацію, в якій має потребу менеджмент для виконання довгострокових стратегічних рішень. *Виникнення – Захід, Японія у зв'язку із підвищенням рівня невизначеності зовнішнього середовища, динамічності та підвищенням ризиків діяльності. Активний розвиток 80-ті роки 20 ст.*

Прийняття рішень — одна з функцій процесу управління. Тому за своєю сутністю управлінське рішення є певним директивним актом, який має цілеспрямований вплив на об'єкт управління і заснований на аналізі достовірної інформації, що характеризує конкретну управлінську ситуацію, визначає цілі та містить конкретну програму дій.

Процес прийняття рішення - процедура вибору між різними альтернативами.

Альтернатива - один з існуючих варіантів дій для одержання запланованого результату найоптимальнішим шляхом.

Отже, прийняти рішення означає вибрати з деякої множини варіантів лише один, який відповідає потребам досягнення поставленої перед підприємством мети.

Проте, інколи просто необхідно впорядкувати (ранжувати) всі можливі варіанти за певними критеріями. Тому процес прийняття рішень можна розглядати у вузькому значенні як вибір найкращої з можливих альтернатив та у широкому розумінні як упорядкування існуючих альтернатив.

Таблиця 1

Класифікація управлінських рішень

Ознака	Види рішень
За часовим горизонтом	<ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічні - передбачають вибір стратегії, що забезпечить устанавлення довгострокових конкурентних переваг підприємства. Такі рішення пов'язані передусім з капітальними вкладеннями та поширюються на значний період часу (понад п'ять років) 2. Тактичні (1-5 років) 3. Операційні (поточні) - на період до року або в межах операційного циклу. Але незважаючи на досить обмежений строк їх дії, їх обов'язково слід узгоджувати зі стратегічними цілями підприємства.
За рівнем участі спеціалістів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Індивідуальні 2. Колективні 3. Колегіальні
За змістом процесу управління	<ol style="list-style-type: none"> 1. Соціальні 2. Економічні 3. Організаційні 4. Технічні
За об'єктами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вплив на витрати 2. Вплив на витрати та доходи 3. Вплив на витрати, доходи і капіталовкладення

Наприклад, підприємство виробляє потенційно збиткову продукцію для збереження своєї частки ринку або так званої повної продуктової лінії, оскільки збиткова продукція дозволяє реалізовувати інші види продукції (поєднані продукти). Крім того, прийняття поточних рішень має багато обмежень, наприклад, неможливість точно визначити стадію життєвого циклу товару.

Отже, віддавати перевагу операційним рішенням над стратегічними нерационально, хоч слід зазначити, що часто замість того, щоб спрямовувати свої зусилля на досягнення стратегічних цілей, окремі менеджери вирішують завдання максимізації прибутку в короткостроковій перспективі, оскільки від рівня фінансового результату, що відображається в бухгалтерській звітності підприємства, залежить їх особистий дохід.

Прийняття тактичних та операційних рішень пов'язано з вибором альтернативи, наслідки впровадження якої проявляються негайно або через

короткий проміжок часу. В подальшому обмежимося аналізом операційних рішень, оскільки прийняття тактичних і стратегічних рішень вимагає спеціальних методів та процедур.

Під технологією прийняття рішень в економічній літературі звичайно розуміють певну послідовність етапів. Раціональна технологія повинна перевести всі потрібні для досягнення мети дії в чітку й зрозумілу форму з метою як мінімізації можливих помилок, так і застосування спеціально створених прийомів для одержання найкращого результату.

Таблиця 2

Технологія прийняття рішення

Етап	Характеристика
Визначення проблеми та постановка завдання	<p>Найвідповідальніший етап, необхідне правильне розуміння проблеми і чітка постановка завдання, тому що на всі подальші дії особи, що приймає рішення, суттєво впливає форма, в якій сформульовано питання або проблема</p>
Формування можливих альтернатив	<p>При визначенні альтернатив можуть виникнути такі типові ситуації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) існування двох альтернатив, з яких одна передбачає збереження існуючої ситуації, друга - спрямована на її зміну; 2) здійснення вибору з кількох альтернатив, відмінних від існуючого стану речей, одного варіанту, який дозволяє досягти поставленої мети; 3) рішення, яке передбачає вибір понад двох альтернативних шляхів дій, що одночасно відповідають вихідним умовам. <p>Тому збирається та аналізується вся інформація, яка має відношення до проблеми</p>
Установлення критеріїв для порівняння альтернатив і відхилення тих з них, які очевидно непридатні	<p>У вигляді критеріїв, за якими оцінюватимуться альтернативи, може виступати досить широкий спектр показників як кількісного, так і якісного характеру.</p> <p>Наприклад, критеріями вибору легкового автомобіля для адміністративних потреб виступають стиль, надійність, економічність. Іншими прикладами критеріїв є рентабельність продукції, загальний маржинальний дохід, зовнішня привабливість продукції, часове поширення наслідків альтернативи тощо.</p> <p>В останні роки поширюється теорія аргументів, коли за допомогою комп'ютерної техніки всі дані, зібрані експертами, аналізуються за допомогою двох критеріїв «так» і «ні». У разі необхідності вибору варіанта серед кількох альтернатив у подальшому може виникнути проблема інформаційного перевантаження. Саме тому перед тим як перейти до збору даних, слід здійснити попередній аналіз усіх альтернатив на предмет їх доцільності та економічності, щоб відразу відмовитися від найнеефективніших. Порівняння альтернатив можна успішно провести, застосувавши інструменти аналізу «В-О-П».</p> <p>Для визначення невдалого варіанта необхідно</p>

	<i>проаналізувати, як кожна з альтернатив вплине на точку безбитковості. Тобто основним критерієм, за яким альтернатива може бути відхиленою, виступає властивий їй критичний обсяг діяльності</i>
Підготовка даних для оцінки альтернатив	Аналітична група за допомогою спеціальних бухгалтерських процедур і звітності має накопичити певний масив інформації за кожною альтернативою, що залишилася після первісного відбору. При цьому бажано, щоб максимальна кількість інформаційних блоків даних не перевищувала десять
Обробка й аналіз даних	Використання економічно-статистичних, математичних методів зіставлення витрат та результатів, а також оцінка соціально-політичних наслідків і факторів
Оцінка альтернатив за обраними критеріями та вибір найкращого з них	Оцінка існуючих альтернатив має проводитися за кількісним і якісним напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників призведе до зростання загальних витрат на шляху до поставленої мети
Розробка рекомендацій щодо прийнятого рішення	Рівень конкретизації визначається менеджментом
Аналіз наслідків рішення	Потрібно відповісти на питання: - чи виправдані труднощі реалізації програми? - чи потрібна спеціальна підготовка (навчання, тренування)? - чи є необхідні ресурси? Поверховий аналіз можливих наслідків альтернативних рішень, недооцінка чи переоцінка їх якості в майбутньому можуть призвести до того, що перед підприємством виникнуть суттєві труднощі та протиріччя. Тут особливо необхідно звернути увагу на розвиток у керівників та працівників, які беруть участь у розробці управлінських рішень, таких творчих здібностей, як чутливість до проблем, швидкість і гнучкість мислення, здатність по-новому визначити проблему, оригінальність мислення

2. Релевантний підхід до прийняття управлінських рішень

Забезпечити прийняття правильного рішення може лише повна, своєчасна та неупереджена інформація, яка є корисною для конкретного випадку. Для цього використовується спеціальна класифікація витрат і доходів, а саме подальшій обробці й аналізу підлягають дані про релевантні доходи та витрати (коротко ми їх розглядали в темі 2).

Релевантні доходи (витрати) – показники, які залежать від рішення, що приймається. **Ознаки:**

- стосуються лише майбутнього, тобто їх можна уникнути при виборі однієї з альтернатив;
- мають різне значення для різних альтернатив;
- безпосередньо пов'язані з конкретною альтернативою;
- стосуються певного майбутнього рішення;
- можуть вплинути на рішення;
- враховуються;

- являють собою майбутні грошові потоки, відмінні для різних альтернатив;
- обмежені альтернативними рішеннями.

Отже, ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться внаслідок прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Вони характеризують додаткові вигоди і втрати, пов'язані з діями щодо здійснення обраної альтернативи.

Поведінка витрат не визначає однозначно їх релевантність:

1) найчастіше релевантними виступають змінні витрати, оскільки основна частина операційних рішень пов'язана зі зміною обсягу діяльності;

Наприклад, якщо керівництво розглядає можливість виготовлення додаткової партії продукції понад план, то для цього необхідно придбати і додаткові матеріали. Але інколи змінні витрати вважаються нерелевантними. Так, якщо матеріали для виробництва певної продукції вже є в наявності на момент прийняття рішення про її додаткове виробництво у звітному періоді, то при оцінці витрат, пов'язаних з такою додатковою партією, вартість цих матеріалів буде нерелевантною, оскільки виникла в минулому.

2) ознаку релевантності можуть набути і постійні витрати, зокрема та їх частина, яку можна класифікувати як прямі витрати стосовно певного сегмента підрозділу. Їх виникнення залежить від того, чи працює підрозділ.

Наприклад, розширення асортименту продукції на підприємстві потребує встановлення нової виробничої лінії. При цьому необхідно додатково залучити спеціалістів по її обслуговуванню. Витрати на оплату праці цих спеціалістів входять до складу виробничих накладних витрат і співвідносяться з конкретним підрозділом. При цьому вони повинні бути додатковими, а отже, й релевантними. Такий самий аналіз проводять і стосовно операційних витрат. Отже, наділяти ті чи інші показники характеристикою «релевантні» слід, виходячи виключно з умов конкретної ситуації.

Нерелевантні доходи (витрати) - показники, на які прийняте рішення не впливає, і які не беруться до уваги при його прийнятті.

До не релевантних витрат відносять:

1) вичерпані витрати, які були понесені підприємством у минулому, до виникнення питання про прийняття рішення. *Наприклад, величина балансової вартості обладнання не зміниться, хоч який би варіант майбутніх дій не обрало підприємство. Такі витрати вже не можна змінити, і вони не впливатимуть на майбутнє рішення;*

На практиці є випадки застосування **вичерпаних (минулих) витрат у процесі прийняття управлінських рішень, зокрема:**

— система оцінки результатів діяльності базується на даних минулих періодів, тому вичерпані витрати використовують для відображення минулих подій у найвигіднішому для менеджменту світлі;

— менеджери прагнуть приховати невдалі результати інвестиційних рішень у минулому;

— включення до прийняття рішення даних про минулі інвестиції дозволяє створити враження, що їх здійснення було необхідно з погляду очікуваних вигід у майбутньому;

— понесені витрати застосовуються як вхідні дані для моделей прогнозування витрат;

— витрати використовуються для обґрунтування необхідності продовження діяти в напрямі, визначеному в минулому, оскільки майбутні вигоди перевищать минулі витрати;

— причини невдалого розвитку подій можуть виникнути завдяки неконтрольованим факторам, які менеджери сподіваються змінити;

— величина вичерпаних витрат у вигляді інвестицій у певний господарський об'єкт може виступати певною межею, яка перешкоджає конкурентам брати участь у функціонуванні ринку.

2) майбутні витрати, виникнення яких пов'язано з іншим рішенням, прийнятим у минулому. Подібні витрати можуть мати як грошовий, так і негрошовий характер. *Наприклад, відсотки з отриманого кредиту, орендна плата, розподілені постійні виробничі витрати. Отже, ці витрати, хоч і виникнуть у майбутньому, проте їх значення завжди буде однаковим за будь-якого обраного альтернативного варіанта.* Релевантними такі витрати можуть стати лише за умови, що в подальшому вони призведуть до відтоку грошових коштів.

Для прийняття поточних рішень важливо змінити традиційний підхід до аналізу інформації, який застосовують у фінансовому обліку. Так, нарахування амортизації об'єктів основних засобів при складанні бухгалтерської звітності розглядається як витрати звітного періоду. Проте при плануванні майбутніх операцій, у тому числі і щодо продажу цих об'єктів, такі витрати в подальших розрахунках участі не беруть.

Вихідною умовою поділу витрат на релевантні і нерелевантні є вплив змін в попиті (споживанні) та пропозиції (постачанні) на ресурси діяльності. Якщо зміни вказаних чинників зумовлюють зміни у витрачанні ресурсів, то такі витрати вважають релевантними і враховують у прийнятті рішень щодо вибору тієї або іншої альтернативи. Це пояснюється таки причинами:

1. Змінні ресурси у разі незмінного обсягу виробництва придбаються і споживаються у міру необхідності (*наприклад, вода — на технологічні цілі*). При цьому обсяг їх споживання підприємством дорівнює обсягу закуплених ресурсів, тобто їх попит та пропозиція однакові. Тому ці змінні ресурси є нерелевантними. Якщо рівень діяльності збільшується, то зростає і попит на ресурси і відповідно їх величина підпадає під визначення релевантної інформації. *Отже, подібний підхід створює можливість для глибшого вивчення змінних витрат на різних рівнях.*

2. Постійні ресурси придбаються завчасно, до моменту їх використання на підприємстві, а тому їх частина на кінець періоду може залишитися неспожитою (нерозподіленою). Аналіз таких ресурсів є більш складним і залежатиме від порядку їх використання в часі:

2.1. Поширюються на діяльність одного періоду. Якщо підприємство прагне розширити обсяг діяльності, **виникає дві ситуації:**

- у разі наявності невикористаних постійних ресурсів інформація про їх споживання в майбутньому буде нерелевантною, оскільки збільшення попиту відбувається в межах невикористаних можливостей без залучення додаткових ресурсів;

- при відсутності такого надлишку постійні ресурси вважатимуться релевантними.

Якщо підприємство зменшує попит на ресурси, наслідки для пропозиції цих ресурсів **також подвійні**:

- залишити пропозицію без змін – витрати нерелевантні;

- скоротити пропозицію відповідно до обсягів зниження попиту на ресурси – витрати релевантні.

2.2. Поширюються на діяльність кількох періодів у майбутньому Такі витрати не впливатимуть на майбутні рішення, оскільки вони авансувалися, а виникнення витрат у майбутньому безпосередньо залежатиме від первинно понесених у минулому витрат. *Наприклад, уклавши договір фінансової оренди, підприємство в майбутньому погашатиме основну суму боргу та сплачуватиме відсотки незалежно від обсягу виробництва продукції.* Але якщо для продовження діяльності необхідно залучити додаткові потужності, то орендна плата, що виникне внаслідок укладання такої орендної угоди, вважатиметься релевантними витратами.

Таким чином, не існує єдиного правила щодо того, які витрати будуть релевантними у всіх можливих випадках. Для класифікації всіх даних за цією ознакою потрібен детальний аналіз кожної ситуації. При цьому чим більший часовий інтервал альтернативи, тим більша кількість показників стає релевантними.

3. Застосування диференційного аналізу для вибору найкращих альтернатив

Вибір найкращої альтернативи, що є одним із етапів прийняття управлінського рішення, базується на концепції диференційного аналізу, який, в свою чергу, базується на визначенні релевантних витрат.

Диференційний аналіз - це процес оцінки наслідків впровадження тієї чи іншої альтернативи, який являє собою складову частину інформаційної системи управлінського обліку і передбачає виділення диференційних даних та їх порівняння.

Наслідки реалізації певного альтернативного рішення оцінюють на основі диференційного аналізу релевантної інформації. В процесі диференційного аналізу визначають та зіставляють диференційні дані, при цьому враховуються всі витрати (як змінні, так і постійні), які змінюються під впливом конкретного рішення.

Диференційні дані - різниця між релевантними даними при прийнятті управлінських рішень. Диференційними даними можуть бути витрати, доходи та фінансові результати підприємства (прибуток або маржинальний дохід). *Наприклад, при розгляді альтернативи щодо придбання автомобіля чи взяття його в оренду, різниця між вартістю автомобіля і загальною сумою орендної плати буде характеризувати диференційні витрати.*

З процесом прийняття рішень пов'язані також альтернативні витрати (доходи).

Альтернативні витрати (доходи) – витрати (доходи), які виникають (зникають), коли підприємство відмовляється від одного варіанта дій на користь іншого. За своєю сутністю - це недоотримані доходи або можливі витрати. Після здійснення остаточного вибору варіанта дій альтернативні витрати (доходи) втрачають своє значення.

Отже, хоч альтернативні витрати безпосередньо в облікових реєстрах ніколи не фіксуються, в процесі прийняття рішень їм слід приділити особливу увагу.

При диференційному аналізі альтернатив необхідно використовувати такі правила:

1. Альтернативу обирають, зважаючи на її прибутковість.
2. Якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи при цьому залишаються незмінними, то найкращим з альтернативних варіантів є той, що спричиняє найменші диференційні витрати.
3. Якщо альтернативний вибір впливає одночасно на величину витрат і на розмір доходів, то найкращим вважається той альтернативний варіант, який забезпечує більший диференційний прибуток (маржинальний дохід).
4. 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.
5. Порівняння та вибір варіанта рішення обов'язково має відбуватися за участю осіб, які виконуватимуть рішення, а не тільки учасниками аналітичної групи.

Таким чином, процес прийняття рішень є настільки складним та багатофакторним, що його можна розглядати як особливий вид діяльності, близький до мистецтва, який вимагає високої кваліфікації, практичного досвіду, розвинутої інтуїції.

Практично Ви здійсните поділ витрат на релевантні та не релевантні, проаналізуєте їх за допомогою диференційного аналізу на практичних заняттях.

4. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень

Типовими варіантами альтернативних рішень є:

1. Рішення стосовно спеціального замовлення - означає прийняття чи відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції чи надання послуг, ціна яких пропонується нижче за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва даної продукції (послуг). При цьому у підприємства є вільні виробничі потужності.

Для прийняття рішення необхідно визначити собівартість виробництва одиниці продукції, яка базується на релевантних витратах, та порівняти її з ціною, що пропонується. При цьому, релевантними витратами виступають змінні витрати, оскільки збільшення обсягу реалізації зумовлює одночасне зростання цих витрат. Відповідно постійні витрати найчастіше розглядаються як нерелевантні, оскільки, по-перше, це рішення стосується короткого

проміжку часу, протягом якого неможливо різко змінити виробничі потужності, а по-друге, діяльність продовжує відбуватися в релевантному діапазоні. Таким чином, якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж релевантні виробничі витрати на одиницю продукції, спеціальне замовлення слід прийняти, що дозволить підприємству отримати додатковий прибуток.

2. Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності - передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу щодо доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства. Найчастіше виникає при наявності у підприємства збиткового сегмента.

Для прийняття рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати для чого порівнюють звіти про фінансові результати до ліквідації сегмента та після. Такі звіти складають на основі калькулювання змінних витрат. Оскільки діяльність сегмента буде припинена, то зникнуть і його змінні витрати. Крім того, слід проаналізувати постійні витрати підприємства і виділити з їх складу ті, які прямо зіставляються зі збитковим сегментом. Це - так звані прямі постійні витрати, яких можна уникнути у разі припинення діяльності цього сегменту. У цілому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність ліквідації конкретного сегмента, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Таким чином, релевантними будуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, що безпосередньо пов'язані з його діяльністю, а також про доходи цього сегмента.

3. Рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх зовні (аутсорсинг) - полягає у встановленні вигідніших умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат. Властиві тим виробництвам, технологічний цикл яких включає складальні операції.

Для прийняття рішення необхідно порівняти ціну придбання одного напівфабрикату з витратами на його виготовлення власними силами. При цьому релевантними даними будуть: закупівельна ціна одиниці, змінні витрати на виробництво одиниці та частка постійних виробничих витрат, яких можна уникнути.

У разі відсутності у підприємства вільних виробничих потужностей рішення може бути іншим. Так, якщо підприємство вирішує розпочати власне виробництво напівфабрикату і за рахунок цього зменшити виробництво іншої продукції, то втрачений через це маржинальний дохід розглядатиметься як можливі витрати.

4. Рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів - необхідність зумовлена існуванням певних факторів, які обмежують виробництво або реалізацію продукції (послуг). Так, для виробництва різних видів продукції може застосовуватися те обладнання, робочі можливості (кількість машино-годин, праці) якого обмежені. Тому перед підприємством постає завдання визначити оптимальну виробничу програму, яка дозволить отримати максимальний прибуток за існуючих обмежень. *Такими*

обмеженнями можуть бути чинники як внутрішнього, так і зовнішнього характеру (наприклад, попит на продукцію, фінансування, матеріальні та трудові ресурси тощо).

Для прийняття рішення необхідно визначити маржинальний дохід на одиницю обмежуючого фактора для кожного виду продукції як співвідношення маржинального доходу і обсягу обмеженого ресурсу. Одержані дані розташовують у порядку зменшення їх значення, що дозволить визначити послідовність виробництва кожного виду продукції (послуг). Необхідно звернути увагу на те, що при існуванні двох або більше обмежень (на кваліфіковану робочу силу та на виробничу площу) для прийняття оптимального рішення потрібно застосовувати лінійне програмування (моделі оптимізації).

Крім того, слід враховувати і якісні чинники, наприклад, щодо втрати постійного покупця через неможливість виконання замовлення: складена виробнича програма не дозволяє виробити необхідну кількість певного виду продукції, тому що маржинальний дохід на одиницю обмежуючого фактора для цієї продукції є найменшим. Правильно здійснений вибір щодо структури виробництва суттєво впливає на фінансовий результат і дозволяє значно поліпшити його.

5. Рішення стосовно методу визначення ціни продукції (послуги) - є обов'язковою умовою здійснення підприємницької діяльності, оскільки прибутковість бізнесу безпосередньо залежить від встановлення оптимальної ціни реалізації за існуючих величин витрат, комбінації та обсягу реалізації. Тому одне з основних питань управління діяльністю підприємства полягає у встановленні ціни, яка забезпечила б задовільний рівень рентабельності.

Процес ціноутворення складається з кількох етапів, одним з яких є встановлення кінцевої ціни реалізації. Для встановлення кінцевої ціни використовують різні варіанти розрахунку:

1. Для зовнішніх споживачів:

1.1. Ціна орієнтована на витрати: Приблизно 50 % підприємств віддають перевагу застосуванню підходів, орієнтованих на витрати.

○ **На основі принципу «витрати плюс»** (найпоширеніший метод). Ми будемо калькулювати собівартість за повними витратами.

$$O_{i\ddot{a}} = \hat{A}_{i\ddot{a}} + \hat{I}_{i\ddot{a}} ,$$

де V_{od} – повні витрати на виробництво одиниці продукції, грн, N_{od} – націнка, яка відповідає запланованій нормі прибутковості, при цьому обсяг реалізації не враховується, грн.

○ **На основі вартості часу і матеріалів.**

○ **На основі цільового прибутку** - встановлення ціни має забезпечити отримання запланованої величини прибутку за певного обсягу реалізації. Величину націнки і значення відсотку націнки розраховують у такий спосіб:

$$\hat{I}_{i\ddot{a}} = \hat{A}_{i\ddot{a}} * \hat{I} \% ,$$

$$\hat{I} \% = \frac{\hat{I}\delta + \hat{I}\hat{A}}{\hat{C}\hat{I}_{i\ddot{a}} * \hat{I}\delta\grave{e}} ,$$

де $H_{од}$ – націнка на одиницю продукції, грн; $V_{од}$ – повні витрати на одиницю продукції, грн; $H\%$ – відсоток націнки; Pr – запланований обсяг прибутку від реалізації, грн; $ПВ$ – постійні витрати, грн; $ЗМод$ – змінні витрати на одиницю продукції, грн; $Орл$ – обсяг реалізації продукції, грн.

- На основі витрат світових ринків.

1.2. Ціна орієнтована на попит (граничне ціноутворення) - вивчення споживчого попиту на продукцію за різних рівнів цін та встановлення ціни на рівні, що оптимізує прибуток підприємства.

1.3. Ціна орієнтована на конкурентів - вивчення цінових стратегій конкурентів і розрахунок величини ціни на певний відсоток вище чи нижче за їх ціни.

2. Для внутрішніх споживачів (порядок такої ціни ми розглянемо в темі 9).

В процесі прийняття операційних і тактичних рішень можуть бути:

1. Рішення щодо оптимального обсягу матеріальних запасів - визначають на основі обчислення і аналізу сукупних релевантних витрат на формування запасів при різній кількості і різних обсягах виробництва, графічно чи на підставі розрахункових формул.

Оптимальний обсяг закупівлі ресурсів розраховують за моделлю Баумоля:

$$\zeta_{opt} = \sqrt{\frac{2 * \dot{I} * \hat{A}_{\zeta}}{\hat{A}_{\zeta a}}},$$

де Z_{opt} – оптимальна потреба у запасах на певний період, кг; Π – загальна потреба в запасах, кг; V_z – витрати на оформлення і виконання одного замовлення, грн; V_zb – витрати на збереження одиниці запасів, грн.

Приймаючи остаточне рішення щодо обсягу закупівлі запасів, слід пам'ятати, що при надто малих обсягах закупівлі можуть зрости ціни за терміновість виконання замовлень. У роботі підприємства можуть виникнути простої внаслідок нестачі запасів або порушення постачальниками термінів і обсягів їх постачання, а також можуть зрости витрати підприємства на закупівлю запасів унаслідок зміни ринкових цін на товарно-матеріальні цінності чи зміни валютних курсів.

У процесі управління запасами слід керуватися законом Парето (Був сформульований цим італієць-швейцарським вченим у кінці XIX ст. на основі аналізу розподілу доходів, і багатства в Італії. Парето встановив, що 80% доходів і багатства належить 20% населення країни.):

- 80% доходу підприємство найчастіше отримує від 20% своїх замовників і клієнтів;
- 20% асортиментного переліку продукції забезпечує підприємству 80% прибутку;
- 80% вартості запасів підприємства припадає на 20% асортиментного переліку його запасів тощо.

З огляду на це, запаси підприємства доцільно поділити на три основні групи:

1) 20% асортиментного переліку запасів, вартість яких становить 80% від загальної вартості запасів;

2) 30 % асортиментного переліку запасів, вартість яких становить 15% від їх загальної вартості;

3) 50% асортиментного переліку запасів, вартість яких складає 5% загальної вартості запасів.

Найбільшу увагу у процесі управління менеджери мають приділяти запасам першої групи.

2. Рішення щодо управління дебіторською заборгованістю. Для цього аналізують:

а) середню тривалість обороту дебіторської заборгованості підприємства;

б) структуру дебіторської заборгованості за термінами оплати;

в) відсоток простроченої дебіторської заборгованості (за термінами) та безнадійної дебіторської заборгованості;

д) частку грошових надходжень щодо загальної суми дебіторської заборгованості підприємства.

Для забезпечення ефективного управління дебіторською заборгованістю усіх дебіторів підприємства розподіляють, відповідно до закону Парето:

- 20% дебіторів, які забезпечують 80% заборгованості;
- 30% дебіторів, які забезпечують 15% заборгованості;
- 50% дебіторів, які забезпечують 5% заборгованості;

У процесі управління дебіторською заборгованістю менеджерам підприємства потрібно, насамперед, звертати свою увагу на дебіторів, які належать до першої групи.

Тема 8: «Бюджетування і контроль»

1 Сутність бюджетування.

2 Організаційні аспекти процесу бюджетування. Види і формати бюджетів.

3 Методика складання бюджетів.

4 Організація контролю за виконанням бюджету.

5 Контроль на основі гнучких бюджетів.

1. Сутність бюджетування

В управлінському обліку поняттю план відповідає термін «бюджет».

Бюджет (або кошторис) — це фінансовий документ, створений до виконання передбачуваних дій. Це прогноз майбутніх фінансових операцій.

Бюджет — кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, що звичайно показує плановану величину доходу, що повинна бути досягнута, і (або) витрати, які повинні бути понесені

протягом цього періоду, і капітал, якому необхідно залучити для досягнення даної мети.

Отже, бюджет можна вважати інструментом фінансового менеджменту.

Складання бюджетів має такі цілі:

1. Розробка концепції ведення бізнесу: планування фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період.
2. Оптимізація витрат і прибутку підприємства.
3. Координація — узгодження діяльності різних підрозділів підприємства.
4. Комунікація — доведення планів до відомості керівників різних рівнів.
5. Мотивація керівників на місцях на досягнення цілей організації.
6. Контроль й оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом.
7. Виявлення потреб у грошових ресурсах й оптимізація фінансових потоків.

*У свою чергу, процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**.*

Бюджетування — динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання.

Бюджетування — це, з одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого боку — управлінська технологія, призначена для вироблення й підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень.

Бюджетування дозволяє управляти фінансами як окремого бізнесу, так і підприємства в цілому, визначаючи набір видів бізнесу, строки й напрямки реструктуризації й т. п.

Бюджети розробляються як в цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності суб'єкта господарювання.

Тому бюджетування звичайно розглядають як **двосторонній потік інформації**:

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

В широкому змісті бюджетування - система тотального планування й контролю цілей, потенціалу, заходів і ресурсів, необхідних для їхнього досягнення. **Як засіб бюджетування** є інструментом досягнення більш високих результатів діяльності організації за допомогою підвищення ефективності процесів керування. За допомогою цього інструмента можливо описувати майбутні й фактичні події у взаємозв'язку із поточними процесами на підприємстві й підрозділах, що дає можливість визначити, яким чином отримано саме такий результат, а не інший, а також допомагає визначити, що і як потрібно зробити для отримання бажаного результату.

У процесі бюджетування спочатку визначаються формати й регламенти. Потім вирішується питання про те, як у рамках запрограмованих форматів здійснювати фінансове планування й вести облік

Відома й інша точка зору на вибір обґрунтованої послідовності рішення цього завдання — спочатку треба зрозуміти, як планувати (тобто зрозуміти, що є методикою фінансового планування), після чого визначати можливі формати й регламенти з організації процесу фінансового планування й бюджетування в цілому. Необхідно звернути увагу на те, що для кожного конкретного підприємства система бюджетування розробляється особисто й навряд чи можна буде знайти два підприємства, з однаковою системою бюджетування. Проте, схема розробки й впровадження системи бюджетування може бути загальною для всіх компаній (до певного рівня декомпозиції), але результат застосування даної технології на різних підприємствах буде різнитися, оскільки використовуватимуться різні фінансові моделі бюджетування.

Фінансова модель бюджетування визначає порядок і схему розрахунків усіх показників бюджетних форм, прийнятих у компанії.

Для того щоб підтримувати фінансову модель бюджетування, необхідно затвердити **бюджетний регламент**, що буде визначати організаційну схему процесу фінансового планування й контролю на підприємстві. Тому необхідно визначити формати опису бюджетної системи й бюджетного регламенту.

Бюджетна система компанії— сукупність процесів/функцій, (компонент бюджетування й бюджетних регламентів), що визначають послідовність, правила, строки й відповідальних за розрахунки бюджетів, формування звітів, аналіз виконання бюджетів і прийняття рішень.

Регламент системи бюджетування — документи, що представляють у систематизованій формі опис процедур фінансово-економічного планування, обліку, аналізу й контролю, що діють у компанії.

Процеси/функції бюджетування — відособлено стійкий вид діяльності, пов'язаний із плануванням, обліком, аналізом і контролем фінансово-економічних показників діяльності компанії.

Компоненти бюджетування складаються із двох розділів: об'єкти компанії, по яких ведеться бюджетування й сукупність планів і звітів системи бюджетування.

Об'єкти бюджетування — об'єкти компанії, по яких ведеться планування, облік, аналіз і контроль виконання бюджетів

Набір об'єктів бюджетування, що буде прийнятий у компанії, залежить від декількох факторів, у тому числі й від інформації, яка використовується керівниками компанії для прийняття рішень.

Наприклад, якщо при ухваленні рішення про розподіл фінансових ресурсів між напрямками діяльності компанії необхідно знати оцінку фінансово-економічної ефективності кожного напрямку діяльності, то до об'єктів бюджетування повинні входити бізнес-напрямки. Якщо в компанії розроблена й впроваджена фінансова структура, то для ефективного управління компанією необхідно вести планування й контроль у розрізі центрів фінансового обліку.

Таким чином, відповідно до розробленої фінансової моделі визначається необхідний набір об'єктів бюджетування.

Об'єкти бюджетування:

- > бізнес-напрямок;
- > структурні ланки компанії;
- > центри фінансового обліку;
- > основні бізнес-процеси компанії;
- > проекти компанії.

Конкретний набір об'єктів бюджетування визначається, виходячи з конкретної компанії відповідно до принципу доцільності ускладнення системи бюджетування. Деякі компанії на початковій стадії впровадження системи бюджетування можуть обмежитися тільки фінансовими бюджетами, тобто впроваджувати систему фінансового планування й контролю стосовно тільки компанії в цілому, використовуючи прості фінансові моделі бюджетування. Надалі архітектура бюджетної системи може ускладнюватися (у міру необхідності) і компанія буде переходити на використання більш складних фінансових моделей.

Головний зміст бюджетування зводиться до підвищення фінансово-економічної ефективності й фінансової стійкості підприємства шляхом координації зусиль всіх підрозділів на досягнення кінцевого, кількісно певного результату.

Впровадження системи бюджетування дозволяє підприємству:

- > складати реальні прогнози фінансово-господарської діяльності;
- > вчасно виявляти найбільш вузькі місця в керуванні підприємством, використовуючи інструменти різноманітного аналізу;
- > швидко підрахувати економічні наслідки при можливих відхиленнях від плану за допомогою фінансових моделей і прийняти ефективне управлінське рішення;
- > скоординувати роботу структурних підрозділів і служб на досягнення поставленої мети;
- > підвищити керованість компанії за рахунок оперативного відстеження відхилень факту від плану й своєчасного прийняття рішень.

Очікувані результати після впровадження бюджетування:

- > впровадження процедур регулярного фінансового планування й контролю над виконанням бюджету;
- > навчання фахівців фінансових служб методикам фінансового планування й аналізу;
- > складання річного бюджету підприємства;
- > поліпшення керованості компанії за рахунок закріплення повноважень, встановлення відповідальності менеджерів компанії й вдосконалювання оргструктури;
- поліпшення фінансових показників роботи компанії за рахунок вдосконалювання системи фінансового планування й контролю.

Основні функції системи бюджетування:

- розробка планових фінансово-економічних цілей;

- контроль досягнення планових цілей за допомогою своєчасного зіставлення фактичних і запланованих результатів;
- аналіз та дослідження причин відхилення;
- коректування планів.

Завдання процесу бюджетування:

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо;

- попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливість запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;

- координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному та грошовому вимірі, що необхідно зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальнику відділу збуту;

- оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);

- здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно прийняті заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

2. Організаційні аспекти процесу бюджетування. Види і формати бюджетів

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

Залежно від поставлених завдань розрізняють бюджети:

- а) генеральні й часткові;
- б) гнучкі й статичні.

Бюджет, що охоплює загальну діяльність підприємства — **генеральний (загальний) бюджет**. Ціль генерального бюджету — підсумувати кошториси й плани різних підрозділів підприємства (частки — бюджети). Генеральний бюджет складається із двох частин — операційного й фінансового бюджетів.

Залежно від цілей порівняння й аналізу показників діяльності підприємства бюджети поділяються на статичні (тверді) і гнучкі.

Статичний бюджет — бюджет організації, розрахований на конкретний рівень ділової активності. Доходи й витрати плануються виходячи з одного рівня реалізації. Всі бюджети, що входять у генеральний бюджет, статичні. При порівнянні статичного бюджету з фактично досягнутими результатами не враховується реальний рівень діяльності організації, тобто всі фактичні результати зрівнюються із прогнозованими поза залежністю від досягнутого обсягу реалізації.

Гнучкий бюджет — бюджет, що складається не для конкретного рівня ділової активності, а для певного його діапазону, тобто передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Для кожного можливого рівня реалізації тут визначена відповідна сума витрат. Гнучкий бюджет урахує зміну витрат залежно від зміни рівня реалізації, вона являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками.

В основі складання гнучкого бюджету лежить поділ витрат на змінні й постійні. Якщо в статичному бюджеті витрати плануються, то в гнучкому бюджеті вони розраховуються. В ідеальному випадку гнучкий бюджет складається після аналізу впливу змін обсягу реалізації на кожен вид витрат.

Для змінних витрат визначають норму розраховуючи на одиницю продукції, тобто розраховують розмір питомих змінних витрат. На основі цих норм у гнучкому бюджеті визначають загальну суму змінних витрат залежно від рівня реалізації.

Постійні витрати не залежать від обсягів виробництва й реалізації, їхня сума залишається незмінною як для статичного, так і для гнучкого бюджетів.

На відміну від фінансової звітності, **форми бюджетів не стандартизовані**, їх структура залежить від об'єкта планування, розміру організації й ступеня кваліфікації розроблювачів.

В економічній літературі бюджети класифікують за кількома ознаками:

1) За колом охоплення операцій підприємства та рівнем відповідальності:

➤ *Функціональні бюджети* являють собою окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера.

➤ *Зведений бюджет* — це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності. Зведений бюджет — це деталізований план на майбутнє. Звичайно процес його формування здійснюється протягом шести місяців до початку бюджетного року.

2) за призначенням:

➤ *Операційні бюджети* являють собою сукупність бюджетів, які відображають доходи та витрати підприємства.

➤ *Фінансові бюджети* — це сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

➤ *Бюджет капітальних інвестицій* відображає потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів

праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії.

3) за часовою ознакою:

➤ *Довгострокові й короткострокові бюджети.* Стосовно до наших умов представляється цілком раціональним вважати короткостроковими бюджетами кварталні й менші, а довгостроковими – від року до трьох. Найчастіше на підприємствах довгострокове й короткострокове бюджетування поєднуються в єдиний процес. У цьому випадку короткостроковий бюджет складається в рамках розробленого довгострокового й підтримує його, а довгостроковий уточнюється по закінченні кожного періоду короткострокового планування і як би «прокочується» уперед ще на один період. При цьому короткостроковий бюджет є більш деталізованим і несе набагато більше контрольних функцій, ніж довгостроковий, котрий в основному служить для цілей планування.

4) за методикою складання:

➤ *Статичні й гнучкі бюджети.* У першому випадку цифри перебувають поза залежністю від обсягів виробництва й т. п., у другому— витрати ставляться як правило, в залежність від якогось параметра, що характеризує обсяг виробництва або продажів.

➤ *Гнучкі бюджети за методикою складання бувають:*

Бюджети «зверху вниз» й «знизу вверху». Вибір залежить від вихідних передумов до складання бюджету. Якщо бюджет складається з метою планування шляхів досягнення стратегічних цілей, то і його формування ведеться за принципом «зверху вниз». У цьому випадку керівництвом компанії ставляться деякі загальні завдання, наприклад, підвищити обсяг продажів на 15 %, а менеджери підрозділів повинні підганяти свої плани під ці встановлені рамки. Інший випадок— підготовка бюджету як засіб збору інформації про стан компанії. Для цих цілей все відбувається у зворотному порядку: дані збираються з підрозділів у вищого керівництва, консолідуються в бюджет підприємства.

Бюджети з нульовим рівнем і спадкоємні бюджети. Перший варіант — це бюджет, що щоразу складається заново, «з нуля». На противагу йому, у спадкоємного бюджету є щось подібне до шаблону, у який при черговому бюджетуванні лише вносяться корективи, що відбивають поточні зміни в порівнянні з установленим процесом.

Постатейні бюджети передбачають тверде обмеження суми по кожній окремій статті витрат без можливості перенесення в іншу статтю.

Бюджети з тимчасовим періодом припускають, що не витрачений на кінець періоду залишок засобів не переноситься на наступний період.

Термін часу, який охоплює бюджет, називають **бюджетним періодом**. Звичайно бюджет складають на досить тривалий період, щоб мати можливість показати ефект обраної керівництвом господарської політики, але водночас досить короткий, щоб оцінки були зроблені з достатньою точністю. Це правило передбачає складання кількох видів бюджетів, які охоплюють різні проміжки часу. Операційний і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні

або декаду. Зверніть увагу, що чим коротший бюджетний період, тим складніше сформувати бюджет, оскільки зростає роль непередбачуваних чинників. Наприклад, визначити обсяг продажу за кожний тиждень набагато складніше, ніж встановити його величину в цілому на місяць. У свою чергу, бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.

У процесі складання бюджетів підприємства застосовують різні підходи. Найчастіше бюджети вважають статичними, тобто такими, які відображають майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності. Інший шлях їх підготовки — формування так званих безперервних бюджетів. Цей підхід подовжує часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів. Протягом виконання бюджету у звітному місяці (кварталі) нові бюджети на місяць (квартал) постійно додаються до існуючого бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет, складений на рік. Це дає змогу прогнозувати майбутні відхилення та вживати необхідних заходів для їх попередження.

Зведений бюджет складається з :

Операційного:

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

Фінансового:

- Бюджет грошових коштів
- Бюджетний баланс.

Що ж форматів операційних бюджетів, то для них не існує стандартних форматів. Кожна компанія вибирає зручний для себе формат операційних бюджетів.

Формати звітів повинні збігатися з форматами планів, інакше неможливо буде провести плановофактичний аналіз. На багатьох підприємствах процес фінансового планування й контролю організований таким чином, що плануванням займається одна служба (наприклад, планово — економічний відділ), а звітну інформацію готує інший відділ (наприклад, бухгалтерія). Причому планова й звітна інформація готується зовсім у різних форматах.

Звіт за результатами бюджетного аналізу — фінансовий документ, що подає в систематизованій формі на заданому інтервалі часу основні висновки про ефективність виконання бюджету й пропозиції по коректуванню вихідних гіпотез і припущень на майбутні періоди.

Постановка бюджетування торкається всіх відділів і служби компанії, а не тільки фінансової служби як прийнято вважати, тобто всі будуть задіяні в процесі бюджетування, тому для ефективного функціонування системи бюджетування необхідно налагодити організаційні процедури всередині компанії, підтримувані відповідною організаційною документацією.

Регламенти бюджетування розділяють на часові й організаційні.

Часовий регламент бюджетування містить: часовий регламент планування; часовий регламент обліку; часовий регламент аналізу.

Організаційний регламент бюджетування містить: організаційний регламент планування; організаційний регламент обліку; організаційний регламент аналізу.

Існує безліч різних схем постановки технології бюджетування на підприємстві. Проте, у кожній із цих схем повинен бути обов'язковий елемент, пов'язаний з описом й аналізом діючої на даний момент системи бюджетування, тому що на всіх підприємствах обов'язково присутні елементи фінансового планування й контролю, але на одних підприємствах дана технологія поставлена більш чітко ніж на інших.

Для впровадження в компанії системи бюджетного керування необхідно здійснити такі заходи:

1. Експрес-діагностика діяльності компанії

1.1. Організаційна діагностика (структурна схема компанії, штатний розклад, посадові інструкції, інші організаційні документи, що регламентують діяльність компанії)

1.2. Фінансово-економічний аналіз діяльності компанії за попередні періоди — аналіз динаміки фінансово-економічних показників

1.3. Опис й аналіз існуючої системи фінансового планування й контролю

1.4. Функціональна діагностика по напрямках:

- збут;
- виробництво;
- постачання;
- НИОКР;
- загальфірмові служби.

1.5. Інформаційна діагностика— аналіз інформаційних потоків у функціональних розрізах:

- збут;
- виробництво;
- постачання;
- НИОКР;
- загальфірмові служби.

2. Побудова фінансово-економічної моделі бюджетування.

2.1. Визначення основних цілей і завдань системи бюджетування— формування переліку кількісних показників діяльності компанії й підрозділів, якими керівникам необхідно керуватися для прийняття управлінських рішень. Аналіз джерел інформації, які можна буде використати при проведенні планово-контрольних розрахунків по компанії й підрозділах.

2.3. Побудова інформаційної моделі формування планової інформації з компанії і підрозділів.

2.4. Побудова інформаційної моделі формування фактичної інформації з компанії й підрозділів.

2.5. Побудова інформаційної моделі аналізу виконання бюджету компанії й підрозділів.

2.6. Визначення переліку й складу аналітичних й управлінських звітів, необхідних для функціонування моделі бюджетування по напрямках:

- компанія в цілому;

- функціональні напрямки;
- збут;
- виробництво;
- постачання;
- загальфірмові служби.

3. Формування організаційних процедур функціонування системи бюджетування

3.1.Визначення порядку формування планових показників бюджету компанії й підрозділів.

3.2.Визначення порядку формування фактичних показників бюджету компанії й підрозділів.

3.3.Визначення порядку контролю виконання бюджету компанії й підрозділів.

3.4.Організаційний порядок проведення аналізу виконання бюджету компанії й підрозділів.

3.5.Організаційний порядок проведення коректування планів цілей, заходів і бюджетів підрозділів і компанії в цілому.

4. Проведення організаційних змін у компанії.

4.1.Відкриття додаткових підрозділів для підтримки функціонування системи бюджетування.

4.2.Визначення додаткових функцій й обов'язків, пов'язаних з підтримкою функціонування системи бюджетування.

4.3.Формування й введення в дію пакета організаційних документів, що регламентують функціонування системи бюджетування.

При постановці бюджетування важливо не просто розуміти загальне призначення фінансового планування для прийняття управлінських рішень, але й те, які завдання в умовах конкретного підприємства або фірми покликане забезпечити бюджетування. Насамперед мова йде про завдання, що відповідають головним цілям компанії. Тому при постановці бюджетування необхідно:

- сформулювати головні фінансові й нефінансові цілі;
- виявити, за допомогою яких показників можна контролювати досягнення цих цілей;
- визначити завдання (для досягнення головних цілей), які можуть бути вирішені за допомогою бюджетування.

Для багатьох керівників підприємств, які впроваджують систему бюджетування, однією із серйозних проблем є саме перекладення загальних, часто розмитих цілей у систему конкретних, що мають чітке кількісне вираження показників.

3. Методика складання бюджетів

Повноцінне внутрішньофірмове бюджетування, тобто бюджетування як управлінська технологія, включає три складові частини:

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

функціонального призначення й т. п.

2. *Організація бюджетування*, що включає фінансову структуру компанії (склад центрів обліку — структурних підрозділі або бізнесу підприємства чи компанії, що є об'єктами бюджетування), бюджетний регламент і механізми бюджетного контролю (процедури складання бюджетів, їхнього подання, узгодження й твердження, порядок наступного коректування, збору й обробки даних про виконання бюджетів), розподіл функцій в апараті керування (між функціональними службами й структурними підрозділами різного рівня) у процесі бюджетування, систему внутрішніх нормативних документів (положень, посадових інструкцій і т. п.).

3. *Автоматизація фінансових розрахунків*, що передбачає не тільки складання фінансових прогнозів (включаючи аналіз, розрахунок різних варіантів фінансового стану підприємства і його окремих видів бізнесу), але й постановку так званого суцільного управлінського обліку, у рамках якого в будь-який час (хоч по хвилині) можна одержувати оперативну інформацію про хід виконання раніше прийнятих (затверджених) бюджетів (про рух грошових коштів, рівні витрат, структурі собівартості, нормі й масі прибутку й т. п.), та ще по окремих видах господарської діяльності підприємства або його структурних підрозділів (по видах виробів, по окремих контрактах, по філіях або дочірніх компаніях і т. п.), а не тільки для юридичної особи в цілому (що почасти роблять, нехай з вадами й недоречностями, деякі бухгалтерські програми).

Якщо зі схеми випадає хоча б один складений елемент, то навряд чи можна розраховувати на успіх постановки бюджетування й на те, що воно допоможе вирішити проблеми в області керування фінансами.

Не варто забувати й про принципи бюджетування, серед яких найбільш важливими є:

- методологія бюджетування, базується на західних принципах фінансового менеджменту;
- безперервне складання й коректування бюджетів;
- дотримання принципів конфіденційності;
- уніфікованість форматів, процедур і регламентів.

План дій по постановці бюджетування

1. Формулювання цілей і завдань бюджетування як управлінської технології у відповідності до специфіки бізнесу компанії.

2. Визначення принципів бюджетування в компанії.

3. Затвердження методологічних засад бюджетування на підприємстві.

4. Аналіз фінансової структури.

5. Визначення видів бюджетів.

6. Визначення бюджетних форматів.

7. Затвердження бюджетного регламенту.

8. Розподіл функцій апарату керування.

9. Складання графіка документообігу.

10. Автоматизація бюджетування.

Бюджети можуть розроблятися на річній основі (з розбивкою по місяцях) і на основі безперервного планування (протягом 1 кварталу переглядається

кошторис на 2 квартал і складається кошторис на 1 квартал наступного року, бюджет увесь час проектується на рік уперед).

Операційний і фінансовий бюджет утворюють генеральний бюджет підприємства.

Оскільки основою для розробки фінансових планів є бюджети поточної діяльності, розглянемо далі складання поточних бюджетів.

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

Слід зазначити, що обов'язковою умовою бюджетування є поділ всіх витрат підприємства на змінну та постійну частини. Таке розмежування дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними даними.

Бюджет продажу. Найбільш складний аспект бюджетування, оскільки містить значну частку суб'єктивізму. Бюджет продажу має відображувати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік (місяць, квартал тощо). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи (індикативний метод, історичний аналіз, функціональний метод тощо). При цьому необхідно врахувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців, сезонні коливання у виробництві тощо. Слід зауважити, що навіть незначні відхилення фактичного обсягу продажу від запланованого можуть привести до суттєвих змін більшості показників зведеного бюджету порівняно з їх фактичними величинами.

Бюджет виробництва. Для своєчасного реагування на запити ринку підприємству необхідна скоординованість дій виробничого підрозділу і відділу збуту. Бюджет виробництва — це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. Він визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперебійного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

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

$$\text{НОВП} = O_i + \text{ЗГП}_k - \text{ЗГП}_n$$

де НОВП — необхідний обсяг виробництва продукції;

O_i — обсяг реалізації i -го виду продукції в майбутньому періоді;

ЗГП_k — залишки готової продукції i -го виду на кінець періоду;

ЗГП_n — залишки готової продукції i -го виду на початок періоду.

Виявлення розбіжностей між прогнозом продажу і виробничими можливостями підприємства дає змогу заздалегідь вжити відповідних коригуючих заходів. У такий спосіб можна уникнути можливих втрат, коли рівень виробництва не дає змоги реалізувати заплановану кількість продукції.

Запаси необхідні підприємству для безперебійного функціонування. Необхідні запаси можна визначити на основі бюджету реалізації й наявної на підприємстві інформації про швидкості оборотності кожного із цих видів оборотних активів підприємства.

Доцільно прогнозувати залишки готової продукції та незавершене виробництво.

Так, необхідний запас готової продукції розраховують по формулі:

$$ЗГП_k = O_i * t_i / T$$

де $ЗГП_k$ — запас готової продукції i -го виду на кінець періоду;

O_i — обсяг реалізації i -го виду продукції в майбутньому періоді;

t_i — середній строк зберігання готової продукції i -го виду на складі (у днях);

T — тривалість майбутнього періоду (у днях).

Запас готової продукції залежить від t — середнього строку зберігання готової продукції. Але варто орієнтуватися не стільки на ситуацію, що склалася на підприємстві, скільки на оптимальний час зберігання запасів на складі.

Але для забезпечення безперервності виробничого процесу підприємству необхідний деякий запас незавершеної продукції. Запаси незавершеної продукції розраховують аналогічно запасам готової продукції за тим виключенням, що замість строку зберігання враховують тривалість виробничого циклу:

$$НЗВ_k = O_i * t_i * K / T,$$

де $НЗВ_k$ — запас незавершеного виробництва i -го виду продукції на кінець періоду;

O_i — обсяг випуску i -го виду продукції на майбутній період;

t_i — тривалість виробничого циклу (у днях);

K — коефіцієнт готовності незавершеного виробництва (звичайно приймають рівним 50%).

Отже, уточнений обсяг виробництва продукції i -го виду дорівнює необхідному обсягу виробництва продукції, скоректованому на зміну запасів незавершеного виробництва.

$$УОВГП = НОВП + НЗВ_k - НЗВ_{п}$$

Невід'ємними компонентами бюджету виробництва є:

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

Бюджет прямих матеріальних витрат. Бюджет потреб у матеріалах складають у натуральному й вартісному вираженні. Його ціль — визначення кількості матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції й кількості матеріалів, які необхідно закупити протягом планованого періоду.

Попередньо розраховуємо витрату матеріалів за видами продукції.

Здебільшого витрати на матеріали є змінними, а тому потреби в матеріалах у натуральному вираженні можна розрахувати за такою формулою

$$M = H * O + M_k$$

H — норма витрати на одиницю продукції;

O — обсяг виробництва;

M_k — запас матеріалів на кінець періоду.

Однак існують матеріали, витрата яких залежить не від обсягу випуску, а від тривалості планованого періоду T (наприклад, допоміжні матеріали, каталізатори й ін.). У цьому разі застосовується така формула:

$$M = H * T$$

Обсяг закупівель дорівнює різниці між потребою в матеріалах і запасом, наявним на підприємстві до початку планового періоду.

$$Z = M - M_k$$

Вартість закупівель $Z_{gr} = Z * C$,

де Z — обсяг закупівель (у натуральному вираженні);

C — ціна.

Закупівель і середнього строку оплати складається графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів (це важливо для прогнозування грошових потоків і складання фінансового плану).

Бюджет прямих витрат на оплату праці. Бюджет прямих витрат на оплату праці складається на базі виробничої програми.

Для визначення планових витрат на оплату праці очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції помножують на трудомісткість одиниці продукції, а потім отриману трудомісткість випуску помножують на вартість 1 чол/год (тобто середню годинну тарифну ставку). Витрати на оплату праці також розраховують по центрах витрат (видах робіт, ділянках), а потім зводять у єдину форму. Важливо, щоб при цьому зберігся поділ на постійні й змінні витрати.

Бюджет накладних виробничих витрат відображає обсяг усіх витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну, так і постійну частину. Для їх розмежування використовують метод вищої-нижчої точки, метод регресії тощо. Бюджетування і контроль цієї частини виробничих витрат є одними з найскладніших завдань менеджменту, оскільки відсутня пряма залежність їх величини від обсягу діяльності. Проте такі кроки можуть принести підприємству значні додаткові вигоди. Тому кожне підприємство має самостійно розробити засоби оптимізації накладних виробничих витрат. З цією метою бюджетування накладних витрат вимагає здійснення оцінок на базі як внутрішніх економічних умов (запланований рівень виробництва, виробничі можливості тощо), так і зовнішніх чинників (зростання податків тощо).

Загальновиробничі витрати містять у собі цехові витрати на утримання й експлуатацію устаткування. Ці витрати можуть бути як змінними, так і постійними.

Бюджет собівартості готової продукції. Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до

складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. З цією метою враховують зміну залишків незавершеного виробництва за період:

Собівартість виготовленої продукції = залишок незавершеного виробництва на початок періоду + витрати на виробництво - залишок незавершеного виробництва на кінець періоду.

Бюджет цехової собівартості продукції узагальнює витрати на матеріали, зарплату, організацію й підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва. Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу управлінського обліку собівартості, застосовуваного на підприємстві, тобто від того, чи включаються постійні витрати в собівартість продукції. У кожному разі необхідно зберегти поділ на постійні й змінні витрати, причому змінні витрати необхідно вказати окремо для кожного виду продукції.

Витрати на матеріали розраховуються як множення норми витрат на матеріали на ціну цих матеріалів: вихідні дані беруть із бюджету потреби в матеріалах. Витрати на оплату праці визначають із бюджету прямих витрат на оплату праці. Загальновиробничі витрати переносять із відповідного бюджету, причому якщо на підприємстві застосовується директ-костинг, то на види продукції ці витрати не розподіляють, а включають загальною сумою в собівартість продукції, реалізованої за даний період.

Бюджети операційних (комерційних) витрат. Ці бюджети охоплюють витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю. Мета бюджетування таких витрат — оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня виробництва і продажу для досягнення стратегічних цілей підприємства. Наприклад, дані бюджету продажу можуть враховувати можливий вихід на ринок з новим продуктом. Якщо планується збільшення обсягу продажу, то очевидно, що зростання витрат може відбутися як у виробничих, так і в невиробничих підрозділах. Найпростіший шлях для складання бюджету таких витрат полягає у використанні фактичних даних попереднього періоду і коригуванні їх, враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства. Зверніть увагу, що не варто очікувати зростання обсягу реалізації, одночасно прогнозуючи зменшення фінансування заходів, спрямованих на стимулювання збуту.

У бюджет комерційних витрат включають витрати поточного характеру, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю (дослідження ринку, заходу щодо стимулювання збуту, реклама, висновки договорів зі споживачами й т. п.). Ці витрати необхідно підрозділити на постійні й змінні.

Наприклад, витрати на комісійні є змінними й розраховуються за формулою:

Комісійні витрати = % комісійних * обсяг реалізації.

Витрати на рекламу є постійними.

Бюджет загальногосподарських (адміністративних) витрат складають за тим же принципом, що й бюджет загальновиробничих витрат.

Ціль фінансового бюджету — розробити прогнозний баланс підприємства, що є результатом фінансових і нефінансових операцій організації. Він складається з використанням плану прибутків і збитків, бюджету капітальних вкладень і прогнозу руху грошових коштів.

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

На підставі бюджету прибутків і збитків проводять аналіз і роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетів і необхідності коректувань.

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

Визначення напрямків капітальних вкладень й одержання інвестиційних ресурсів для них є комплексним завданням усього управлінського обліку. Проблема полягає в тому, щоб вирішити, які довгострокові активи придбати або побудувати на основі обраного критерію, що пов'язане з визначенням рентабельності інвестицій. Інформація, що стосується довгострокових капіталовкладень, впливає на бюджет коштів, торкаючись питань виплати відсотків за кредити, прогнозований звіт про прибуток і збитки, прогнозований баланс, змінюючи сальдо на рахунках основних засобів й інших довгострокових активів. Отже, всі рішення по капітальних витратах повинні плануватися й включатися в загальний бюджет.

Бюджет грошових коштів. Цей бюджет визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. Він необхідний для забезпечення платоспроможності та ліквідності підприємства, а також для визначення, чи достатньо грошових надходжень для забезпечення поточної і майбутньої діяльності. Важливо зазначити, що бюджет грошових коштів необхідно складати прямим методом, тобто окремо розкривати всі надходження та видатки за всіма операціями. Заплановані грошові надходження визначаються на базі погашення дебіторської заборгованості, продажу за готівку, реалізації інших активів, отримання кредитів та інших видів надходжень. Грошові видатки в бюджеті плануються на підставі сплати кредиторам за придбані товари, надані послуги та виконані роботи, сплату податків, дивідендів, здійснення капітальних і фінансових інвестицій, повернення отриманих кредитів і сплату відсотків по них тощо. Отже, базою для складання цього бюджету є бюджет продажу, а також дані інших бюджетів. Для розуміння його побудови корисно пригадати такий взаємозв'язок між фінансовими показниками, що впливає на грошові потоки:

Дохід від реалізації	Дебіторська заборгованість	Грошові кошти	Кредиторська заборгованість	Запаси
----------------------	----------------------------	---------------	-----------------------------	--------

Наприклад, для визначення величини платежів за бюджетний період можна скористатися залежністю:

Сума платежів постачальникам = залишок кред.заборг. на поч. року + вартість придбаних за період виробничих запасів - залишок кред.заборг. на кін. року

Отримана величина характеризує видаток грошових коштів для оплати придбаних за період виробничих запасів. Часто такий розрахунок називають графіком погашення зобов'язань перед постачальниками і складають одночасно з формуванням бюджету прямих матеріальних витрат.

Слід зазначити, що нездатність підприємства ретельно спланувати свої грошові потоки може призвести до серйозних про блем, оскільки низька ліквідність виявиться обмежуючим чинником, що спричинить необхідність перегляду всіх бюджетів.

Для цього необхідно проаналізувати дебіторську й кредиторську заборгованість.

Аналіз погашення дебіторської заборгованості вимагає дослідження наступного:

- скільки відсотків становлять надходження грошових коштів від загального обсягу реалізації поточного місяця; скільки відсотків грошових коштів поточного місяця буде ліквідовано в наступному періоді;
- напрямки надходження грошових коштів в касу або на розрахунковий рахунок.

При аналізі погашення кредиторської заборгованості необхідно враховувати:

1. як часто виробляється виплата заробітної плати й за який місяць;
2. чи виникає більша заборгованість по заробітній платі;
3. як регулярно оплачуються рахунки кредиторів;
4. як оплачуються накладні витрати й т. д.

Необхідно врахувати мінімальне сальдо коштів на розрахунковому рахунку в касі підприємства. Аналізується зовнішнє фінансування: розміри необхідних кредитів для покриття дефіциту оборотних коштів. Чи плануються капітальні вкладення.

Бюджетний баланс. Форма бюджетного балансу аналогічна формі балансу, що передбачена П(С)БО 2 «Баланс». Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Він складається на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань.

Отже, складання зведеного бюджету— це складний процес, який вимагає ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення поставленої мети.

Як вже зазначалося, з метою оцінки результатів діяльності окремого підрозділу необхідно порівняти фактичні показники з бюджетними даними. Інформація про фактичні значення показників накопичується у так званому звіті про виконання бюджету. Різниці, що виникають у процесі оцінки, називають відхиленнями. Зауважте, що для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу слід дотримуватися двох основних умов:

- 1) порівнюються тільки такі доходи і витрати, які контролюються менеджером цього підрозділу
- 2) фактичні та бюджетні дані порівнюються на основі однакового рівня діяльності, тобто оцінка діяльності підрозділу відбувається виходячи з фактично досягнутого рівня виробництва.

Недотримання зазначених умов може привести до помилкових висновків.

4. Організація контролю за виконанням бюджету.

Концепція контролю на підприємстві найтісніше пов'язана з концепцією планування. Якщо розглядати окремі цілі планування, то стає зрозумілим, що в досягненні цілей планування контроль відіграє важливу роль. Ще більш важливим стає значення контролю, якщо врахувати, що більшість планованих даних або планованих дій пов'язані з невизначеністю, крім того, суб'єктивність осіб, що займаються плануванням, при постановці окремих цілей може привести до відхилень від планованих даних. Для керівництва підприємства в цій ситуації буває надзвичайно важливим довідатися, які відхилення від плану можуть з'явитися та які причини їх виникнення. Ця інформація дозволяє стежити за планомірним керуванням всіма процесами, що відбуваються.

Для визначення відхилень від плану необхідне порівняння планового значення з однією або декількома величинами для порівняння. При цьому планове значення повинне мати характер заданого або нормативного значення (стандарту). Найчастіше плановою величиною є мета (план), а величиною для порівняння — отриманий результат (факт), так що контроль ґрунтується на порівнянні плану й факту. Однак це не завжди обов'язково. У ряді випадків у порівнянні величин поряд із цілями (план) і результатами (факт) включаються також прогнози. Припустивши що величини в плані можуть виступати як планові, так і прогнозовані величини, одержимо всі можливі види порівняння (види контролю) (табл. 8.17). У той час як планові показники представляють мету плану, при прогнозуванні мова йде про майбутню реалізацію відповідного плану, а показники факту — це вираження кількості реалізованих вартості, обсягів, часу й т. д. Виходячи із цих трьох величин, визначають п'ять видів контролю.

(1) Контроль цілей (порівняння план — план)

При цільовому контролі різні цілі плану (планові показники) перевіряються на сумісність. Це відбувається до початку реалізації цілей у рамках перевірки реальності плану.

(2) Поточний контроль ступеня виконання плану (порівняння план — прогноз).

Поточний контроль плану порівнює в ході планового періоду задану мету (план) з поточними величинами (прогнозом). Метою цього порівняння є виявлення відхилень від плану до кінця планового періоду. Для цього відповідний план поділяють на частини, що відображають прогнози про очікувану реалізацію плану. Інформація про планові й прогнозовані величини є істотним компонентом попереднього зіставлення цих величин і дає можливість оцінити альтернативи.

(3) Контроль результатів (порівняння план — факт)

У науці й практиці поняття контролю дуже часто використовується в змісті порівняння плану з фактом. При цьому порівнюється планова величина (наприклад, запланований прибуток) з реалізованою величиною того ж планового періоду (фактичним прибутком) для того, щоб виявити ступінь виконання плану. Оскільки це порівняння є, власне кажучи, порівнянням мети й результату, його називають контролем результату. Оброблені за допомогою аналізу причин дані контролю результатів надають важливу інформацію для зворотного зв'язку в процесі керування.

Як можливий вид контролю розрізняють порівняння факт — факт. Чисте порівняння реалізованих фактичних величин не має прямого відношення до планування, однак про чисте порівняння факту з фактом говорять, коли, наприклад, реалізовані витрати на електроенергію в січні 2006 р. Зіставляють з такими ж витратами в лютому того ж року. Інформація про відхилення в споживанні енергії тільки тоді стає важливою контрольною інформацією, коли одна з порівнюваних величин має заданий плановий або нормативний характер. Так, якщо порівнюють витрати на електроенергію в січні 2006 р. із середньою вартістю електроенергії в цій галузі, яку у майбутньому розглядають як плановий показник, то проводять фактично порівняння плану з фактом, але з тією особливістю, що планова величина визначається на базі фактично реалізованої величини. Таким чином, перед нами, власне кажучи, випадок схованого порівняння плану з фактом.

(4) Контроль прогнозу (порівняння прогноз — прогноз) Порівняння

прогнозу із прогнозом має за мету додатковий огляд результатів прогнозу.

(5) Контроль передумов (порівняння прогноз — факт) Будь-яке планування будується на певних передумовах щодо планових величин. Планування оптимальної програми збуту ґрунтується на інформації про виробничі потужності на даний період плану. Виробничі потужності прогнозуються до реалізації плану як передумова, що береться до уваги при формуванні плану. Як тільки починається реалізація плану, важливо після закінчення певного часу довідатися, чи дійсно є в розпорядженні заплановані потужності, тобто визначається, чи існує ще раніше сформульована передумова. Це досить просто визначається відповідним порівнянням прогнозу з фактом. Якщо з'ясовується, що планові передумови за цей час спростовані дійсністю, то даний план часто стає непридатним. Інформація, що впливає з контролю передумов, має значення в першу чергу для попереднього узгодження даних.

Таблиця 8. ВИДИ КОНТРОЛЮ

Показники для порівняння	План	Прогноз	Факт
Планові показники			
План	Порівняння планових показників (контроль цілей)	Порівняння планових і прогнозованих показників (контроль відповідності плану, прогнозу)	Порівняння за планом і фактом (контроль результату)
Прогноз		Порівняння прогнозованих показників (контроль прогнозів)	Порівняння показників прогнозу й фактичних показників (контроль передумов)

Після того, як виявлені відхилення між плановим значенням і величиною для порівняння, контроль передбачає аналіз цих відхилень. На основі отриманих при цьому аналізі результатів повинні бути розроблені та здійснені заходи щодо адаптації до змін, що настали, у зовнішньому середовищі й на підприємстві. Вони повинні забезпечити усунення пов'язаних із цими змінами порушень або усвідомлення можливостей, що з'явилися. Це завдання фактично полягає в забезпеченні планомірної роботи підприємства й не полягає контролю. Контроль і забезпечення планомірної роботи підприємства — це приватні фази безпосереднього керування.

Необхідні при контролі порівняння й аналіз відхилень повинні проводитися впорядковано й безупинно. Контроль визначається тоді в такий спосіб:

Контроль — це впорядкований і безперервний процес опрацювання інформації для виявлення відхилень між плановими величинами та іншими величинами, а також аналіз цих відхилень.

Мета контролю є такою ж, що й мета планування:

- спрямованість на мету;
- завчасне попередження;
- координація приватних планів;
- інформація співробітників;
- мотивація співробітників.

У цілому, мова йде про інформаційне забезпечення керівництва підприємства у вирішенні завдань при прийнятті рішень і їх координації.

Як і процес планування, процес контролю протікає по окремих фазах. Кожна із цих фаз відрізняється постановкою особливих завдань. Крім того, фази контролю пов'язані між собою і з фазами планування. Як показано на рис. 8.8, контроль охоплює чотири фази процесу при порівнянні планових і фактичних показників:

- a. визначення планових показників;
- b. розрахунок фактичних показників;
- c. порівняння фактичних і планових показників (виявлення відхилень між ними);
- d. аналіз відхилень.

Планові показники визначаються, як правило, на базі приписів плану (мети плану). Це стосується і цілісної системи планування, і коли окремий план формується у вигляді ізольованого завдання. Планові величини виступають, насамперед, як мета, до досягнення якої прагнуть у першу чергу. Чи буде вона досягнута при реалізації плану (виконання плану) і якою мірою, може бути встановлено тільки після порівняння мети й результату, тобто через контроль. Інструментами визначення планових показників є бюджети по витратах, бюджети по покриттю витрат (валовий прибуток) та інші показники.

Розрахунок фактичних показників, поряд із плановими, є другим елементом проведення порівняння. Фактичні величини вимірюють результат реалізації плану й служать для визначення того, чи досягнута й наскільки досягнута задана планом мета. Щоб виразити цей ступінь досягнення мети, масштаби, застосовувані для виміру фактичних величин, повинні мати ті ж розміри, що й ознаки цілей, і бути якнайточнішими. При неточному формулю-

ванні цілей у планах й (або) при застосуванні неточних масштабів встановлених результатів отримана при контролі інформація буде також неточною або навіть непридатною. При виявленні фактичних величин використовують такі інструменти: розрахунок витрат, виробнича статистика, опитування й ін.

При порівнянні фактичних і планових показників плановим показникам протиставляються фактичні показники реалізації плану й виявляються відхилення плану від факту. За допомогою порівняння плану й факту встановлюється ступінь виконання плану. Якщо рівень виконання плану високий, як правило, не пропонуються ніякі заходи щодо адаптації або коригування. І навпаки, при відхиленнях від плану, що перевищують певний розмір, треба досліджувати причини відхилень. Для відбору відхилень, що підлягають аналізу, розроблений ряд моделей прийняття рішень.

Аналіз відхилень має на меті визначити, якими причинами можна пояснити встановлені відхилення. До прийомів аналізу відхилень відносять методи розкладання відхилень по різних видах витрат, а також ряд інших методів.

У звіті про контроль причини й види відхилень пояснюються, систематизуються й узагальнюються таким чином, щоб стало зрозуміло, де і як варто втручатися в планування, реалізацію й навіть у сам контроль шляхом прийняття рішень. Контрольна інформація за допомогою зворотного зв'язку подається у відповідні функціональні відділи або до осіб, відповідальних за виконання завдань, і вимагає вживання заходів з адаптації та коригування попередніх прийомів роботи. Важливо, щоб контрольна інформація, надходячи по зворотному зв'язку, на кожній фазі планування — формулювання цілей, постановка проблем, пошук альтернатив, прогнозування, а також оцінка й прийняття рішень — могла б використовуватися для узгодження й коригування.

5. Контроль на основі гнучких бюджетів.

Системи бюджетування, що представляють собою один з інструментів управлінського обліку й аналізу, все частіше розглядають в стратегічному контексті. Тому на перший план виходять декомпозиція стратегічних цілей у розрізі центрів відповідальності й побудова збалансованої системи показників, доведених до кожного працівника.

Не менш важливо визначити підхід до бюджетування: чи будуть розраховані бюджети ґрунтуватися на базі бюджетів попередніх періодів, або це будуть бюджети на нульовій основі. Кожен підхід має свої переваги й недоліки, тому вибір підприємством техніки складання бюджету залежить від сформованої на конкретному підприємстві ситуації й визначається суб'єктивною оцінкою прийнятності техніки особами, які проводять розрахунки. Складання бюджетів на нульовій основі доцільне при реінжинірингу діяльності підприємства й хоча вимагає значних тимчасових витрат, пов'язаних з формуванням нової структури центрів відповідальності, розробкою нових форм бюджетів і переглядом інших аспектів бюджетування, дозволяє ще раз вивчити й критично переосмислити діяльність підприємства. Бюджетування на базі бюджетів попередніх періодів дозволяє використати алгоритм ковшного бюджетування протягом року. Складання ковшних бюджетів,

що перетворює бюджетування зодноразового, що відбувається один раз у рік події в безперервний процес, змушує менеджерів постійно дивитися вперед і бачити проблеми до того, як вони виникнуть. Тим самим у кожен момент часу інформаційна база планування не звужується й бюджетні дані завжди охоплюють річний період часу. Періодичні коректування вихідних передумов бюджетування з урахуванням зміни умов господарювання забезпечують реальність планованих показників, а процес формування бюджетів, розподілений у часі, вимагає менших зусиль.

Важливо відзначити, що складання бюджету на поточний рік не закінчується з початком планованого періоду, тому бюджетування варто розглядати як безперервний і динамічний процес, що не повинен завершуватися його узгодженням. Для цілей аналізу виконання бюджету й виявлення відхилень фактичної діяльності від запланованої в повні бюджетні системи включаються не тільки планові (бюджетні, кошторисні), але й фактичні (звітні) дані.

Фактичні результати потрібно періодично порівнювати із запланованими й складати звіт за результатами порівняння для визначення позицій бюджету, які виявилися невиконаними, і з'ясування причини відхилень. Порівняння може проводитися з різною періодичністю (рік, квартал, місяць, день й у режимі реального часу) залежно від бажання керівництва. Ковзне бюджетування дозволяє здійснювати діючий контроль процесу реалізації бізнес-проектів, вчасно виявляти відхилення від бюджетних даних і встановлювати їх причини, ухвалювати рішення щодо усунення негативних факторів або коректування бюджетів, що в цілому буде сприяти досягненню поставлених цілей підприємства і його стійкому функціонуванню на ринку.

Сукупність розроблених розгорнутих бюджетів корисна менеджерам як критерій організації діяльності центрів відповідальності й прийняття рішень по реалізації бюджетів. Однак у цьому обсязі бюджетної інформації губляться планові значення показників, що формують фінансовий результат, тоді як для керування цікава оцінка впливу прийнятих менеджерами рішень на цільові показники. Тому для зручності подальшого моніторингу фінансового результату складається так званий статичний (твердий) бюджет, у якому об'єднані всі основні показники, що вплинули на нього.

Аналіз фактично досягнутих результатів проводиться порівнянням фактичних даних і бюджетних даних з послідовним поглибленням, у процесі якого виявляються відхилення між ними й причини утворення відхилень, оцінюється діяльність окремих підрозділів, керуючих і підприємства в цілому, визначається рентабельність напрямків діяльності або видів продукції.

У процесі порівняння бюджетні (статичний бюджет) і фактичні дані представляються в єдиному форматі, у якому вказуються бюджетні, або фактичні показники, що формують фінансовий результат. Виявлені відхилення між цими показниками являють собою базу оцінки кожного центру відповідальності та мотивують прийняття рішень які регулюють виробничо-господарську діяльність підприємства.

Оскільки бюджетні дані включають кошторисні витрати для прогнозованого обсягу виробництва, а фактично зроблені витрати ставляться до

фактичного обсягу, то їх порівняння не зовсім коректні. Це стосується, у першу чергу, змінних витрат.

Для коректного порівняння планові й фактичні показники повинні ставитися до одного обсягу тому, перш ніж ухвалювати рішення щодо розподілу відповідальності між визначеними центрами за відхилення, потрібно скоригувати бюджетні дані й перерахувати їх для фактичного обсягу реалізації. З метою одержання нових планових показників складається, так званий гнучкий бюджет, розрахований для фактичного обсягу реалізації й нормативних значень витрат на одиницю. Таким чином, сукупне відхилення бюджетних даних від фактичних розділяють на два відхилення: відхилення, викликане зміною обсягу виробництва (продажів) у порівнянні із прогнозованим і відхилення, викликане порушеннями у виробничо-господарській діяльності. Останнє, що являє собою відхилення фактичних даних від даних гнучкого бюджету, деталізується по кожному показнику, що формує фінансовий результат, у розрізі факторів, що викликали ці зміни.

До речі, гнучкі бюджети можна використовувати не тільки на етапі аналізу виконання бюджету, але й на етапі планування для попереднього аналізу можливих коливань обсягу збуту, припущення по який є основою розрахунку всіх основних бюджетних показників. Із цією метою у форматі статичного бюджету (узагальнена форма основного бюджету) складаються гнучкі бюджети, які розраховують виходячи з тих же нормативних витрат на одиницю продукції, тієї ж прогнозованої ціни й різних передбачуваних (можливих) варіантів обсягів збуту. Тим самим оцінюється, як вплинуть на прибуток підприємства (один із цільових показників) помилкові прогнози. Формула гнучкого бюджету (рівняння) коректно визначає загальні бюджетні витрати для будь-якого рівня виробничої діяльності:

$$\text{Бюджетні витрати для будь-якого рівня виробничої діяльності} = \text{змін.витр. на 1цю} * \text{Обсяг продажів} + \text{Бюджетні постійні витрати}$$

При плануванні гнучкий бюджет забезпечує прогнозовані дані про основні показники, що формують фінансовий результат, для різних рівнів випуску в діапазоні релевантності (межах звичайних рівнів діяльності). Інакше кажучи, гнучкий бюджет забезпечує прогнозовані дані, скоректовані на зміни в рівні випуску, тому, програючи й аналізуючи різні варіанти, можна вибрати оптимальний обсяг продажів або виробництва.

Виявлені відхилення — перший крок в оцінці діяльності підприємства, що допомагає виявити ділянку ефективності або неефективності всієї діяльності або окремих ділянок і функцій підприємства. Крім визначення величин відхилень, важливо з'ясувати причину кожного з них. Інакше кажучи, для кожного показника фактора важливе кількісне значення відхилення, виявляються його причини й встановлюються центри відповідальності, відповідальні за це відхилення. Коли причина відома й проблема відхилень перебуває в сфері компетенції керівників, то вони можуть почати відповідні дії, щоб усунути подібні відхилення у майбутньому. Однак відхилення можуть з'являтися й у результаті того, що бюджетна інформація з самого початку була нереальною або реальні умови планованого року відрізнялися від

прогнозованих. У разі зміни реальних умов у порівнянні з очікуваними бюджет стає не дійсним і його потрібно переглянути та уточнити виробничу програму залишкового періоду.

Для виявлення правильності розрахунків відхилень й узагальнення цієї інформації на все підприємство в розрізі виділених центрів відповідальності складається кошторис узгодження фактичного й бюджетного прибутку, у якому вказуються виявлені відхилення по кожному центру відповідальності. Кожне з відхилень оцінюється як сприятливе або несприятливе. Сприятливим вважається відхилення, що позитивно впливає на операційний прибуток, тобто збільшення прибутку. Відповідно, несприятливе відхилення — це відхилення, що негативно впливає на операційний прибуток. Якщо фактичні доходи перевищують запланований рівень, відхилення буде сприятливим, у протилежному разі — несприятливим. По відхиленнях показників витрат ситуація зворотна. Відхилення по витратах вважається сприятливим, якщо фактичні витрати нижчі нормативних, і несприятливим, якщо вони вищі, відповідно до припущення, що нормативні витрати — це планований рівень витрат, що показує, якими вони повинні бути. Відзначимо, що сприятливе відхилення не означає позитивної оцінки діяльності центру відповідальності, і навпаки. Для такої оцінки потрібно провести більш глибокий аналіз причин, їх прямих і непрямих наслідків.

Застосовується (у тому числі паралельно) і інший підхід, при якому відхилення виявляються на рахунках бухгалтерського обліку в розрізі факторів, що впливають, і потім узагальнюються в кошторисі узгодження бюджетного й фактичного прибутку. Даний підхід реалізується з використанням нормативних витрат, які дозволяють організувати документування фактичної діяльності й облік витрат таким чином, що відхилення бюджетних і фактичних даних виявляються в момент здійснення господарської операції відповідно до фактора, що викликав відхилення. Це дозволяє оперативно втручатися в процес формування собівартості на кожному рівні керування. Більше того, відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку по нормах й оперативне виявлення відхилень від норм у момент їх виникнення вчасно сигналізує про збільшення/зменшення планованого фінансового результату.

Тема 9 :ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1. Поняття і класифікація центрів відповідальності
2. Принципи обліку, звітності й оцінки діяльності центрів відповідальності
3. Облік і оцінка діяльності центрів витрат
4. Облік і оцінка діяльності центрів доходу
5. Облік і оцінка діяльності центрів прибутку
6. Облік і оцінка діяльності центрів інвестицій
7. Поняття про трансфертні ціни та їх застосування

1. Поняття і класифікація центрів відповідальності

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості менеджерам вищого рівня безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти або підрозділи й дозволити менеджерам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

Практично в усіх організаціях, крім найдрібніших, прийняття рішень здійснюється через делегування повноважень. Пов'язаний з цим принцип обліку за центрами відповідальності означає, що процедури фінансового контролю повинні бути побудовані таким чином, щоб відображати структуру розподілу відповідальності між керівниками. Іншими словами, владні повноваження разом з необхідністю прийняття рішень тягнуть за собою відповідальність менеджерів за фінансові наслідки цих рішень.

Підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу, називається центром відповідальності. Центри відповідальності визначаються також як сегмент бізнесу, менеджер якого відповідає за конкретну сукупність діяльності. Ключовим поняттям у таких визначеннях є відповідальність, точніше фінансова відповідальність.

Залежно від повноважень, якими наділяються менеджери відповідних підрозділів, розрізняють такі типи центрів відповідальності:

- *центр витрат* визначають як центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає лише за витрати;
- *центр доходів* — центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за продаж;
- *центр прибутку* — центр відповідальності, в якому менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати;
- *центр інвестицій* — центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідальний за дохід, витрати й інвестиції.

Наведені характеристики свідчать, про те, що центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а й тип доступної для менеджера інформації (див. табл. 9.1).

Таблиця 9 ТИПИ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ, ЩО ВИКОРИСТОВУЄТЬСЯ ДЛЯ ОЦІНКИ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

Типи центрів відповідальності	Витрати	Доходи	Інвестиції	Інше
Центр витрат	X			
Центр доходів	Лише власні	X		
Центр прибутку	X	X		
Центр інвестицій	X	X	X	X

Відповідальність тягне за собою підзвітність. Підзвітність передбачає оцінку виконання, а це означає, що фактичні результати порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності, підзвітності й оцінки виконання часто називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звіти у цьому процесі. Іншими словами, облік відповідальності — це система, яка вимірює результати діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну менеджерам для управління своїми центрами.

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і знати, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності даний процес передбачає завдання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення стають значними.

Цільові показники для центрів витрат задаються у вигляді кошторисів витрат, а цільові показники для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень на інвестиції.

При встановленні задач підрозділів керівництво повинно прагнути до повного узгодження цілей. На практиці це означає, що особисті інтереси окремих менеджерів повинні збігатися з інтересами їх бізнес-одиниць, а також сприяти виконанню загальних завдань організації.

Існують два життєво важливих аспекти постановки фінансових задач перед структурними підрозділами:

— по-перше, менеджери повинні мати конкретні цілі, які відповідають загальним цілям організації, що необхідно для узгодження цілей окремих осіб, підрозділів і організації в цілому;

— по-друге, менеджери повинні нести відповідальність лише за ті ділянки роботи, які знаходяться під їх контролем. На рівні підрозділів це залежить від ступеня децентралізації процесу прийняття рішень в організації.

При цьому вибір фінансових показників для підрозділу залежить переважно від того, що є метою оцінювання — діяльність підрозділу чи менеджера, який ним управляє. Зокрема, якщо ставиться мета оцінити роботу менеджера підрозділу, то в показники ефективності його роботи повинні включатися лише ті статті, які він безпосередньо контролює. У зв'язку з цим усі нарахування непрямих витрат, такі як витрати центральних обслуговуючих і адміністративних підрозділів, що не контролюються менеджерами підрозділів, в такі показники не повинні входити, оскільки вони можуть контролюватися тільки там, де вони дійсно мають місце, тобто там, де вони виникають.

Однак керівництво організації також зацікавлене в оцінюванні й економічних показників діяльності підрозділів. Це необхідно їм для прийняття рішень щодо розширення або скорочення виробництва чи виведення частини коштів з інвестування. В такій ситуації показник, який включає лише ті статті, що безпосередньо контролюються менеджером підрозділу, спричинить завищення економічних показників діяльності підрозділів.

2. Принципи обліку, звітності й оцінки діяльності центрів відповідальності

Облік відповідальності здійснюється через звіти, в яких менеджери центрів відповідальності інформуються про відхилення від кошторисів по тих ділянках, за які вони відповідають. Інколи тут же даються пропозиції щодо прийняття коригуючих дій.

Оскільки припускається, що контрольна звітність призначена для відстеження процесу виконання планових завдань, звітні форми повинні складатися з такою періодичністю, яка дозволила б використовувати їх з максимальною ефективністю, як правило, декілька разів протягом бюджетного періоду, наприклад, щомісячно.

Особлива увага приділяється змісту контрольних звітів, зокрема ступеню деталізації даних. У загальному випадку чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальнішими повинні бути складені для них звіти, тоді їх реакція буде більш дієвою. І навпаки, чим вище рівень відповідальності менеджера, тим інформація має бути більш стислою й узагальненою.

Звіти складаються так, що на найнижчому рівні звітності надається детальна інформація про операційні витрати, а чим вищий рівень звітності, тим ступінь деталізації стає меншим. Наприклад, інформація керівнику компанії про контроль за видами діяльності містить лише дані про ті відхилення, які значно відрізняються від кошторисних показників по кожному підприємству та функціональному напрямку і вимагають пояснень від відповідних менеджерів.

Тобто інформація для вищих рівнів управління є стислою й узагальненою і стосується результатів центрів відповідальності, про які менеджер центру доповідає своєму керівникові. В таких звітах, як правило, наводяться лише фінансові показники, але можуть бути і не фінансові, наприклад, ті, що пов'язані з якістю та своєчасністю виконання робіт.

Основу обліку відповідальності становить принцип контрольованості, що означає включення в сферу відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений шляхом усунення зі звіту неконтрольованих статей і уточнення сфери, за яку відповідає менеджер, або обчислення впливу неконтрольованих ділянок, щоб у звітах показати різницю між контрольованими й неконтрольованими статтями.

На практиці застосування принципу контрольованості здійснити важко, оскільки багато сфер діяльності не можуть бути чітко поділені на контрольовані і неконтрольовані. Вони, як правило, є частково контрольованими.

Рекомендації щодо застосування принципу контрольованості були опубліковані в доповіді Комітету по концепціях та стандартах витрат у США ще в 1956 р., але залишаються придатними і нині:

1. Якщо менеджер може управляти кількістю отримуваної послуги і ціною, яку він повинен платити за неї, то він відповідає за всі витрати,

пов'язані з цією послугою.

2. Якщо менеджер може контролювати послугу за одержаною кількістю, але не ціну, яку він має платити за неї, то він повинен відповідати лише за розбіжності між фактичними й кошторисними витратами, зумовленими кількістю спожитого ресурсу.

3. Якщо менеджер не може управляти ні кількістю отримуваної послуги, ні ціною, яку він повинен платити за неї, то такі витрати є для нього неконтрольованими і він не повинен нести за них відповідальності.

В ідеалі контрольні звіти, які подаються керівникам підзвітними центрами відповідальності, повинні бути б містити тільки ті показники, які прямо і повністю підконтрольні центру відповідальності. Але на практиці у звітах про виконання бюджету завжди є статті, на які відповідальні особи не можуть впливати таким чином, щоб ними управляти, або управління якими розподілено (тобто існує подвійна відповідальність різних осіб), або ж управління якими у короткостроковому періоді взагалі є сумнівним.

Таким чином, визначати рівень деталізації у звітах для менеджерів різних рівнів слід з урахуванням конкретних умов, проте принципи, які становлять основу всіх форм контрольної звітності організації, повинні бути однаковими для всіх:

а) звіти, які подаються «наверх», мають формуватися як комбінація звітів, підготовлених для менеджерів нижчих рівнів;

б) у звітах повинна бути інформація про заплановані (бюджетні) і фактичні показники, а також відхилення від гнучкого бюджету з указанням сприятливих та несприятливих (або позитивних і негативних);

в) статті, які повністю підконтрольні менеджерам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які піддаються контролю лише частково (або не контролюються взагалі).

Формат звітів і особливо їх зміст залежать від особливостей центру відповідальності та показників їх оцінювання.

3 Облік і оцінка діяльності центрів витрат

Звітність центрів витрат, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, що знаходяться під їх контролем, залежить від категорій центрів витрат:

- центру нормативних (технологічних) витрат;
- центру дискреційних витрат.

Для центрів нормативних витрат характерний той факт, що результат їх діяльності може бути вимірний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції. До них відносяться виробничі підрозділи підприємства (цехи основного й допоміжного виробництва). Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу

Центри дискреційних витрат — це такі центри відповідальності, в яких результат не може бути вимірний відповідним фінансовим показником і немає

чіткої залежності між ресурсами та результатами. Тут управління виступає у вигляді забезпечення того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним, і завдання, покладені на центр, успішно виконувалися. Прикладами дискреційних центрів можуть бути відділи реклами, відділи досліджень і розробок, адміністративні відділи тощо. Однак, слід мати на увазі, що в дискреційних центрах менші витрати коштів порівняно з кошторисними показниками не обов'язково є позитивним фактором, оскільки це може свідчити про нижчий рівень виконання планових завдань або обслуговування споживачів (клієнтів), ніж попередньо планувалося керівництвом. Тобто суттєва проблема дискреційних центрів — це вимірювання ефективності витрачання ними виділених коштів.

Висновок про ефективну роботу певного підрозділу слід робити з урахуванням досягнення запланованої мети. Наприклад, якщо відділ досліджень і розробки нових продуктів має економію витрат, але при цьому дослідження і розробка виконані не повністю, то він не заслуговує на винагороду.

У жодному центрі витрат від менеджерів не вимагають, щоб вони просто витрачали кошторисні кошти. Від них чекають розумного підходу до витрачання ресурсів з метою виконання різних, раніше узгоджених завдань. Для цього необхідно застосовувати методи контролю результатів, за допомогою яких можна здійснювати моніторинг доцільності витрат, а також їх ефективність. Таким методом виступає складання періодичних (щомісячних) звітів про виконання кошторису витрат підрозділу.

А. Апчерч зазначає, що джерелом проблем у питанні контрольованості витрат є розподіл витрат, наприклад, у випадку, коли первинні центри одержують «рахунки» за централізовані послуги (адміністрування, охорону, комп'ютерне обслуговування тощо). Може статися так, що віднесені подібним чином на центри відповідальності витрати дійсно будуть базуватися на фактичному споживанні, але більш імовірною є присутність елемента довільного розподілу витрат. Відображення таких витрат у контрольних звітах центрів відповідальності (навіть віднесених шляхом розподілу) може бути виправдано тим, що воно дає певне уявлення про вартість обслуговування або підтримку первинних центрів відповідальності.

з боку центрального апарату і не дозволяє забути про те, що централізовані послуги не є безкоштовними. Навіть коли керівники первинних центрів відповідальності не можуть безпосередньо контролювати витрати обслуговуючих відділів, вони можуть чинити тиск на керівників останніх! у випадку, коли розподілені витрати переходять межі розумного. З іншого боку, можна заперечити, що розподілені витрати не піддаються прямому контролю, і тому включення їх у звіти є безпідставним.

Якщо ж розподілені витрати все ж включаються у звіти про виконання бюджетів, необхідно чітко вказати, які дані включені на підставі розподілу. Контрольовані й неконтрольовані чинники можуть встановлюватися також відокремленням тих статей у кошторисі, що класифікуються як контрольовані і неконтрольовані. Неконтрольовані статті можуть виключатися зі звітів про показники діяльності або розміщуватися в окремому розділі цього звіту і тим самим не змішуватися з контрольованими статтями. Останній підхід є ефективнішим,

оскільки дозволяє привертати увагу менеджерів до тих витрат, які організація несе для забезпечення всіх своїх видів діяльності.

4. Облік і оцінка діяльності центрів доходу

У центрах доходів менеджери відповідають лише за доходи, які отримують у формі надходжень від реалізації продукції. Прикладом таких центрів можуть бути регіональні представництва по реалізації продукції (товарів), менеджери яких відповідають за забезпечення обсягу реалізації на певній території. В деяких підприємствах центрами доходів є відділи збуту, які придбають готову продукцію від виробничих підрозділів і відповідають за її дистриб'юцію та реалізацію. Наприклад, якщо менеджер відділу збуту (маркетингу) встановлює ціну й прогнозований обсяг продажу, то відділ маркетингу можна розглядати як центр доходів. Прямі витрати відділу та загальний продаж — сфера відповідальності менеджера з продаж тому, що він найповніше може доповісти про все, що стосується ціни і проданої кількості товару. Однак там, де робота менеджерів оцінюється лише на основі величини надходжень від реалізації, виникає небезпека, що вони можуть намагатися забезпечити максимально високі надходження за рахунок рентабельності продаж.

Таке може відбутися, коли продажі не однаковою мірою прибуткові і менеджери можуть намагатися досягнути вищих доходів за рахунок видів продукції з низькими показниками прибутку. Менеджери центрів доходів можуть також відповідати за витрати на реалізацію (наприклад, за розмір зарплати продавців, величину комісійних, за витрати на обробку замовлень тощо). Однак за собівартість продукції, яку вони реалізують, вони не відповідають.

Тобто центри доходів контролюють свої доходи від продаж, але не контролюють витрати, від яких залежить прибутковість чи збитковість їх дій. У результаті фінансовий контроль над відділами збуту, який ґрунтується на запланованій виручці від продаж, не відповідає позиції організації в цілому, основна мета якої полягає в тому, щоб ці відділи забезпечували не просто зростання доходів від продаж безвідносно до витрат, а рентабельність продаж. У зв'язку з цим замість обмежень при оцінках загальними плановими завданнями на отримання доходів, необхідно формувати і відповідні не фінансові цілі, які стосуються частки ринку, асортименту продаж тощо.

Для аналізу ефективності роботи центру доходів (наприклад, відділу збуту) можуть бути використані дані про відхилення від реалізації. Зазвичай визначаються відхилення надходжень (доходів) за ціною продукту (товару) й обсягом реалізації. Так, різниця між фактичною і кошторисною ціною товару, помножена на фактичний обсяг реалізації, покаже, яка частка доходу отримана за рахунок цін. Проте у зв'язку з тим, що основна мета реалізації — позитивний вплив на загальний прибуток, більш корисні для аналізу результату можна одержати, якщо порівнювати фактичну реалізацію з кошторисною не через надходження, а через величину прибутку або внеску у прибуток.

Відповідно в обчисленні відхилень при використанні системи калькуляції собівартості з повним розподілом витрат для цього застосовується маржа реалізації (або валовий прибуток, який визначається як ціна реалізації мінус загальні виробничі витрати на одиницю продукції), а у використанні системи калькуляції за змінними витратами застосовується маржа внеску в прибуток (ціна реалізації мінус виробничі змінні витрати на одиницю продукції).

Оскільки відділ збуту відповідає за обсяг реалізації і ціну реалізації, а не за виробничі витрати на одиницю продукції, то для визначення валового прибутку з фактичних надходжень від реалізації слід вираховувати не фактичну, а нормативну собівартість реалізованої продукції:

- 1) фактичні надходження від реалізації;
- 2) нормативну собівартість реалізованої продукції за змінними витратами при фактичному обсязі реалізації;
- 3) фактичну суму валового прибутку (1—2).

Для того щоб обчислити загальне відхилення по валовому прибутку, необхідно порівняти кошторисний прибуток з фактичним. При цьому обидві величини розраховуються на основі нормативних витрат на одиницю продукції.

Використання величини нормативних витрат для розрахунку кошторисного і фактичного валового прибутку сприяє тому, що відхилення по випуску продукції не спотворює результатів обчислення відхилень по реалізації. Відповідно, використання нормативних змінних витрат при обчисленні внеску у прибуток означає, що відхилення по реалізації виникають лише через зміну тих факторів, які контролює відділ збуту, тобто цін і обсягів реалізації.

Загальні відхилення по маржі реалізації можна проаналізувати за двома складовими:

- відхиленням за ціною реалізації;
- відхиленням за її обсягом.

Відхилення за ціною реалізації дорівнює різниці фактичної та нормативної маржі внеску у прибуток (обидві величини розраховуються на основі нормативних змінних витрат на одиницю продукції), помноженій на фактичний обсяг реалізації.

Для того щоб визначити вплив зміни обсягу реалізації на величину різниці між кошторисним і фактичним внесками у прибуток, необхідно порівняти кошторисний обсяг реалізації з фактичним. При цьому слід використовувати показник нормативної маржі прибутку (нормативна ціна реалізації мінус нормативна собівартість), який гарантує, що в розрахунках застосовується нормативна ціна реалізації і що ніякі зміни фактичних цін реалізації не впливатимуть на відхилення за обсягом.

Тобто **відхилення за обсягом реалізації** дорівнюють різниці між фактичними й кошторисними обсягами реалізації, помноженій на нормативний внесок у прибуток.

Слід зазначити, однак, що існують різні точки зору щодо доцільності поділу загального відхилення з маржі реалізації на відхилення за ціною та

відхилення за обсягом реалізації, оскільки ці складові взаємопов'язані і зміни в ціні реалізації, як правило, впливають і на обсяг реалізації.

У данному випадку позитивні відхилення за ціною реалізації асоціюватимуться з негативним відхиленням за обсягом реалізації, і навпаки. Це пояснюється простим правилом: за вищих цін реалізації неможливо розраховувати на те, що вдасться реалізувати більше продукції, ніж закладено в кошторисі. Для глибшого аналізу відхилень доходу за обсягом реалізації доцільно поділити їх на відхилення за рахунок комбінації продаж і за рахунок кількості продаж. З цією метою застосовуються відповідні методи аналізу.

5. Облік і оцінка діяльності центрів прибутку

Коли менеджери наділяються відповідальністю як за виробництво, так і за реалізацію, то виникає суттєве підвищення автономності їх діяльності. У цьому випадку вони можуть самі встановлювати ціни на реалізацію продукції, вибирати ринки збуту, визначати асортимент продукції та її обсяг, обирати постачальників тощо. Відповідно ті підрозділи підприємства, менеджери яких відповідають і за надходження і за витрати, називаються центрами прибутку.

Якщо відповідний підрозділ організації контролює як виручку від продаж, так і відповідні витрати, то, безумовно, можна вважати, що він здійснює контроль над рівнем прибутку, який у свою чергу, може використовуватися як засіб фінансового контролю.

Оскільки основною метою організації є отримання задовільного прибутку, концепція центрів прибутку набула значного поширення, оскільки її використання вважається відносно легким способом досягнення узгодженості цілей організації та її операційних підрозділів.

Водночас використання центрів прибутку само по собі може являти небезпеку, якщо відсутні ретельно розроблені в контексті загальної цілі організації планові показники, за якими оцінюються результати роботи підрозділів.

Використання менеджерами неправильних методів оцінки результатів може призвести до того, що вони стануть управляти своїми ділянками бізнесу заради досягнення особистих цілей (навіть якщо це і не відповідатиме довгостроковим інтересам організації).

Розглядаючи питання про показники прибутку, якими можна скористатися для оцінки діяльності центра прибутку, К. Друрі наводить таблицю альтернативних показників вимірювання прибутку підрозділу.

АЛЬТЕРНАТИВНІ ПОКАЗНИКИ ВИМІРЮВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДРОЗДІЛУ

Реалізація зовнішнім замовникам (+)	XXX
Трансферти іншим підрозділам (+)	XXX
Загальні надходження від реалізації	XXX
Змінні витрати (-)	XXX
1) Змінна короткострокова маржа внеску в прибуток	XXX

Контрольовані постійні витрати (-)	XXX
2) Контрольований внесок у прибуток	XXX
Неконтрольовані виправні витрати(-)	XXX
3) Внесок у прибуток підрозділу	XXX
Нараховані на підрозділ корпоративні витрати (-)	XXX
4) Чистий прибуток підрозділу до сплати податку	XXX

Як видно з таблиці кожний з чотирьох показників прибутку відрізняється від попереднього певною категорією витрат, що враховуються при його визначенні. Кожним з них можна скористатися для оцінки діяльності підрозділу. Але не всі показники підходять для оцінки роботи менеджера. Зокрема, перший з них (**змінна короткострокова маржа внеску у прибуток**) не включає постійні витрати, якими менеджер може управляти. Тобто якщо скористатися цим показником, то менеджер може не одержати мотивації контролю незмінної складової витрат на оплату праці, на оренду устаткування або витрат на комунальні послуги, оскільки вони знижують значення змінної складової короткострокової маржі внеску в прибуток. Другий показник (**контрольований внесок у прибуток**) обчислюється відніманням від загальних надходжень підрозділу тих витрат, якими менеджер підрозділу може управляти. Отже, цей показник включає контрольовані постійні витрати, такі як незмінні складові з оплати праці, оренди устаткування і витрат на комунальні послуги. В короткостроковому плані ці витрати є постійними, однак у довгостроковому плані менеджер підрозділу має можливість їх знизити при скороченні обсягів операцій. Контрольований внесок у прибуток є неповним показником економічної діяльності підрозділу, оскільки не включає тих витрат, що розподіляються на підрозділи, але які менеджер підрозділу не контролює. Наприклад, у цю категорію попадає амортизація активів підрозділу, фінансування діяльності головного офісу в тій частині, яка відноситься на підрозділ. Ці витрати можна віднести до категорії виправних витрат, що мали б місце навіть у випадку, якби було прийнято рішення закрити підрозділ.

Тобто неконтрольовані витрати, які відносяться на підрозділ, віднімаються від контрольованого внеску в прибуток, щоб одержати наступну величину — внесок у прибуток підрозділу, який К. Друрі вважає найпридатнішим для оцінювання діяльності центра прибутку. Це тому, що він враховує не тільки власні витрати підрозділу, а й частину накладних витрат організації, які стосуються діяльності даного підрозділу. Даний показник характеризує той внесок, який підрозділ вносить у загальний прибуток і покриття накладних витрат організації.

Однак для оцінювання роботи менеджера внесок у прибуток підрозділу використовуватися не повинен, оскільки він включає витрати, які той контролювати не може.

Багато організацій розподіляють усі загальні й адміністративні витрати по підрозділах, щоб одержати значення чистого прибутку до сплати податку.

З теоретичної точки зору, обґрунтувати такий розподіл важко, оскільки він, як правило, є умовним і не відображає зв'язку з тим, як види діяльності підрозділу впливають на величину цих витрат. **Показник чистого прибутку** не можна

вважати задовільним показником і для оцінювання роботи менеджера. Однак практика свідчить, що він широко застосовується для оцінювання не тільки економічної діяльності підрозділу, але й роботи менеджера, який відповідає за цей підрозділ.

Найважливішою причиною того, що на підрозділи нараховують непрямі загальні витрати, називають необхідність нагадування менеджерам центрів прибутку, що непрямі (накладні) витрати існують і що доходи центрів прибутку повинні бути достатніми, щоб покрити й ці витрати.

Протилежний аргумент — коли менеджери головного офісу бажають поінформувати менеджерів, що підрозділи повинні бути достатньо прибутковими для покриття не тільки власних витрат, але й витрат організації в цілому, то ефективніше встановити вищий цільовий показник контролюваного внеску, який врахує і подібні фактори. В цьому випадку менеджери підрозділу зможуть або зменшити складність чи різноманітність товарних серій, що випускаються.

зосередити свою увагу на збільшенні контролюваного вкладу в прибуток, приділяючи основну увагу тим витратам та доходам, які знаходяться безпосередньо під їх управлінням, і не враховуючи тих витрат, які знаходяться поза їх контролем.

Ще одна причина нарахування (віднесення) загальних накладних витрат на підрозділи пов'язана з тим, що через розподіл загальних накладних витрат по підрозділах менеджери підрозділів знають про величину таких витрат і тому можуть чинити тиск на керівництво компанії, щоб воно мінімізувало витрати діяльності центральних відділів.

Існують також докази того, що організації зобов'язують менеджерів відповідати за розмір чистого прибутку підрозділів, адже це еквівалентно тому, що фінансові ринки фокусуються на оцінці показників функціонування організації в цілому. Отже, менеджери вищої ланки вимагають від менеджерів підрозділів будувати свою діяльність на основі тих же показників, які використовуються для оцінки на фінансових ринках.

Залежно від обраного показника формується відповідний звіт про прибутки підрозділу.

ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК

Показник	Центр прибутку «А»	Центр прибутку «Б»	Підприємство в цілому
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	X	X	XX
Собівартість реалізованої продукції	X	X	XX
Валовий прибуток	X	X	XX
Адміністративні витрати	—	—	XX
Витрати на збут	—	—	XX
Інші операційні витрати	—	—	XX
Операційний прибуток	—	—	XX
Інші витрати	—	—	XX
Прибуток до оподаткування	—	—	XX
Податок на прибуток	—	—	XX

Чистий прибуток	—	—	XX
-----------------	---	---	----

Якщо до центрів прибутку доводяться операційні витрати (шляхом розподілу загальних витрат підприємства), то відповідальність центра прибутку може бути розширена до операційного прибутку.

При використанні підприємством системи директ-костинг звіти складаються у формі звітів про маржинальний дохід.

6. Облік і оцінка діяльності центрів інвестицій

Зважаючи на те, що центрами інвестицій є, як правило, організація в цілому або її дочірні структури, що складають повну фінансову звітність (у тому числі Звіт про фінансові результати), можна було б оцінити результативність діяльності таких центрів шляхом порівняння їх прибутків. Однак таке оцінювання не буде коректним, якщо не врахувати обсяг активів, задіяних для отримання цих прибутків.

У зв'язку з цим найпоширенішим показником результативності для інвестиційного центру є показник прибутковості інвестицій ROI, який визначається за формулою:

ROI - операційний прибуток / середні операційні активи,

де операційний прибуток — це прибуток до сплати відсотка за кредит і податку на прибуток,

а операційні активи — це всі активи, інвестовані для отримання операційного прибутку, в тому числі грошові кошти, дебіторська заборгованість, товарно-матеріальні запаси, земля, будівлі й обладнання.

Зміст ROI полягає в тому, що він характеризує суму заробленого прибутку на одиницю інвестицій, тобто показує віддачу від інвестованого капіталу. Однак використання ROI має деякі проблеми стосовно того, як оцінювати необоротні активи: за валовою балансовою вартістю активів чи за їх чистою балансовою вартістю або за історичною вартістю чи поточною вартістю. Використовують переважно історичну вартість і чисту балансову вартість активів.

Разом з тим, якщо показник ROI розкласти на коефіцієнти маржі й оборотності активів, то він стає більш інформативним. На основі того, що коефіцієнт маржі (або рентабельність продажу) — це відношення операційного прибутку до обсягу продаж, а оборотність активів обчислюється діленням обсягу продаж на середні операційні активи, друга формула ROI являє собою добуток маржі та оборотності активів, тобто

$$ROI = \text{маржа} \times \text{оборотність активів} = (\text{операційний прибуток} / \text{обсяг продаж}) \times (\text{обсяг продаж} / \text{середні операційні активи}).$$

Застосування коефіцієнта рентабельності інвестицій (ROI) має свої переваги і недоліки. Переваги полягають у тому, що він:

по-перше, заохочує менеджерів зосередитися на співвідношенні між обсягами продажу, витратами та інвестиціями, що і має здійснювати менеджер інвестиційного центру;

по-друге, підтримує зусилля менеджерів сконцентруватися на ефективності витрат;

по-третє, націлює менеджерів зосередитися на ефективності операційних активів.

Проте надмірний акцент на ROI може стати причиною короткозорої поведінки. Часто згадують два негативні аспекти, що асоціюються з ROI:

1. ROI може спричинити вузьке фокусування на прибутковості підрозділу за рахунок прибутковості всієї організації, тобто менеджер підрозділу обирає лише ті інвестиційні проекти, які збільшують ROI його підрозділу, не звертаючи увагу на загальну прибутковість проекту.

2. ROI заохочує менеджерів концентруватися на короткотерміновому періоді за рахунок перспективи.

Одним із головних недоліків показника ROI називають, той факт, що він вимірюється в процентах. Тому менеджери можуть маніпулювати цією пропорцією за рахунок зменшення рівня інвестицій, а не збільшення прибутку.

Для того щоб нейтралізувати тенденцію показника ROI спричиняти відмову від інвестицій, що є прибутковими для організації, проте знижують ROI для підрозділу, деякі компанії застосовують альтернативні критерії для оцінки виконання, відомі як залишковий дохід та економічна додана вартість (ЕДВ).

Залишковий дохід визначається як різниця між фактичним і мінімально необхідним прибутком центру інвестицій. Він трохи згладжує недоліки ROI, тому що мінімально необхідний прибуток визначають як добуток інвестованого капіталу й мінімальної норми прибутку, тобто враховують для оцінки не тільки величину капіталу, але і його вартість (так звану плату за капітал).

Останнім часом на Заході для оцінки результатів діяльності та нагородження менеджерів центрів інвестицій почали застосовувати показник економічної доданої вартості. **ЕДВ** — це операційний прибуток після оподаткування мінус загальна річна вартість задіяного капіталу. Якщо ЕДВ позитивна, то компанія заробляє гроші, тобто нарощує прибуток; якщо вона негативна, то фірма «проїдає» капітал. Перевагою ЕДВ є її грошовий вимір, а не у відсотках, як коефіцієнт рентабельності. Разом з тим економічна додана вартість має подібність до коефіцієнтів рентабельності, таких як ROI, бо вона поєднує чистий прибуток (віддачу) із задіяним (операційним) капіталом.

7. Поняття про трансфертні ціни і їх застосування.

Коли до підрозділів ставляться як до центрів відповідальності зокрема як до центрів прибутку чи інвестицій, їх оцінюють на основі операційного прибутку та рентабельності інвестицій. І, як наслідок, продукція, що відпускається одним підрозділом іншому, є доходом для підрозділу, який продає, і витратами для підрозділу, який купує.

Трансфертне ціноутворення впливає як на підрозділ, так і на організацію в цілому. Це відбувається через вплив на показники результативності підрозділу, прибуток організації в цілому й автономію підрозділу. Відповідно система трансфертного ціноутворення має задовольняти трьом цілям: точне оцінювання результатів діяльності, узгодженість цілей та збереження автономії підрозділу. Точне оцінювання результатів діяльності означає, що жоден менеджер

підрозділу не повинен одержувати вигоду за рахунок другого (у тому розумінні, що один підрозділ поліпшує свою результативність, тоді як справи іншого погіршуються).

Питання про трансферні ціни виникає у випадку, коли підрозділи підприємства мають можливість крім використання продукції чи послуг усередині підприємства закуповувати їх зовні. В свою чергу, постачачі підрозділи мають можливість продавати їх продукцію на сторону.

Зрозуміло, що з точки зору інтересів організації, досить важливо здійснювати зовнішні закупки або продажі лише за умови підвищення загальної прибутковості організації.

Узгодженість цілей означає, що менеджери підрозділів вибирають такі дії, які збільшують загальні прибутки організації. Автономія означає, що центральне керівництво не повинно перешкоджати свободі прийняття рішень менеджерами підрозділів.

Одним з принципів трансфертного ціноутворення є підхід альтернативних витрат, який передбачає врахування інтересів як підрозділу, що продає, так і підрозділу, який купує. Підхід альтернативних витрат досягає цієї мети за допомогою визначення мінімальної ціни, на яку погодиться підрозділ-продавець, і максимальної ціни, яку згоден заплатити підрозділ-покупець. Мінімальна і максимальна ціни відповідають можливим або альтернативним витратам за внутрішнього відпуску продукції. Для кожного з підрозділів вони визначаються таким чином:

1. Мінімальна трансфертна ціна — це така ціна, котра не збіднюватиме підрозділ, який продає, якщо буде продано продукт або надано послугу внутрішньому підрозділу порівняно з тими умовами, коли продукт або послуги були б продані зовнішній стороні.

Вона повинна відшкодувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу-продавця і вигоду, яку цей підрозділ втрачає внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

2. Максимальна трансфертна ціна — це така ціна, яка не збіднює підрозділ, що купує, при купівлі вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу порівняно з умовами, коли той самий продукт або послугу було б придбано у зовнішньої сторони. Тобто цей підхід визначає, за яких умов може відбутися внутрішній відпуск. Зокрема, продукт має бути відпущено або послугу надано внутрішньо кожного разу, коли альтернативні витрати (мінімальна ціна) підрозділу, що продає, менші за альтернативні витрати (максимальну ціну) підрозділу, який купує. Саме таким визначенням цей підхід гарантує, що жоден з менеджерів підрозділів не залишатиметься в програші при внутрішній передачі, тобто загальні прибутки підрозділів не зменшаться через внутрішній відпуск. Якщо зовні існує ринок досконалої конкуренції, то для продукту, що відпускається, справжньою трансфертною ціною є ринкова ціна.

Проте фактично ринки з досконалою конкуренцією рідко мають місце. Коли існує ринок недосконалої конкуренції для продукту або напівфабрикату, ринкова ціна може стати неприйнятною. У цьому разі практично альтернативною можуть бути договірні трансферні ціни. Для визначення меж для цін, що обговорюються,

можна використовувати альтернативні витрати. Наприклад, якщо йдеться про продаж продукту на ринку за ціною 22 грн, а у складі змінної собівартості продукту — 2 грн змінних витрат на збут, яких можна позбутися при внутрішньому відпуску (витрати на транспорт, упаковку тощо), то мінімальною трансфертною ціною може бути 20 грн, а максимальною — 22 грн. Конкретна ціна встановлюється у межах обох цін на підставі переговорів покупця і продавця.

Трансфертне ціноутворення може відбуватися також на основі собівартості. Розрізняють три методи такого ціноутворення:

- 1) на основі повної собівартості;
- 2) за повною собівартістю плюс націнка;
- 3) за змінними витратами плюс фіксована доплата.

У всіх трьох випадках, щоб уникнути передавання неефективності від одного підрозділу до іншого, при визначенні трансфертної ціни повинні використовуватися нормативні витрати.

Що стосується вибору між повною та неповною собівартістю, то тут слід виходити з конкретних обставин. Зокрема, для центрів витрат більш прийнятною є ціна, основана на повній собівартості, тому що дозволяє відшкодувати всі виробничі витрати, включаючи постійні. Націнки або доплати дають можливість відповідному центру не лише відшкодувати власні витрати, але й отримати прибуток. Трансфертне ціноутворення на основі собівартості досить поширене, переважно завдяки простоті цих методів і об'єктивності. Крім того, в багатьох випадках відпуск товару між підрозділами має невеликий вплив на прибутковість будь-якого з них. У цій ситуації може бути вигідніше використати прості методи, основані на витратах, ніж гаяти час і ресурси на ведення переговорів.

Цікавий механізм трансфертного ціноутворення у вертикально інтегрованих компаніях описує К. Уорд. Виходячи з того, що кожному підрозділу групи необхідно прагнути до максимального підвищення власної доходності, він пропонує трансфертну ціну (ТЦ) визначати шляхом додавання до змінних витрат на одиницю продукту (ЗВ1) очікуваної суми внеску на покриття постійних витрат і отримання певного рівня прибутку (В/П1). Тобто $ТЦ = ЗВ1 + В/П1$. Відповідно сума внеску обчислюється за формулою:

$$В/П1 = \frac{\text{постійні витрати підрозділу} + \text{річний плановий прибуток}}{\text{плановий випуск продукції}}$$

Порівняння трансфертної ціни з ринковими цінами на придбання та продаж продукту дозволяє вирішити проблему — виробляти чи купувати.

Будь-якій вертикально інтегрованій компанії, яка використовує фінансові показники підрозділів, необхідно мати надійну систему внутрішніх трансфертних цін.

Останні використовуються переважно для прийняття і реалізації економічних рішень з питань розподілу ресурсів усередині групи, а також рішень про те, чи варто виконувати яку-небудь функцію самостійно чи слід залучити зовнішніх постачальників та підрядчиків. У таких цінах повинні враховуватися релевантні, а не фактичні витрати. Це особливо важливо, коли основне призначення трансфертних цін полягає у формуванні продуктового портфеля компанії, що має найбільшу фінансову привабливість.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996 -XIV - [Електронний ресурс]. —Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 - [Електронний ресурс]. —Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
3. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. - 448 с.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. - 3-тє вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. - К.: Алерта, 2006. - 878 с: іл.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. - 704 с.
6. Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. — К.: Знання-Прес, 2003. — 287 с.
7. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. - К.: ЦНЛ, 2004. - 254 с.
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. - [Електронний ресурс]. —Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник. - К.: Книга, 2004. - 544 с.
10. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України у 1999-2007 рр. - [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
12. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 512 с.
13. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. — М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.