

## УПРАВЛІНСЬКИЙ

ОБЛІК: ЗНАЧЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ  
У ПРАКТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ  
ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

ЛЮБОВ НАПАДОВСЬКА,  
доктор екон. наук, професор,  
зав. кафедри бухгалтерського  
обліку Київського торговельно-  
економічного університету

(закінчення, початок у № 8-9)

**ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ  
ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В СИСТЕМАХ  
ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА  
ПОВНИМИ ТА НЕПОВНИМИ ВИТРАТАМИ**

Прийняття рішень для різних цілей на різних рівнях управління потребує різної інформації, а отже, різних методів її формування. В системах обліку та калькулювання собівартості продукції за повними та неповними витратами формуються різні види собівартості, які використовують для різної мети. Так, повна собівартість є базою для формування довгострокових цін і широко застосовується в економічно стабільному середовищі. Натомість неповна собівартість дає змогу приймати короткострокові рішення з метою оптимізації асортименту і формування продуктового портфелю в умовах нестабільного середовища. Розглянемо на конкретному прикладі особливості обчислення фінансового результату в системах обліку за повними і неповними витратами.

**Приклад 2.** Підприємство виробляє один вид продукції протягом року. Вартісне значення основних статей со-

бівартості одиниці продукції наведено в табл. 18. Обсяг виробництва продукції відповідно до розробленого кошторису становить 150 тис. шт., сума постійних виробничих витрат за кожний квартал – 150 тис. грн, невиробничі накладні витрати – 100 тис. грн за квартал, ціна реалізації одиниці продукції – 10 грн.

Таблиця 18

**ОСНОВНІ СТАТТІ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА  
ОДИНИЦІ ПРОДУКЦІЇ**

№ ряд.	Основні показники	Сума, грн
1	Основні матеріали	2,6
2	Заробітна плата основних виробничих працівників	3,0
3	Змінні накладні витрати	0,4
4	Постійні накладні витрати	1,0
5	<b>Разом</b>	<b>7,0</b>

Дані, які характеризують обсяги виробництва та реалізації продукції за кожний квартал, наведено в табл. 19.

Враховуючи, що на початок I та II кварталів запаси були відсутні, складемо звіт про фінансові результати на основі використання систем обліку з повним та неповним розподілом витрат.

Таблиця 19

**ОБСЯГИ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД**

шт.

№ ряд.	Показники	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
1	Залишок готової продукції на початок звітної періоду	–	–	30 000	10 000
2	Обсяг виробництва	150 000	170 000	140 000	160 000
3	Обсяг реалізації	150 000	140 000	160 000	160 000
4	Залишок готової продукції на кінець звітної періоду	–	30 000	10 000	10 000

Результати відповідних розрахунків наведено в табл. 20 і 21.

Таблиця 20

## ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В СИСТЕМІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

тис. грн

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
1	Обсяг реалізації продукції (ряд. 3 табл. 19) · 10	1500	1400	1600	1600
2	Залишок готової продукції на початок звітної періоду (ряд. 1 табл. 19) · 6*	—	—	180	60
3	Собівартість виробництва продукції (ряд. 2 табл. 19) · 6	900	1020	840	960
4	Залишки готової продукції на кінець звітної періоду (ряд. 4 табл. 19) · 6	—	180	60	60
5	Собівартість реалізованої продукції (ряд. 2 + ряд. 3 – ряд. 4)	900	840	960	960
6	Сума покриття – 1 (ряд. 1 – ряд. 5)	600	560	640	640
7	Постійні прямі виробничі витрати (згідно з умовою)	150	150	150	150
8	Сума покриття – 2 (ряд. 6 – ряд. 7)	450	410	490	490
9	Невиробничі постійні витрати (згідно з умовою)	100	100	100	100
10	Фінансовий результат – прибуток (ряд. 8 – ряд. 9)	350	310	390	390

Примітка. 6\* = 2,6 + 3,0 + 0,4 (собівартість виробництва одиниці продукції, визначена на основі даних табл. 18).

Особливість складання звіту про фінансовий результат за неповною собівартістю полягає в поетапному визначенні його величини (див. табл. 20). На першому етапі визначають суму покриття – 1 як різницю доходу від реалізації продукції та собівартістю виготовленої продукції, що включає лише змінні виробничі витрати.

Залишок готової продукції на кінець звітної періоду (ряд. 4 табл. 20) розраховують за формулою

Залишок готової продукції на кінець звітної періоду = Залишок готової продукції на початок звітної періоду + Собівартість виробництва продукції – Собівартість реалізації продукції.

Після цього обчислимо суму покриття – 2, яка дорівнює різниці між сумою покриття – 1 та постійними прямими виробничими витратами. Для визначення фінансового результату (прибутку) потрібно визначити різницю між сумою покриття – 2 та невикористаними постійними витратами. Отже, в системі калькулювання собівартості продукції за змінними витратами залишки оцінюють на основі тільки змінних витрат.

На наступному етапі складемо звіт про фінансові результати на основі методу калькулювання собівартості продукції за повними витратами (табл. 21).

Таблиця 21

## ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В СИСТЕМІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

тис. грн

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
1	Виручка від реалізації продукції (ряд. 3 табл. 19) · 10	1500	1400	1600	1600
2	Залишок готової продукції на початок звітної періоду (ряд. 1 табл. 19) · 7*	—	—	210	70
3	Собівартість виробництва продукції (ряд. 2 табл. 19) · 7	1050	1190	980	1120
4	Залишок готової продукції на кінець звітної періоду (ряд. 4 табл. 19) · 7	—	210	70	70
5	Собівартість реалізованої продукції (ряд. 2 + ряд. 3 – ряд. 4)	1050	980	1120	1120
6	Розподіл накладних витрат за планом згідно з умовою	150	150	150	150
7	Розподіл накладних витрат відповідно до фактичного обсягу виробництва (ряд. 2 табл. 19)	150	170	140	160
8	Коригування на нестачу/надлишок відшкодування накладних витрат (ряд. 6 – ряд. 7)	—	(20)	10	(10)
9	Собівартість реалізованої продукції з урахуванням коригування накладних витрат (ряд. 5 ± ряд. 8)	1050	960	1130	1110
10	Валовий прибуток (ряд. 1 – ряд. 9)	450	440	470	490
11	Невиробничі постійні витрати	100	100	100	100
12	Чистий прибуток (ряд. 10 – ряд. 11)	350	340	370	390

Примітка. 7\* = 2,6 + 3,0 + 0,4 + 1,0 (собівартість виробництва одиниці продукції, визначена на основі даних табл. 18).

**Висновок.** При використанні системи обліку за повними витратами (див. табл. 21) у період зростання обсягу реалізації (III кв.) прибуток зменшився, незважаючи на те що ціна реалізації й структура витрат не змінилися.

Така ситуація виникає в зв'язку з тим, що нестача/надлишок відшкодування постійних накладних витрат розглядаються як витрати періоду, які викривляють реальні дані про рух прибутку. Навпаки, при використанні системи обліку за неповними витратами зі збільшенням обсягу реалізації прибуток зростає, а при скороченні обсягу реалізації – зменшується (див. табл. 20).

У звіті про прибутки (збитки) в системі калькулювання собівартості продукції за повними витратами формується проміжний показник – валовий прибуток, а в системі калькулювання собівартості продукції за змінними витратами проміжним результатом є сума покриття.

Розглянемо механізм розрахунку основних показників, які включають до звіту про прибутки/збитки в системі повних та змінних витрат.

**Приклад 3.** Вихідні дані для розкриття алгоритму формування звіту про прибутки і збитки наведено в табл. 22. Порівняємо результати діяльності, розраховані за системою повних і неповних витрат.

Таблиця 22

ВИХІДНІ ДАНІ З МЕТОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ

№ ряд.	Показник	Місяць		
		перший	другий	третій
1	Вироблено, шт.	2 000	2 000	2 000
2	Реалізовано, шт.	2 000	1 500	2 500
3	Ціна за одиницю, грн	100	100	100
4	Змінні витрати на одиницю продукції, грн:			
4.1	виробничі	50	50	50
4.2	невиробничі	20	20	20
5	Постійні витрати, грн:			
5.1	виробничі	16 000	16 000	16 000
5.2	невиробничі	8 000	8 000	8 000

Складемо звіт про фінансові результати за системою калькулювання повних і неповних витрат (табл. 23 і 24).

Таблиця 23

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ  
НА ОСНОВІ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
ПОВНИХ ВИТРАТ

тис. грн

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Місяць		
		перший	другий	третій
1	Обсяг реалізації продукції (ряд. 3 табл. 22 · ряд. 2 табл. 22)	200	150	250
2	Собівартість реалізованої продукції (ряд. 4.1 · ряд. 1 + ряд. 5.1 табл. 22)	116	91	141
3	Валовий прибуток (ряд. 1 – ряд. 2 табл. 22)	84	59	109
4	Невиробничі (операційні) витрати (ряд. 4.2 · ряд. 2) + ряд. 5.2 табл. 21	48	38	58
	Фінансовий результат – прибуток (ряд. 3 – ряд. 4)	36	21	51

Таблиця 24

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ  
НА ОСНОВІ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
ЗМІННИХ ВИТРАТ

тис. грн

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Місяць		
		перший	другий	третій
1	Обсяг реалізації (ряд. 1 табл. 23)	200	150	250
2	Собівартість реалізації продукції (ряд. 4.1 табл. 22 · ряд. 2 табл. 22)	100	75	125
3	Сума покриття – 1 (ряд. 1 – ряд. 2)	100	75	125
4	Змінні невикористані витрати (ряд. 4.2 табл. 22 · ряд. 2 табл. 22)	40	30	50
5	Сума покриття – 2 (ряд. 3 – ряд. 4)	60	45	75
6	Постійні витрати (ряд. 5.1 табл. 22 + ряд. 5.2 табл. 22)	24	24	24
7	Фінансовий результат – прибуток (ряд. 5 – ряд. 6)	36	21	51

Порівняємо фінансові результати, розраховані за системами калькулювання повних та неповних витрат.

**Приклад 4.** Вихідні дані для визначення фінансового результату за умови, коли обсяг виробництва (В) більший від обсягу реалізації (Р) –  $V > P$ , наведено в табл. 25.

Собівартість виробництва одиниці продукції за повними витратами дорівнює:

$$\frac{(24 \cdot 15\,000) + 450\,000}{15\,000} = 54 \text{ грн.}$$

Таблиця 25

## ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ

№ ряд.	Основні показники	Значення показників
1	Обсяг виробництва продукції, шт.	15 000
2	Обсяг реалізації, шт.	10 000
3	Ціна реалізації за одиницю, грн	60
4	Змінні витрати на одиницю, грн	24
5	Постійні витрати, грн	450 000

Форму звіту про фінансові результати за системою повних витрат наведено в табл. 26.

Таблиця 26

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ  
НА ОСНОВІ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
ПОВНИХ ВИТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації (10 000 · 60)	600 000
2	Собівартість реалізованої продукції (10 000 · 54)	540 000
3	Фінансовий результат – прибуток (ряд. 1 – ряд. 2)	60 000

Звіт про фінансові результати за системою калькулювання неповних витрат наведено в табл. 27.

Таблиця 27

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ  
НА ОСНОВІ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
НЕПОВНИХ ЗАТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації (10 000 · 60)	600 000
2	Змінні витрати (10 000 · 24)	240 000
3	Постійні витрати (періоду) – ряд. 5 табл. 25	450 000
4	Фінансовий результат – прибуток/збиток (ряд. 1 – ряд. 2 – ряд. 3)	(90 000)

Результати розрахунків свідчать про те, що прибуток у системі змінних витрат менший, ніж у системі повних витрат, за умови, що обсяг виробництва більший від обсягу реалізації.

**Приклад 5.** Використаємо вихідні дані прикладу 3. Розглянемо ситуацію, згідно з якою обсяг виробництва (В) дорівнює обсягу реалізації (Р) –  $V = P$ .

Звіт про фінансові результати за системою калькулювання повних витрат наведено в табл. 28.

Таблиця 28

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ  
ЗГІДНО З СИСТЕМОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
ПОВНИХ ВИТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації (15 000 · 60)	900 000
2	Собівартість реалізації продукції (15 000 · 54)	810 000
3	Фінансовий результат – прибуток/збиток (ряд. 1 – ряд. 2)	90 000

Звіт про фінансові результати за системою калькулювання неповних витрат подано в табл. 29.

Таблиця 29

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗГІДНО  
З СИСТЕМОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
НЕПОВНИХ ВИТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації (15 000 · 60)	900 000
2	Змінні витрати (15 000 · 24)	360 000
3	Постійні витрати (періоду) (ряд. 5 табл. 25)	450 000
4	Прибуток – прибуток/збиток (ряд. 1 – ряд. 2 – ряд. 3)	90 000

Отримані результати розрахунків дали змогу дійти висновку, що прибуток у системі повних витрат дорівнює прибутку в системі змінних витрат за умови, що обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації.

**Приклад 6.** Використаємо дані прикладу 3. Припустимо, що обсяг виробництва (В) дорівнює 15 000 шт., а обсяг реалізації (Р) – 20 000 шт., тобто  $V < P$ .

Результати розрахунків за системами обліку повних та змінних витрат наведено в табл. 30 і 31.

За результатами розрахунків можна дійти такого висновку: якщо обсяг виробництва менший за обсяг реалізації ( $V < P$ ), то прибуток у системі змінних витрат більший, ніж у системі повних витрат.

Таблиця 30

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА  
СИСТЕМОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ВИТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації (20 000 · 60)	1 200 000
2	Обсяг собівартості реалізації продукції (20 000 · 54)	1 080 000
3	Фінансовий результат – прибуток/збиток (ряд. 1 – ряд. 2)	120 000



Таблиця 31

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА СИСТЕМОЮ  
КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНИХ ВИТРАТ

№ ряд.	Основні показники та алгоритм їх розрахунку	Сума, грн
1	Обсяг реалізації продукції (20 000 · 60)	1 200 000
2	Змінні витрати (20 000 · 24)	480 000
3	Постійні витрати (періоду)	450 000
4	Прибуток (ряд.1 – ряд.2 – ряд.3)	270 000

Результати розрахунку фінансових результатів – прибутків/збитків за системами калькулювання повної та неповної собівартості дають змогу сформулювати такі **висновки**:

1. У системі калькулювання неповних витрат при збільшенні обсягів реалізації прибуток також зростає, а при їх зменшенні – падає. Основна причина таких змін полягає в тому, що за методом калькулювання неповної собівартості прибуток залежить лише від обсягів реалізації, якщо ціна продажу та структура витрат не змінюються. Натомість у системі калькулювання повної собівартості прибуток залежить від обсягів реалізації та виробництва.

2. Відповідно до методу калькулювання неповної собівартості підприємство має реалізовувати не менш як 12 500  $[450\,000 : (60 - 24)]$  од. продукції, щоб перебувати в зоні прибутку. Водночас метод калькулювання за повною собівартістю дає змогу показати прибуток вже при обсязі реалізації 100 од. продукції.

3. У системі калькулювання неповної собівартості постійні виробничі витрати вважаються витратами періоду, тому підлягають списанню на фінансовий результат. У системі калькулювання за повною собівартістю постійні виробничі витрати входять до собівартості одиниці продукції та належать до запасів продукції, вартість якої необхідно відняти від собівартості реалізації за звітний період. Отже, собівартість реалізації зменшується, а фінансовий результат збільшується.

4. Прибуток, одержаний на основі методів калькулювання повної та неповної собівартості, різний, якщо за звітний період змінюється рівень запасів. Якщо обсяг виробництва продукції дорівнює обсягу реалізації, обидва методи забезпечують одержання однакової величини прибутку.

5. Прибуток, одержаний у системі калькулювання повної собівартості, по-перше, може виявитися неточним, за рахунок перерозподілу частини постійних витрат і не відображувати реального стану діяльнос-

ті підприємства і, по-друге, внутрішні звіти застосовують для оцінки роботи управлінців та надаються лише керівникам вищих рівнів управління підприємством. Тому для прийняття короткострокових рішень потрібно застосовувати метод калькулювання собівартості за змінними витратами. Слід мати на увазі, що сукупний прибуток за весь звітний період (рік) буде однаковим незалежно від системи калькулювання, за якою його було розраховано.

Приймаючи рішення, треба враховувати, що прибуток, обчислений на основі різних систем обліку, може відрізнятися в межах коротких періодів часу (за місяць, квартал).

Для складання форм зовнішньої звітності слід застосовувати метод калькулювання повної собівартості з повним розподілом витрат. Це пов'язано з вимогою до складання зовнішньої звітності – використання загальноприйнятих методів для порівняння результатів діяльності різних підприємств. Крім того, фінансові звіти мають складатися відповідно до загальноприйнятих стандартів обліку фінансових результатів підприємств. Отже, слід застосовувати єдиний для всіх метод калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), який впливає на оцінку запасів, а відтак на величину фінансового результату.

**МЕТОДИКА АНАЛІЗУ БЕЗЗБИТКОВОСТІ**

Аналіз беззбитковості – це частина управлінського обліку, основними елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової стійкості підприємства.

Аналіз беззбитковості забезпечує пошук найвигідніших комбінацій між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною та обсягом продажу. Тому передумовою здійснення цього аналізу є поділ витрат на постійні та змінні.

Практична цінність застосування аналізу беззбитковості полягає в тому, що на основі використання перелічених вище інструментів менеджери можуть відповісти на такі важливі запитання:

➤ як можна збалансувати рентабельність та ліквідність?

➤ чи вигідна реалізація продукції за ціною, нижчою від її собівартості?

➤ як можна знизити рівень підприємницького ризику?

➤ як впливає обсяг реалізації на величину фінансового результату?

➤ що вигідніше для підприємства – купувати у постачальника комплектуючі вироби та деталі чи виробляти їх на власних потужностях?

Алгоритм розрахунку показників для подальшого аналізу беззбитковості наведено в табл. 32.

Таблиця 32

**АЛГОРИТМ ОБЧИСЛЕННЯ ПОРОГУ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ, ЗАПАСУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТА СИЛИ ВПЛИВУ ОПЕРАЦІЙНОГО ВАЖЕЛЯ**

1	Маржинальний дохід = Виручка від реалізації – Змінні витрати (матеріали, заробітна плата, інші змінні витрати)
2	Коефіцієнт маржинальних надходжень = Маржинальний дохід : Виручка від реалізації
2.1	Коефіцієнт маржинальних надходжень, % = Маржинальний дохід : Виручка від реалізації · 100
3	Постійні витрати: оплата праці адміністративно-управлінського персоналу, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень, амортизація основних засобів, амортизація нематеріальних активів, опалення, освітлення, водопостачання, охорона праці, техніка безпеки, охорона навколишнього природного середовища, реклама, оренда, інші постійні витрати
4	Поріг беззбитковості = Постійні витрати : Коефіцієнт маржинальних надходжень = (3) : (2)
5	Запас фінансової стійкості:
5.1	у гривнях = Виручка від реалізації – Поріг беззбитковості
5.2	у відсотках = Запас фінансової стійкості, грн : Дохід · 100
6	Прибуток = Запас фінансової стійкості · Коефіцієнт маржинальних надходжень = (5) · (2)
7	Сила впливу операційного важеля = Маржинальний дохід : Прибуток = (1) : (6)

Аналіз беззбитковості дасть можливість керівництву заздалегідь визначити, наприклад, за якого обсягу реалізації підприємство не матиме ні прибутків, ні збитків або яким має бути обсяг реалізації продукції, щоб отримати бажану величину прибутку. На основі поділу витрат на постійні та змінні можна обчислити мінімальну собівартість.

Облік витрат за постачальниками та видами ТМЦ з використанням ABC- і XYZ-аналізу дає змогу оптимізувати процес постачання, а за ринками збуту і групами продукції – вирішити такі актуальні завдання:

- визначити найбільш вигідні ціни на експортну продукцію та на внутрішньому ринку;
- оптимізувати ціни згідно з припустимою нижньою межею для розширення ринків збуту;
- визначити кількість продукції, яку підприємство додатково має можливість виробляти та реалізовувати на внутрішньому й зовнішньому ринках;
- застосовувати різноманітні варіанти зменшення цін, які дадуть змогу не зменшити, а навіть збільшити величину прибутку внаслідок реалізації продукції тощо.

## БЮДЖЕТУВАННЯ

Бюджетування – це частина управлінського обліку й загальної технології управління. Систему бюджетування почали впроваджувати з метою оптимізації процесу прийняття управлінських рішень, оскільки сьогодні уже недостатньо приймати рішення на основі інтуїції та особистого уявлення про стан справ. Передбачати – означає управляти. Саме з метою передбачення можливих проблем у майбутньому та оцінки можливих наслідків прийнятих управлінських рішень на сучасних підприємствах і почали впроваджувати систему бюджетування.

Бюджетування слід розглядати з трьох основних позицій як:

- процес трансформації планів діяльності підприємства в показники доходів і витрат, платежів і надходжень, тобто в фінансово-економічні показники;
- інструмент підвищення відповідальності керівників за витрати та досягнення поставлених цілей і одержання конкретних результатів;
- технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, призначену для підвищення економічної обґрунтованості рішень, що приймаються керівництвом.

Бюджетування забезпечує підприємствам отримання переваг перед конкурентами через створення ефективної системи управління ресурсами. Підвищення ефективності управління стало також реальним на основі інтеграції управлінських та інформаційних технологій.

Бюджети містять інформацію, яка є базою для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності діяльності не тільки підприємства в цілому, а й усіх його центрів відповідальності (структурних підрозділів) та господарських одиниць, оцінки діяльності менеджерів усіх ієрархічних рівнів, забезпечення ефективного використання матеріальних, трудових, фінансових та інвестиційних ресурсів.

Бюджетування можна охарактеризувати як цілісну інтегровану інформаційну систему, яка забезпечує взаємозв'язок і взаємоузгодженість процесів планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень на рівні окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому.

Сутність бюджетування полягає в плануванні діяльності підприємства відповідно до стратегічних і тактичних цілей, яке втілюється в конкретних показниках бюджетів, спрямованих на виконання конкретних корпоративних завдань, дані яких ідентифікуються засобами бухгалтерського обліку.

**Бюджети** – це засіб здійснення контролю, для чого фактичні дані порівнюють із запланованими. При цьому виявляють відхилення, аналізують причини, на основі чого приймають відповідні управлінські рішення.

Основним завданням бюджетування є забезпечення управлінців інформацією про діяльність окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому через механізм виконання бюджетів. Для комплексної оцінки діяльності центрів відповідальності вводять контрольні показники виробничо-господарської діяльності.

Впровадження системи бюджетування передбачає кілька етапів: бізнес-діагностику, формування концепції, визначення цілей, завдань і принципів побудови, складу та структури.

Діагностика підприємства дає змогу оцінити поточний стан системи управління та ефективність діючої системи фінансового планування і контролю з точки зору повноти, достовірності та оперативності надання інформації різним рівням управління для прийняття рішень.

Структура системи бюджетування ґрунтується на визначенні центрів фінансової відповідальності, форм і регламентів. Після цього описують процеси планування, контролю та аналізу, визначають порядок розробки та впровадження системи, що передбачає побудову:

- основного (генерального) бюджету;
- бюджетів окремих структурних підрозділів.

**Основний бюджет** – це узгоджений з усіма підрозділами план роботи підприємства в цілому. Він охоплює операційний і фінансовий бюджети, склад яких залежить від специфіки діяльності підприємства. На етапі розробки основного бюджету проводять аналіз і уточнення цінової та кредитної політики, стратегії управління запасами, виявляють ризики та оцінюють можливі наслідки управлінських рішень. Основний бюджет та його елементи на прикладі промислового підприємства наведено на рис. 6.

**Операційний бюджет** промислового підприємства включає бюджети продажу, виробництва, закупівель, виробничих запасів, загальновиробничих витрат, грошових коштів, витрат на збут, адміністративних витрат, прямих матеріальних витрат, прямих трудових витрат.

**Фінансовий бюджет** промислового підприємства включає: прогнозний звіт про рух грошових коштів, інвестиційний бюджет, прогнозний звіт про фінансові результати, прогнозний баланс.

У зв'язку з різною специфікою діяльності торговельних підприємств склад операційного бюджету їх відрізняється від бюджету промислового підприємства.

**Операційний бюджет торговельного підприємства** включає бюджети продажу, закупівель, торговий баланс, витрат на збут, адміністративних витрат.

Розробка стратегічних цілей потребує формалізації стратегії підприємства, яка передбачає розробку стратегічних карт і збалансованої системи показників. До важливих фінансових показників діяльності підприємства можна віднести:

- показники прибутковості (чистий прибуток, прибуток на акцію);
  - прибуток на інвестований капітал (Return on Equity, ROE – відношення величини прибутку до інвестованого капіталу);
  - показник економічного прибутку (зростання поточної вартості майбутніх грошових потоків за міном чистих інвестицій власників у підприємство).
- Важливими чинниками успішного бюджетування є, по-перше, активна участь вищого керівництва, оскільки це потребує чітких цільових вказівок, і, по-друге, вибір менеджера – керівника проекту, обчислення величини витрат на реалізацію проекту й оцінка його ефективності.

Невід'ємною частиною системи бюджетування є впровадження інформаційних технологій і навчання персоналу.

Бюджетування тісно пов'язано з системою оперативного та стратегічного управлінського обліку.

#### УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТРУКТУРИ (ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ)

Ринок у сучасних умовах є надзвичайно динамічним. Тому постає завдання стати більш мобільними, ніж конкуренти. Якщо до складу головного підприємства входять дочірні підприємства, які працюють на різних ринках, кожен із яких має свої особливості, то централізація управління зумовлює уповільнення прийняття управлінських рішень, а інформація протягом тривалого часу стає неактуальною. Тому децентралізація управління, тобто перехід до системи бізнес-одиниць, дасть змогу стати мобільнішими, ніж конкуренти. Якщо підприємство не має дочірніх підприємств, а складається з кількох структурних підрозділів, то необхідно закріпити доходи і витрати за структурними підрозділами. Наступним кроком повинно стати виділення в межах підприємства

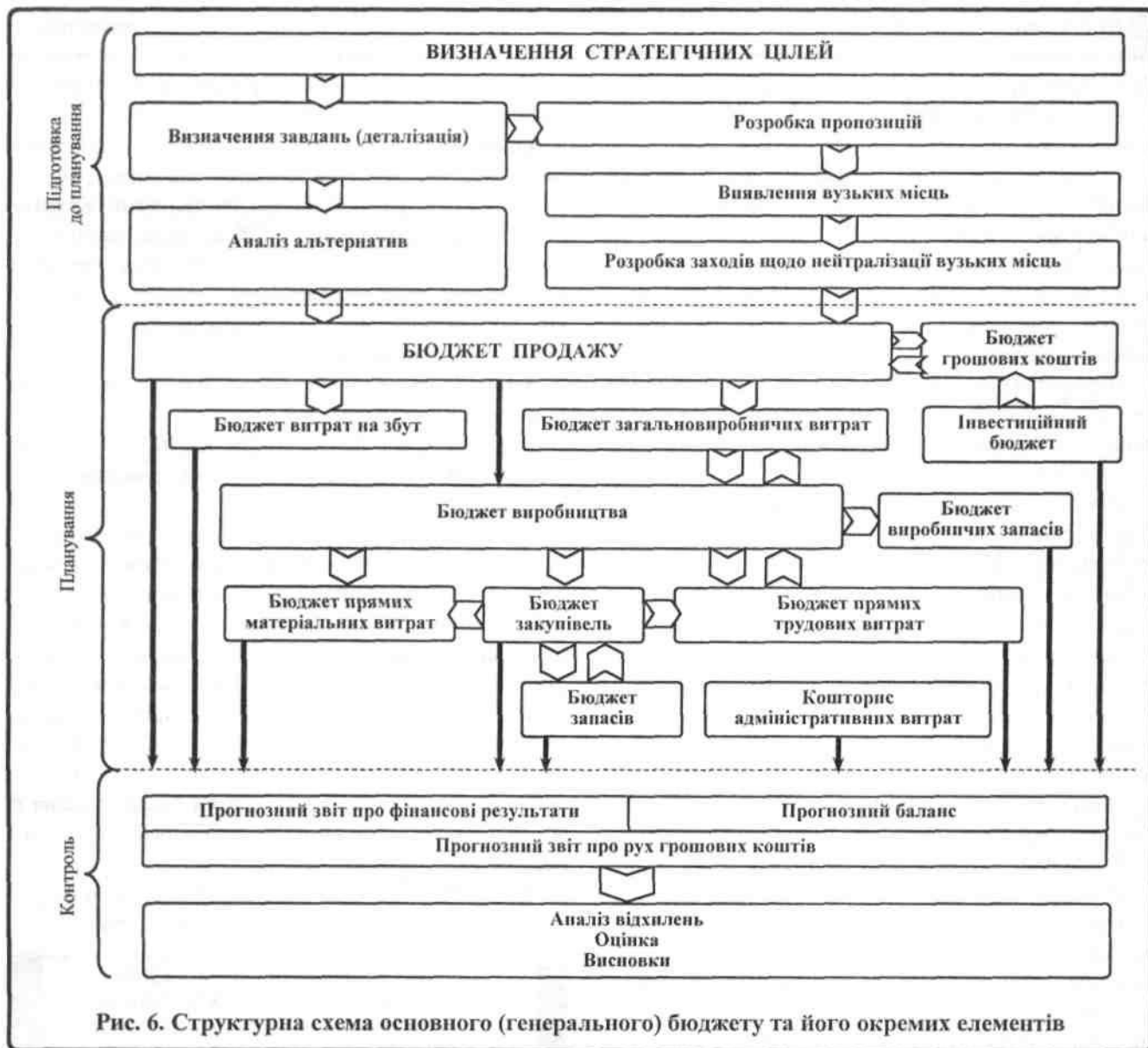


Рис. 6. Структурна схема основного (генерального) бюджету та його окремих елементів

центрів фінансової відповідальності, які самостійно прийматимуть управлінські рішення залежно від рівня управління та типів завдань, вирішуваних ними.

Основною метою децентралізації управління є формування гнучких організаційних структур, які в складних виробничо-господарських системах здатні підвищувати ефективність. Перекладання відповідальності та прав на лінійних менеджерів при вирішенні поточних проблем сприятиме ефективнішому вирішенню стратегічних завдань на вищих рівнях управління.

**Центр відповідальності** – це структурний підрозділ, який має у власному розпорядженні необхідні ресурси, здійснює з їх допомогою господарську

діяльність та наділений для цього відповідними правами і обов'язками. Керівники таких центрів несуть відповідальність за результати його діяльності.

Центри відповідальності поділяють на кілька типів: центри витрат, центри прибутку, центри доходу і центри інвестицій.

**Центр витрат** – структурний підрозділ, керівник якого відповідає лише за величину витрат.

**Центр прибутку** – підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і доходи. При цьому контроль за величиною прибутку покладається також на керівника цього підрозділу.

**Центр доходу** – підрозділ, керівник якого відповідає за величину доходу, тобто може впливати на



величину обсягу діяльності та ціну продукції.

**Центр інвестицій** – підрозділ, основним видом діяльності якого є здійснення інвестицій у нові проекти або види бізнесу, а його керівник несе відповідальність за ефективність інвестицій.

Для кожного центру відповідальності мають бути визначені мета й завдання, вид та періодичність подання інформації, а також куди і кому її треба надавати. Отже, робота має бути спрямована на формування необхідної інформації та забезпечення нею осіб, які приймають рішення в момент, коли вона їм потрібна, та в формі, зручній для використання.

У системі обліку за центрами відповідальності створюється насамперед інформація про витрати та доходи, що підлягають групуванню за видами продукції, місцями виникнення витрат і носіями цих витрат.

Для оцінки центрів відповідальності використовують принцип контролюваності. Згідно з цим

принципом керівник центру відповідальності відповідає за величину витрат, доходу, прибутку або інвестицій, які йому підконтрольні.

Основним документом, в якому зафіксовані повноваження і відповідальність, є Положення про структурний підрозділ підприємства, де містяться показники діяльності окремих центрів відповідальності, основні статті витрат і доходів.

Виділення центрів фінансової відповідальності дає змогу суттєво підвищити ефективність обліку, контролю та прийняття управлінських рішень. У рамках системи обліку за центрами відповідальності будуються бюджети і на основі порівняння фактичних та планових показників визначається ефективність роботи центрів відповідальності.

Звіт про виконання операційного прибутку за окремими центрами відповідальності та по підприємству в цілому за маржинальним принципом наведено в табл. 33.

Таблиця 33

## ЗВІТ ПРО ВНЕСОК ОКРЕМИХ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ (ЦВ)

тис. грн

№ з/п	Показник	Центр відповідальності			Разом
		А	В	С	
1	Дохід (виручка)	204 551	205 700	458 882	869 134
2	Змінні витрати	142 748	120 769	320 481	583 998
3	Маржинальний дохід	61 802	84 931	138 401	285 135
4	Розподілені постійні витрати	22 573	19 097	18 534	60 205
5	Напівмаржа – І	39 229	65 833	119 866	224 930
6	Поріг безбитковості – І	74 711	46 253	61 454	183 515
7	Суммарні постійні витрати				114 170
8	Поріг рентабельності – І				348 008
9	Запас фінансової стійкості – І				59,96%
10	Операційний прибуток підприємства				170 924

Модель звіту виконання сегментної маржі розроблено на основі маржинального підходу за трьома центрами відповідальності (А, В і С) та по підприємству в цілому.

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Трансфертне ціноутворення – один із дієвих інструментів забезпечення гнучкого господарювання. Трансфертні ціни є важливою складовою внутрішнього економічного механізму управління підприємством, заснованого на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати його діяльності.

**Трансфертна ціна** – це внутрішня ціна, за якою

один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.

Основними функціями трансфертних цін на підприємстві є:

1) матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому;

2) розподіл витрат за місцями виникнення.

**Трансфертне ціноутворення** є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємствах із децентралізованою організаційною структурою.

Існує п'ять основних методів визначення транс-

фактичних витрат; на основі кошторисних витрат; на договірних умовах; з використанням змішаних цін.

В умовах ринку підхід до ціноутворення ґрунтується на чинниках, що стосуються більше попиту, ніж пропозиції, тобто враховується, скільки покупець може і хоче заплатити за пропонований йому товар. Величина виробничих витрат розглядається лише як чинник обмеження. Такий підхід відображує тенденцію орієнтації ціни не на виробництво, а на попит.

За методом трансфертної ціни, розрахованої на основі ринкової, ціна напівфабрикатів у внутрішньому обороті підприємства встановлюється такою, що дорівнює вартості аналогічної продукції на зовнішньому ринку. Прибуток від реалізації напівфабрикату визначають як різницю між трансфертною ціною та витратами підрозділу. Основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на основі ринкової ціни є мінімальна внутрішньовиробнича залежність підрозділів. Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін властиве передусім підприємствам із децентралізованою організаційною структурою з високим ступенем внутрішньої автономії підрозділів, які можуть здійснювати навіть самостійну фінансову діяльність (холдинги, концерни).

В основу метода трансфертного ціноутворення на основі фактичних витрат покладено фактичні витрати. Основним недоліком цього методу є відсутність мотивації до скорочення витрат.

Для методу трансфертного ціноутворення на основі кошторисних витрат характерним є відсутність різких коливань цін. Трансфертне ціноутворення на основі витрат доповнює система нормативів, яка пов'язує результати господарської діяльності з величиною оплати праці управлінського персоналу.

Для усунення недоліків, характерних для цих методів, використовують трансфертне ціноутворення на основі договірних і змішаних цін. Воно забезпечує узгодження локальних цін й досягнення балансу інтересів на основі двосторонніх домовленостей структурних підрозділів. Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі витрат.

Метод трансфертного ціноутворення на основі змішаних цін передбачає поєднання різних методів. Це найбільш досконалий метод трансфертного ціноутворення. Основою його є диференційований підхід

до структурних підрозділів з метою підвищення їх самостійності під час прийняття господарських рішень. Трансфертне ціноутворення на основі змішаних цін передбачає чітке визначення фінансової структури підприємства та центрів відповідальності, а також формування його нормативної бази.

Існують різні варіанти визначення внутрішніх цін на основі:

- 1) повної собівартості;
- 2) змінної собівартості плюс постійні надбавки;
- 3) змінної собівартості або маржинальної собівартості;
- 4) комбінованої собівартості та ринкової ціни;
- 5) ринкової ціни за мінусом комісійних;
- 6) ринкової ціни.

Використання того чи іншого варіанта ціни залежить від типу центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності. Наприклад, система оцінки, побудована на комбінуванні собівартості та ринкової ціни, ґрунтується на такій процедурі: виробнича одиниця (центр відповідальності), що поставляє продукцію або послуги, оцінює її на основі повної собівартості або ринкової ціни залежно від того, яка з них вища. Цим досягається повна компенсація витрат внутрішньому виробникові товарів або послуг.

Виробнича одиниця (центр відповідальності), що отримує послуги або продукцію, оцінює їх залежно від собівартості або ринкової ціни, причому вибирає найменшу з них у кожному конкретному випадку. Цим досягається економічна зацікавленість в отриманні товарів або послуг від власних внутрішньовиробничих підрозділів. Різниця в оцінках відображується як витрати компанії, яка зобов'язує внутрішні підрозділи використовувати зустрічні послуги, замість того, щоб залучати незалежні ресурси.

Отже, для підвищення ефективності роботи центрів відповідальності необхідна заінтересованість виконавців. Тому прибуток, який отримує підприємство, слід розподіляти між центрами відповідальності згідно з їх внеском у загальний дохід (прибуток) підприємства. Саме з цією метою і використовуються трансферні ціни, враховуючи, що трансфертна ціна — це ціна продукції (робіт, послуг), на основі якої здійснюється передача від одного центру відповідальності до іншого всередині підприємства.

З метою прийняття рішень щодо формування ціни слід ураховувати такі чинники:

- для підприємств, що прагнуть до стійкого становища на ринку, встановлення ціни має вирішальне значення;

- ціна є інструментом стимулювання попиту і одночасно основним чинником довгострокової рентабельності;

- при розробці цінової стратегії вирішуються завдання, які дають змогу враховувати не тільки величину прибутку, а й існуючу конкуренцію на конкретні види продукції;

- ціна впливає на рентабельність всієї діяльності з урахуванням обсягу продажу, за якого досягається окупність усіх витрат (точка беззбитковості).

Упровадження трансфертних цін, по-перше, збільшує заінтересованість структурних підрозділів підприємства у підвищенні ефективності виробництва, а по-друге, розширює обсяг інформації з метою прийняття управлінських рішень.

#### МОТИВАЦІЯ І НАВЧАННЯ ПЕРСОНАЛУ

При впровадженні системи управлінського обліку особливої уваги потребує робота з людьми. Це пов'язано з тим, що під час реалізації проекту «Управлінський облік» кардинально змінюються концепція системи управління і філософія системи обліку. Для цього всі співробітники повинні мати чітке уявлення про зміни, які відбуваються на підпри-

ємстві, знати й виконувати свої посадові обов'язки, а також розуміти, який повинен бути їх внесок у загальний результат діяльності підприємства. Крім того, необхідно створити систему мотивації, яка має бути тісно пов'язана з результатами роботи всієї компанії, та систематично проводити навчання співробітників системи управлінського обліку.

Систему оплати праці, яка залежить від специфіки діяльності, підприємство повинно розробити самостійно. Основні положення нової системи оплати праці мають бути зафіксовані у відповідному документі, розробленому на підприємстві.

Навчання персоналу слід здійснювати на практичних семінарах або тренінгах. З метою оцінки рівня кваліфікації співробітників розробляють систему тестових завдань. Необхідно пам'ятати: чим кваліфікованішими будуть співробітники, тим успішніше й ефективніше функціонуватиме система управлінського обліку на підприємстві.

Існують деякі проблеми під час впровадження системи управлінського обліку. До них відносять відсутність чітких стратегічних цілей, а отже, і завдань, нереальність встановлених термінів, недосконалість планування, відсутність дієвих механізмів контролю, неправильний вибір менеджера проекту, а також виникнення опору нововведенням. Проте на багатьох підприємствах або впроваджується, або вже впроваджена система управлінського обліку.

#### ВИСНОВКИ

1. Бухгалтерський облік має розвиватися з огляду на вдосконалення системи управлінського обліку, зокрема доповнення його інструментарію сучасними методами суміжних дисциплін, у тому числі для аналізу ризику і ризикових ситуацій.

2. У системі управлінського обліку важливе значення має формування інформації за окремими господарськими операціями як основного його об'єкта. При цьому особливу увагу слід приділити логістичним операціям, пов'язаним із забезпеченням діяльності підприємства ресурсами, які викликають зміну складських запасів та впливають на фінансовий результат. Це пов'язано з тим, що логістика є важливим інструментом стратегічного управління.

3. Система управлінського обліку повинна постійно розвиватись, зменшуючи невизначеність у системі управління, що сприятиме зменшенню ризику прийняття неправильних управлінських рішень.

4. Основними рисами управлінського обліку повинні стати реалістичність та доцільність задовольняти потреби внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства. У зв'язку з цим мета і завдання системи обліку в умовах ринкових відносин значно розширюються порівняно з традиційним бухгалтерським обліком.

5. При розробці системи управлінського обліку слід виходити з того, що фундаментом економіки є керована організація, а облік – це специфічний інструмент та основне джерело інформації для досягнення стратегічних цілей підприємства.