

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

В. Д. Зелікман, Н. П. Потрус, О. І. Канська

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК
Частина І. Введення в управлінський облік

Затверджено на засіданні Вченої ради академії
як навчальний посібник

Дніпропетровськ НМетАУ 2008

УДК 65.052.9 (07)

Зелікман В. Д., Потрус Н. П., Канська О. І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина І. Введення в управлінський облік. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2008. – 32 с.

Розглянуті теми першої частини дисципліни “Управлінський облік”: “Введення в управлінський облік”. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів спеціальності 050106 – облік і аудит.

Іл.: 6. Табл.: 2. Бібл.: 30 найм.

Відповідальна за випуск Г.О.Король, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти: В.Я.Плаксієнко, д-р екон. наук, проф. (ДДАУ)
О.М.Барановська, канд. екон. наук
(аудиторська фірма „Фінемконсалтинг”)

© Зелікман В.Д., Потрус Н.П.,
Канська О.І., 2008

© Національна металургійна
академія України, 2008

ВСТУП

В умовах переходу до ринкової економіки, реформування економічних відносин відбуваються радикальні зміни в системі обліку на підприємстві, які обумовлені сучасним призначенням обліку. З одного боку, це – надання зовнішньому середовищу інформації, яка характеризує фінансовий стан та результати господарчої діяльності підприємства. З іншого боку, – отримання менеджерами підприємства достовірної інформації для прийняття зважених управлінських рішень. Саме цю проблему і вирішує на підприємстві система управлінського обліку.

Дисципліна “Управлінський облік” має своєю основою такі дисципліни, як “Бухгалтерський облік”, “Фінанси”, “Економіка підприємства”, знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов’язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план з усіх економічних спеціальностей. В результаті вивчення дисципліни “Управлінський облік” студент повинен зрозуміти суть, мету та основні принципи управлінського обліку, придбати знання, уміння і навички ведення управлінського обліку на підприємстві.

Відповідно до навчального плану підготовки студентів спеціальності 050106 – облік і аудит, дисципліна “Управлінський облік” викладається протягом трьох семестрів: на III курсі у 12-му семестрі та на IV курсі у 13-му та 14-му семестрах. Загальний обсяг дисципліни “Управлінський облік” становить 135 академічних годин (по семестрах відповідно 35, 65 та 35 академічних годин) і складається з 96 годин аудиторного курсу, які розподілені по 12-му, 13-му та 14-му семестрах на 26, 48 та 22 академічних години відповідно і містять 52 години лекцій (по семестрах відповідно 22, 24 та 6 академічних годин), 18 годин лабораторних робіт (8 академічних годин у 13-му семестрі та 10 академічних годин у 14-му), 26 годин практичних занять (по семестрах відповідно 4, 16 та 6 академічних годин) та 39 годин самостійної роботи студентів (по семестрах відповідно 9, 17 та 13 академічних годин).

У першій, вступній частині дисципліни “Управлінський облік”, розглядаються теоретичні питання управлінського обліку, його мета, зміст, основні концепції та принципи, технологія прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації та вимоги до неї, а також витрати як основний елемент управлінського обліку.

1. МЕТА, ЗМІСТ І ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

В умовах переходу України до ринкової економіки істотно зростає відповідальність керівників різних рівнів управління підприємством за наслідки прийнятих ними управлінських рішень. Відповідно виникає потреба своєчасного забезпечення керівництва повною та достовірною інформацією, яка допоможе обґрунтувати кожне рішення з питань поточного або стратегічного управління.

Основним джерелом, що забезпечує управлінський персонал інформацією про внутрішній стан підприємства, виступає існуюча на кожному підприємстві система обліку, яка являє собою сукупність процесів спостереження, якісної характеристики, кількісної оцінки, реєстрації, зберігання та передачі інформації.

Інформація, отримана на підприємстві за результатами первинного обліку, послідовно узагальнюється та обробляється по мірі того, як вона проходить шлях від місця її виникнення до користувачів цієї інформації на усіх рівнях управління. Великий обсяг первинної інформації не дозволяє керівникам всіх рівнів повністю її осмислити, проаналізувати і використовувати в своїй роботі. Тому важливим етапом на шляху інформації до користувачів виступає її обробка, зміст якої цілком залежить від того, на якому рівні управління ця інформація буде використана. Облікова інформація, спеціально підготовлена для керівників різних рівнів управління, називається управлінською обліковою інформацією.

Таким чином, на кожному підприємстві для забезпечення його ефективного та результативного функціонування має існувати система обліку, яка надаватиме керівництву повну та достовірну інформацію щодо

стану справ як всередині підприємства, так і за його межами з метою прийняття керівниками всіх рівнів обґрунтованих управлінських рішень та здійснення контролю за їх реалізацією.

Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління ним. Метою управлінського обліку є надання корисної інформації керівництву підприємства для прийняття зважених управлінських рішень.

Для досягнення цієї мети в процесі управлінського обліку вирішуються наступні завдання:

- здійснення обліку витрат на виробництво за місцями їх виникнення;
- нормування витрат на виробництво продукції;
- оцінювання залишків незавершеного виробництва;
- визначення об'єктів калькулювання та калькуляційні одиниці;
- обирання методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій;
- реєстрування витрат для подальшого їх аналізу;
- визначення та оцінювання величини витрат за видами продукції і за центрами відповідальності;
- аналіз відхилень фактичних витрат від нормативів;
- групування відхилень за причинами і відповідальними особами;
- виявлення резервів зниження собівартості продукції;
- забезпечення менеджерів підприємства на усіх рівнях управління інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

Предметом управлінського обліку є інформація про діяльність підприємства, пов'язані з цією діяльністю доходи, витрати та фінансові результати.

До об'єктів управлінського обліку відносяться, з одного боку, виробничі ресурси підприємства та, з іншого боку – господарські процеси та їх результати. Об'єкти управлінського обліку представлені на рисунку 1.1.



Рисунком 1.1. Об'єкти управлінського обліку

Методом управлінського обліку є сукупність прийомів та способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. До них можна віднести:

- елементи методу бухгалтерського обліку:
 - 1) документування та інвентаризація;
 - 2) оцінка та калькулювання;
 - 3) система рахунків та подвійний запис;
 - 4) балансове узагальнення та звітність;
- загальні методи дослідження об'єкту:
 - 1) спостереження;

3) аналіз;

- спеціальні методи:

1) економіко-математичні;

2) статистичні;

3) математичне програмування.

Основними функціями управлінського обліку є:

а) інформаційна – забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для стратегічного та поточного планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

б) комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між підрозділами і посадовими особами різних рівнів управління, а також між різними структурними підрозділами і посадовими особами, які знаходяться на одному управлінському рівні.

За інформаційною функцією управлінський облік надає інформацію внутрішнім користувачам, що є його головною ознакою, яка відрізняє управлінський облік від фінансового та податкового обліку. Спільні та відмінні риси різних видів обліку за основними ознаками наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика бухгалтерського,
податкового та управлінського обліку

Ознака	Види обліку		
	Фінансовий	Податковий	Управлінський
Мета	Складання звітності, орієнтованої на зовнішніх користувачів	Складання звітності, призначеної для податкових органів	Складання звітності, призначеної для внутрішніх користувачів
Об'єкти	Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати	Валові доходи, валові витрати, бази оподаткування, суми нарахованих	Виробничі ресурси, господарські процеси та їх

	та фінансові результати	та сплачених податків	результати
--	----------------------------	--------------------------	------------

Продовження таблиці 1.1

Ознака	Види обліку за призначенням		
	Фінансовий	Податковий	Управлінський
Регламентация	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Податкове законодавство	Внутрішні накази та розпорядження керівництва підприємства
Обов'язковість ведення	Обов'язково		За рішенням керівництва
Вихідні дані	Єдина інформаційна система обліку на підприємстві		
Вимірники	Грошові		Натуральні, трудові, грошові
Періодичність складання звітів	Квартал, рік	Місяць, квартал, рік	В залежності від потреб управління
Відкритість інформації	Відкрита, публічна		Закрита

Слід відзначити, що, оскільки управлінський облік повністю підпорядкований запитам менеджерів підприємства, він є ширший за інформаційним змістом і різноманітніший за колом завдань, ніж фінансовий та податковий.

Основні принципи управлінського обліку:

1) *принцип безперервності діяльності* підприємства, який передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі; цей принцип спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем (аналіз конкурентоспроможності продукції, вибір постачальників сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів, оцінка привабливості інвестицій тощо);

2) *принцип єдиного грошового вимірника* в плануванні та обліку

виробництва, який забезпечує між ними прямий і зворотній зв'язок (наприклад, планово-облікові одиниці управлінського обліку виробництва та одиниці виміру готової продукції, зданої на склад, ідентичні тим, що застосовуються в бухгалтерському обліку, і, таким чином, простежується зв'язок управлінського і фінансового обліку виконаних замовлень);

3) *принцип повноти і аналітичності інформації*, який передбачає, що показники, які містяться в управлінських (внутрішніх) звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу вигляді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не потребувати аналітичних процедур (порушення цього принципу призводить до подорожчання системи і втрати оперативності управління);

4) *принцип періодичності*, який полягає у веденні управлінського обліку та відображенні інформації в управлінській (внутрішній) звітності за календарними періодами та відповідно виробничого і комерційного циклу підприємства, що є дуже важливим для побудови системи управлінського обліку;

5) *принцип оцінки результатів діяльності* структурних підрозділів підприємства, який передбачає безпосередній зв'язок показників, що вимірюються та враховуються в системі управлінського обліку, з плановими показниками, встановленими для підприємства в цілому та окремих його підрозділів в процесі оперативно-виробничого та техніко-економічного планування;

6) *принцип прийнятності і багаторазового використання*, який полягає в разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках з подальшим багаторазовим їх використанням в усіх видах управлінської звітності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків, що спрощує систему обліку і підвищує її ефективність;

7) *принцип комплексності*, який передбачає створення на підприємстві комплексної раціональної системи управлінського обліку відповідно до розмірів і масштабів виробничої діяльності підприємства, а також використання комплексної системи даних, які всебічно

характеризують цю діяльність і дозволяють приймати управлінські рішення з урахуванням усіх можливих наслідків;

8) *принцип бюджетного методу* управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю, який полягає в створенні і використанні в якості інструмент планування, контролю і регулювання системи бюджетів (кошторисів), якими охоплюються виробництво, реалізація, розподіл ресурсів і фінансування діяльності підприємства та окремих його підрозділів, відображаються їх доходи, витрати та фінансові результати.

2. ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Прийняття зважених управлінських рішень неможливе без отримання та осмислення менеджером відповідної інформації. Основна частина інформації збирається, обробляється, зберігається та передається користувачам системою обліку, тобто є обліковою інформацією.

Для менеджерів на підприємстві найбільш важливою є управлінська інформація – сукупність повідомлень, які відображають конкретний стан явищ або подій виробничо-господарської діяльності і надаються відповідним менеджерам для забезпечення інформаційного обґрунтування управлінських рішень, що ними приймаються.

Схема використання інформації для прийняття управлінських рішень наведена на рисунку 2.1.

В менеджменті під управлінським рішенням розуміється вибір, який повинен зробити керівник, щоб виконати обов'язки, зумовлені своєю посадою, з метою забезпечення руху організації до поставлених перед нею цілей.

Рішення формується в результаті обмірковувань, дій і намірів, виведення, роздумів, обговорень, постанов та ін., спрямованих на реалізацію цілей управління.

Зрозуміло, що вид та характеристики інформації, потрібної для

прийняття зваженого управлінського рішення, залежать від виду та характеристик цього рішення.

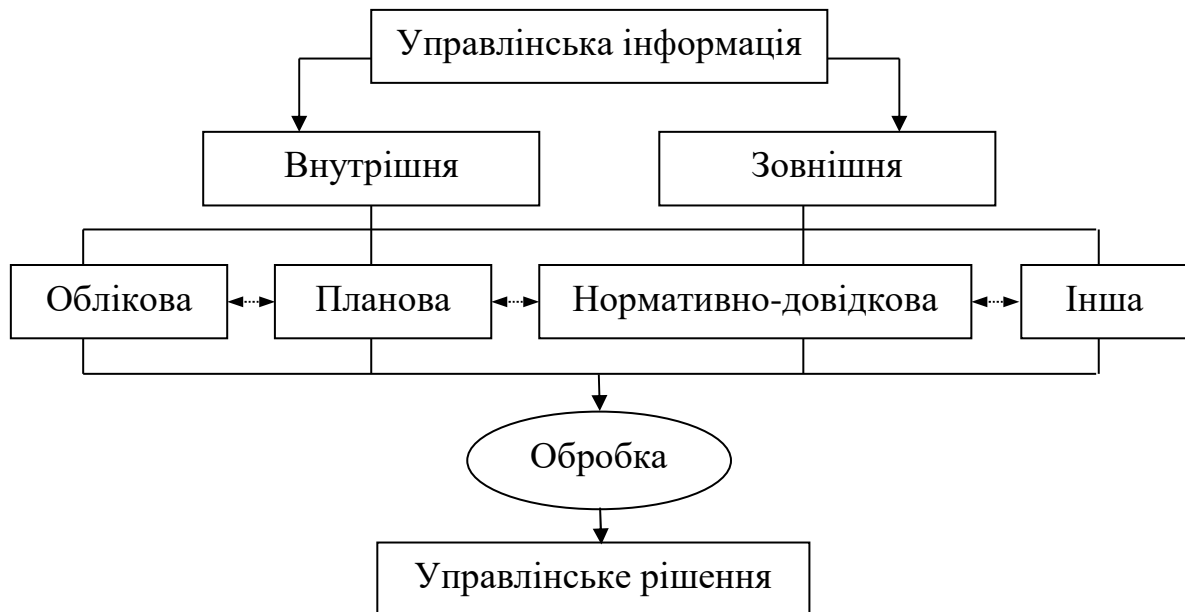


Рисунок 2.1. Використання інформації для прийняття управлінських рішень

Управлінські рішення розрізняються:

а) за сферою осягнення: загальні (стосуються всієї організації) та приватні (стосуються конкретних підрозділів, служб проблем та ін.);

б) за тривалістю дії: перспективні та поточні;

в) за рівнем прийняття: вищого, середнього та нижчого рівнів управління;

г) за засобом прийняття: одноосібні (розробляються та приймаються однією людиною), колегіальні (розробляються та приймаються групою відповідних фахівців або менеджерів), колективні (розробляються та приймаються загальними зборами колективу);

д) за ступенем свободи вибору при прийнятті рішення: запрограмовані (результат реалізації заздалегідь визначеної певної послідовності кроків або дій для ситуацій, що повторюються з певною регулярністю; число можливих альтернатив обмежене, вибір повинен бути зроблений в межах напрямів, які задані організацією за допомогою правил і процедур) та незапрограмовані (результат реалізації послідовності кроків

або дій, які самостійно розроблені керівником для ситуацій, що викликані новими або невідомими чинниками; скласти заздалегідь конкретну послідовність необхідних кроків неможливо);

е) за засобом обґрунтування: інтуїтивні (вибір, зроблений на основі тільки відчуття того, що він вірний), засновані на судженнях (вибір, зумовлений знаннями та накопиченим досвідом, стажем, кваліфікацією) та раціональні (вибір, обґрунтований за допомогою об'єктивного аналітичного процесу).

Процес вироблення раціонального управлінського рішення складається з певних етапів:

1) аналіз ситуації, що вимагає прийняття рішення: визначення мети (задачі) організації, визначення проблеми, діагноз проблеми;

2) збір та обробка інформації: формулювання вимог до інформації, збір інформації, обробка інформації;

3) виявлення та оцінка альтернатив: формулювання обмежень, визначення альтернатив, визначення критеріїв для вибору, оцінка альтернатив;

4) підготовка рішення: вибір оптимального варіанту, оформлення оптимального варіанту (розробка проекту рішення),

5) прийняття рішення: обговорення проекту рішення, затвердження рішення, оформлення рішення та видача розпорядження про його виконавця;

б) реалізація рішення: організація виконання рішення, контроль за виконанням рішення, оцінка результатів прийнятого рішення.

Кожен з наведених етапів потребує відповідної інформації, постачання якої здійснює система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень – формальна система для видачі відповідним посадовим особам (менеджерам) інформації, необхідної для прийняття зважених та обґрунтованих управлінських рішень.

Така система повинна видавати інформацію про минуле, сучасне і передбачуване майбутнє, відстежуючи всі релевантні події і інформацію як

у самій організації, так і в її оточуючому середовищі. Саме ці завдання і вирішуються системою управлінського обліку на підприємстві.

Загальною метою системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємстві є забезпечення ефективного виконання функцій планування, контролю і виробничої діяльності, основна задача системи – видача потрібної інформації потрібним особам в потрібний час.

В залежності від характеру інформаційних потреб (вимог до інформації) управлінського персоналу розрізняють три напрями управлінської діяльності:

1) стратегічне планування – процес прийняття рішень відносно цілей організації, зміни цих цілей, використання ресурсів для досягнення цих цілей і відносно стратегій, що обумовлюють отримання, використання і розміщення цих ресурсів;

2) управлінський контроль – процес, за допомогою якого керівники забезпечують отримання ресурсів і їх ефективне використання для досягнення загальних цілей організації;

3) оперативний контроль – процес забезпечення якісного, ефективного і кваліфікованого виконання конкретних задач.

Основні характеристики інформації для здійснення оперативного контролю та для стратегічного планування наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристики інформації
для здійснення різних напрямів управлінської діяльності

Характерні ознаки	Оперативний контроль	Стратегічне планування
Рівень управління	нижчий	вищий
Основні джерела інформації	внутрішні	зовнішні
Кордони інформації	вузькі, чіткі	широкі
Рівень агрегації інформації	деталізована	агрегована
Часові рамки інформації	минуле, короткі	майбутнє, довгі
Міра новизни інформації	поточна	відносно застаріла
Точність інформації	висока	відносно низька

Частота поновлення інформації	часто	відносно рідко
-------------------------------	-------	----------------

Управлінський контроль за своїми інформаційними потребами займає проміжне місце між оперативним контролем та стратегічним плануванням.

Система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень має бути створена таким чином, щоб задовольняти усі різноманітні інформаційні потреби користувачів. Для цього вона розробляється в наступній послідовності:

- 1) аналіз системи прийняття рішень;
- 2) аналіз інформаційних вимог;
- 3) агрегація рішень (рішення, для прийняття яких потрібна одна й та ж сама інформація, повинні бути згруповані в одну задачу управління, що зменшить кількість інформації, необхідної керівнику для роботи, і, ймовірно, полегшить її розуміння);
- 4) проектування процесу обробки інформації;
- 5) проектування системи контролю і контроль за нею (оцінка і аналіз інформації, що видається інформаційно-керуючою системою, з метою виявлення і виправлення допущених помилок;
- 6) встановлення зворотного зв'язку в рамках інформаційно-керуючої системи.

При цьому для підвищення ефективності систем інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень доцільно застосовувати такі заходи:

- 1) участь користувачів в проектуванні системи;
- 2) навчання користувачів;
- 3) використання критерію «витрати / ефективність»;
- 4) відбір потрібної інформації;
- 5) наявність обслуговуючого персоналу і тестування обладнання;
- 6) постійна модернізація системи і поновлення бази даних.

При створенні системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень слід враховувати, що прийняття ефективного та результативного управлінського рішення на вищому рівні управління

підприємством можливо тільки за умов, коли необхідна для цього інформація належним чином підготовлена та оброблена, тобто відповідному менеджерові немає необхідності витратити зайвий час на проміжні розрахунки та висновки.

Крім того, щоб інформація, яка надається системою обліку, була корисною для прийняття рішень, вона повинна відповідати ряду характеристик. Ці характеристики розглядаються як ієрархія властивостей, яка відокремлює якості, специфічні для користувачів (наприклад, властивість до розуміння), від якостей, притаманних інформації. Ієрархія властивостей управлінської інформації наведена на рисунку 2.2.

Очевидно, що за необхідності підвищення економічної ефективності діяльності, основним обмеженням для отримання будь-якої управлінської інформації буде перевищення вигод від її використання над витратами на її збирання, обробку, зберігання і передачу користувачеві, який зможе отримати від цієї інформації певну користь.

Під *корисністю* управлінської інформації розуміється можливість її використання менеджерами для підвищення якості управлінських рішень, що ними приймаються. Слід відзначити, що інформація незалежно від інших її якостей не може бути *корисною* для осіб, що приймають рішення, якщо не буде їм *зрозуміла*.

Доречність та достовірність – дві першочергові якості, які роблять інформацію корисною для прийняття управлінського рішення. Інформація вважається *доречною*, якщо вона здатна підтвердити або змінити уявлення особи, яка приймає рішення. Інформація вважається *достовірною*, якщо вона містить правдиві відомості, які можуть бути підтверджені.

Компонентами доречності є:

- а) *цінність інформації для прогнозування;*
- б) *цінність інформації для забезпечення зворотного зв'язку;*
- в) *своєчасність надходження інформації* (якщо інформація отримана користувачем занадто пізно для того, щоб здійснити вплив на

рішення, вона не може вплинути на це рішення).



Рисунок 2.2. Характеристики облікової інформації

Компонентами достовірності є:

а) *можливість підтвердження* даної інформації в результаті наступної перевірки;

б) *правдивість представлення*, тобто відображення *повної та нейтральної* інформації (під *нейтральністю* інформації розуміється

незалежність її змісту ані від джерела інформації, ані від того, для кого ця інформація призначається).

Серед *другорядних* якостей управлінської інформації виділяються:

1) *узгодженість* різної інформації (від різних джерел, з різних питань, для різних користувачів тощо) між собою за змістом і за формою представлення;

2) *зіставність*, яка передбачає можливість порівняння даних за різні періоди часу між собою та з плановими показниками, або показники даного підприємства з відповідними показниками іншого підприємства, що є дуже важливим для прийняття оптимального управлінського рішення і збільшує корисність інформації.

Слід відзначити, що основною перешкодою, яка обмежує використання управлінської інформації, є *істотність помилок* – ступінь неповноти або помилковості інформації, яка призводить до викривлення прийнятих на її основі управлінських рішень.

Основна проблема істотності помилок полягає у необхідності вирішення питання, що вважати істотною помилкою, а що – ні. Проте в даний час не встановлено критерію, яким керувалися б як бухгалтери, так і користувачі інформації для визначення істотності помилок у певній управлінській інформації.

3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Підвищення ефективності діяльності будь-якого підприємства неможливе без ефективного управління його витратами, що, в свою чергу, вимагає налагодженої системи обліку витрат.

Метою обліку витрат на виробництво є визначення розміру витрат, які припадають на кожну окрему операцію або кожен окремий продукт. Це необхідно для оцінки запасів і визначення прибутку.

Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні даних для розрахунку собівартості одиниці продукції. Мета зведення даних в

системі накопичення витрат – встановити величину витрат по двох головних об'єктах:

а) по продуктах – для оцінки собівартості продукції;

б) за центрами відповідальності – з метою контролю за рівнем витрат.

Наявність таких двох об'єктів потребує функціонування в управлінському обліку системи накопичення витрат, в межах якої здійснюється сумування понесених витрат за центрами відповідальності з подальшим розподілом цих витрат на калькуляційну одиницю кожного виду продукції.

Але управлінський облік не обмежується тільки обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованих в нормативних документах. До завдань управлінського обліку також відносяться:

– відображення виробничих процесів у кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;

– вибір об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;

– обмеження суб'єкту обліку рамками підприємства;

– системне використання елементів методу управління у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом нарощування витрат;

– класифікація витрат відповідно до цілей їх управління для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання;

– формування внутрішньої звітності по рівнях управління виробничими процесами, використовуючи при цьому принципи управління, що прийняті на підприємстві, і необхідність перетворення показників внутрішньої звітності в показники зовнішньої звітності.

Облік витрат – це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації,

групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Об'єктом обліку витрат відповідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Оскільки більшість підприємств є складним комплексом виробництв з різними об'єктами обліку виробничих витрат, об'єктом обліку витрат загального характеру варто вважати початкову одиницю, в розрізі якої ведеться аналітичний облік витрат виробництва.

До основних завдань обліку витрат на виробництво відносно конкретного підприємства відносяться:

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з врахуванням їх економічних наслідків;
- нагляд та контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- обчислення собівартості продукції, що випускається, для оцінки вартості готової продукції і розрахунку фінансових результатів;
- виявлення і оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер.

Отже, основне призначення обліку витрат на виробництво – контроль за виробничою діяльністю і управління витратами на її здійснення.

Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити:

- 1) яку ціну на продукцію або послугу потрібно встановлювати;
- 2) який процес є найбільш економічним;
- 3) який підрозділ використовує ресурси ефективніше;
- 4) який замовник забезпечує найбільший внесок в прибуток підприємства.

Виробничий управлінський облік умовно можна розподілити на дві стадії:

а) *накопичення витрат* – витрати групуються за однорідними елементами;

б) *віднесення витрат* – витрати відносяться до об'єктів витрат.

Основні елементи виробничої системи обліку на підприємстві наведено на рисунку 3.1.

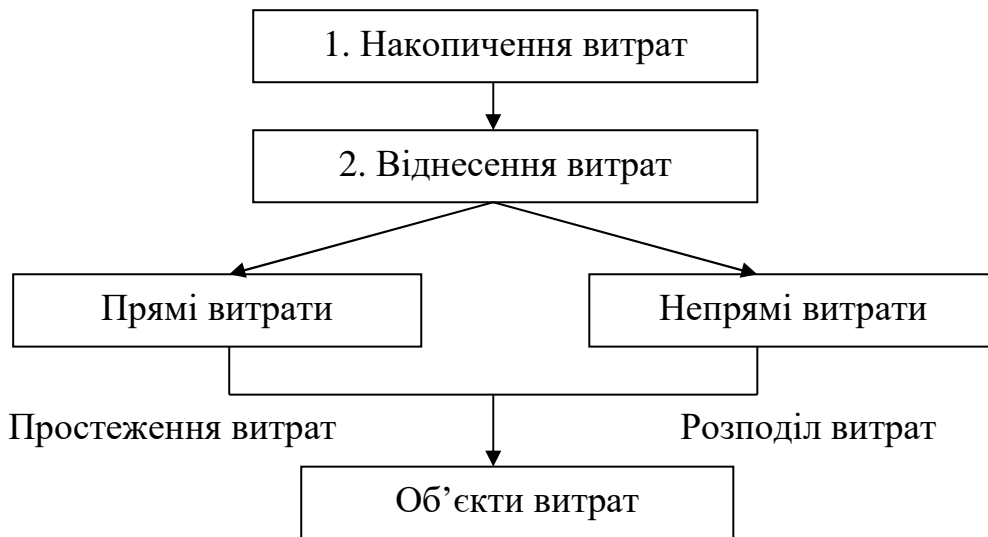


Рисунок 3.1. Система виробничого обліку

Процес обліку витрат на виробництво і процес калькулювання - єдиний обліковий процес, пов'язаний з обліком випуску продукції.

Основні *етапи* облікових робіт в системі виробничого обліку:

а) облік витрат на виробництво:

- 1) первинне відображення витрачених ресурсів у виробництві по мірі їх виникнення в процесі виробничої діяльності;
- 2) локалізація даних про виробничі витрати за видами діяльності, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, видами продукції тощо;

3) локалізація виробничих витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості, а також за іншими часовими періодами – «історичні», минулі витрати, витрати звітного і майбутнього періодів;

б) калькуляційний облік:

4) розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами та відшкодування накладних витрат шляхом включення до собівартості незавершеної, готової та реалізованої продукції;

5) розподіл виробничих витрат допоміжних виробництв між його незавершеною і готовою продукцією (виконаними роботами, послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами - споживачами продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв;

б) виявлення та оцінка незавершеного виробництва, відходів, отриманих в процесі виробництва і визначення собівартості окремих видів продукції і всього обсягу товарної продукції.

Така інтегрована система управлінського обліку витрат забезпечує інформацією процес управління собівартістю.

На побудову системи обліку виробничих витрат впливають наступні **фактори:**

– загально-організаційні: вид підприємницької діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, форма спеціалізації; організаційна побудова підприємства, тип виробництва;

– обліково-організаційні: методи оцінки об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, методи формування фактичної виробничої собівартості продукції, склад і структура окремих витрат калькуляційних статей витрат та можливість їх аналітичного розкладання, прийнятий варіант методу обліку за ознаками повноти (повних або неповних витрат);

– технологічні: технологія одержання продукту праці, характер операцій, організації, продукції.

Впровадження системи виробничого обліку передбачає:

- 1) вивчення організаційної системи підприємства;
- 2) проектування документообігу;
- 3) обирання відповідної системи калькулювання продукції;
- 4) обирання підходу до постійних виробничих витрат;
- 5) обирання відповідного методу контролю витрат.

Під *методом обліку витрат та калькулювання* розуміють сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

4. КЛАСИФІКАЦІЯ І МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ

Основною ознакою розподілу витрат для *загальної класифікації* є місце появи витрат і відношення витрат до різних сфер діяльності підприємства. Загальну класифікацію витрат наведено на рисунку 4.1.

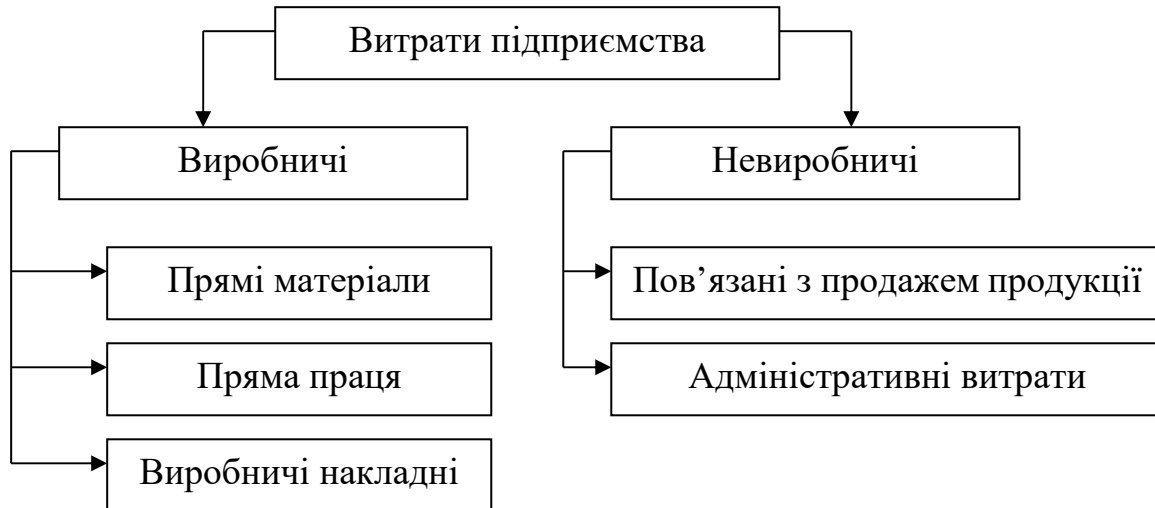


Рисунок 4.1. Загальна класифікація витрат

Витрати на прямі матеріали включають суму витрат, понесених підприємством на придбання сировини і комплектуючих матеріалів, тобто тих фізичних об'єктів, що безпосередньо використовуються у виробництві і переходять в готову продукцію.

Витрати прямої праці являють собою оплату основного виробничого персоналу (робітників), зусилля яких безпосередньо (фізично) пов'язані з виробництвом готового продукту.

Виробничі накладні витрати включають інші види витрат, що забезпечують стадію виробництва на підприємстві (найбільш характерними видами виробничих накладних витрат є непрямі матеріали, непряма праця, електрична і теплова енергія, ремонт і утримання устаткування, комунальні послуги, амортизація виробничого устаткування і приміщень, а також всі інші витрати, що обов'язково пов'язані з виробничим процесом на підприємстві, зокрема, праця наладчиків устаткування, цехових майстрів і менеджерів).

Витрати, пов'язані з продажем продукції, містять у собі усі витрати підприємства, пов'язані зі збереженням готової продукції на складі, просуванням товару на ринок і доставкою товару споживачеві.

Адміністративні витрати містять у собі загальну суму витрат, пов'язаних із загальним управлінням підприємством, тобто утриманням «апарату» управління, у тому числі бухгалтерії, планово-фінансового відділу та ін.

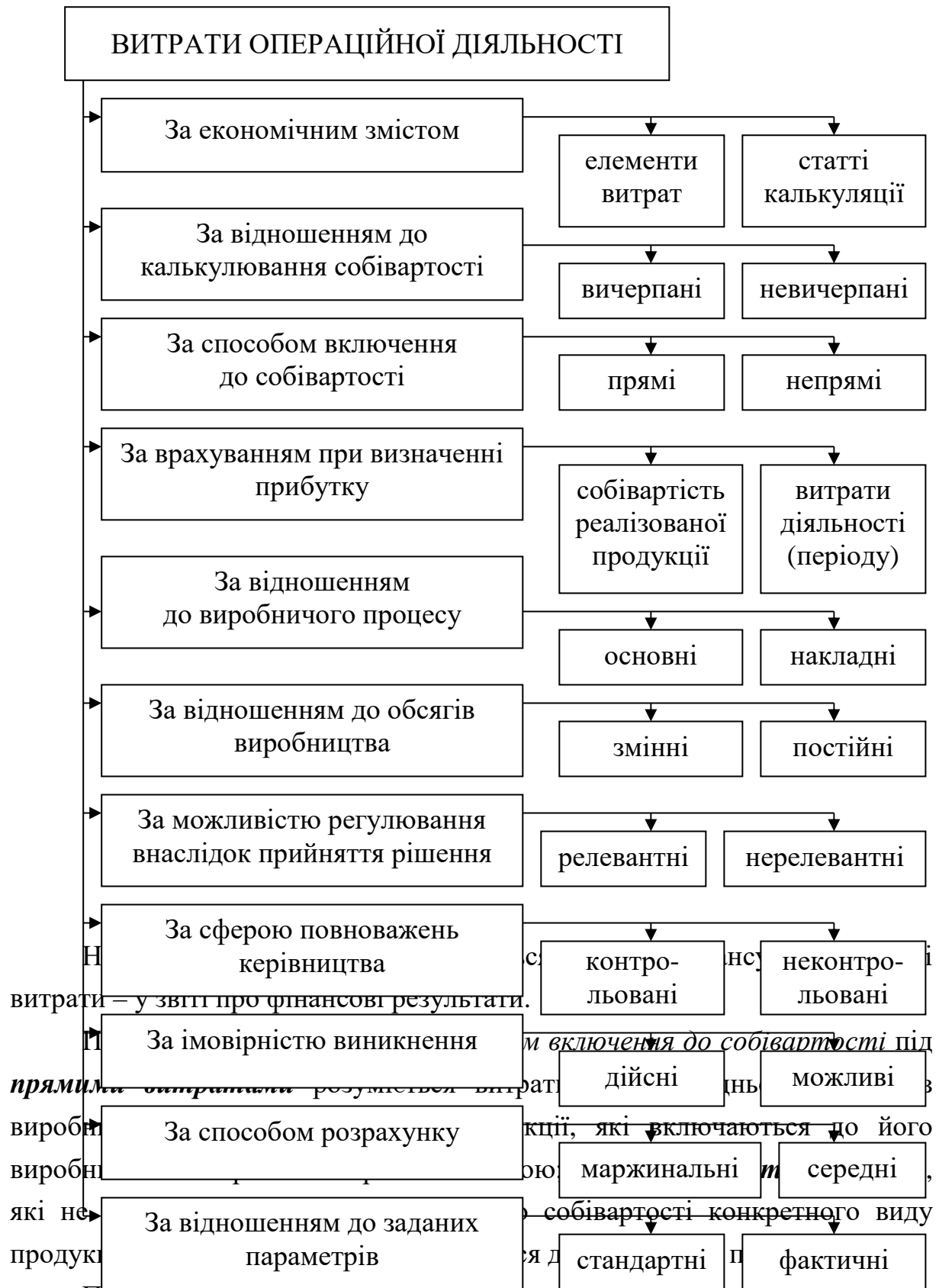
Основні напрямки класифікації операційних витрат та їх види за різними класифікаційними ознаками наведені на рисунку 4.2.

При класифікації витрат *за економічним змістом* під **елементом витрат** розуміється сукупність економічно однорідних витрат. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції, робіт та послуг підприємства відноситься до компетенції його керівництва і врегульовується наказом про облікову політику.

При класифікації витрат *за відношенням до калькулювання собівартості* під **вичерпаними (спожитими) витратами** розуміються збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності підприємства для отримання доходу звітного періоду; відповідно під **невичерпаними (неспожитими) витратами** розуміються збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.



При класифікації витрат за врахуванням при визначенні прибутку до собівартості реалізованої продукції відноситься виробнича собівартість

Рисунок 4.2. Класифікація витрат операційної діяльності

продукції, робіт та послуг, які було реалізовано протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормативні виробничі витрати; собівартість реалізованої продукції, на відміну від собівартості реалізованих робіт та послуг, може бути *історичною*, оскільки періоди виробництва і реалізації продукції, як правило, в часі розмежовані.

Витрати діяльності (періоду) не враховуються при оцінюванні запасів і розглядаються як витрати, що відносяться на період, в якому вони були понесені.

При класифікації витрат за відношенням до виробничого процесу виділяють:

а) **основні витрати** – сукупність прямих витрат на виробництво продукції:

- 1) **прямі матеріальні витрати** – матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;
- 2) **прямі витрати на оплату праці** – заробітна плата та інші виплати робітникам, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;
- 3) **інші прямі витрати** – інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

б) **накладні витрати** – витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом; *виробничі накладні (загальновиробничі) витрати* розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази.

Окремо виділяють **конверсійні витрати**, під якими розуміють витрати на обробку сировини для перетворення її в готову продукцію (включають *прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати*).

При класифікації витрат за відношенням до обсягів виробництва розрізняють **змінні (умовно-змінні) витрати** – витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні загального обсягу виробництва (зрозуміло, що питомі змінні витрати на одиницю продукції при цьому залишаються постійними), та **постійні (умовно-постійні) витрати** – витрати, загальна величина яких залишається незмінною при

зміні загального обсягу діяльності (питома величина таких витрат на одиницю продукції змінюється зворотно пропорційно зміні обсягу діяльності).

На практиці існують також *напівзмінні витрати* – витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно зміні обсягу діяльності; значну частину таких витрат складають *змішані витрати*, тобто витрати, які містять елемент як змінних, так і постійних витрат.

В багатьох випадках при досягненні певного рівня діяльності витрати змінюються різко, стрибками. *Напівпостійні (сходункові) витрати* – це витрати, які змінюються дискретно при зміні обсягу діяльності.

Діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їх фактором, називається *релевантним діапазоном* (під *фактором витрат* розуміють діяльність, що впливає на величину цих витрат).

Слід відзначити, що протягом довгострокового періоду часу всі витрати мають тенденцію до змін.

При класифікації витрат за *можливістю регулювання внаслідок прийняття рішення* до *релевантних витрат* відносяться витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, до *нерелевантних витрат* – витрати, які не залежать від прийняття рішення. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають *диференційними витратами*.

При класифікації витрат за *сферою повноважень керівництва* розрізняють *контрольовані витрати* – витрати, які керівник відповідного рівня може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив, та *неконтрольовані витрати* – витрати, які керівник відповідного рівня не може контролювати або впливати на них.

При класифікації витрат за *імовірністю виникнення* виділяють *дійсні витрати*, які потребують сплати грошей або витрачання інших активів, та *можливі витрати* – вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення; можливі витрати приймають до уваги лише у разі використання обмежених ресурсів.

При класифікації витрат за способом розрахунку під **маржинальними витратами** розуміють витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, під **середніми витратами** – середню (питому) величину витрат при рівномірному розподілі на весь загальний обсяг продукції.

І, нарешті, при класифікації витрат за відношенням до заданих параметрів розрізняють **стандартні (нормативні) витрати**, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції або визначеним параметрам діяльності структурного підрозділу, розрахованим з урахуванням його ресурсних потужностей, та **фактичні витрати**, які формуються безпосередньо в результаті виконання завдань та зафіксовані у первинних облікових документах. Відхилення між стандартними та фактичними витратами розподіляються на позитивні та негативні в залежності від завдань аналізу.

Для забезпечення можливості управління витратами підприємства і прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно передбачати можливі зміни в майбутньому різних компонентів витрат. Для цього слід розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами, що потребує ретельного аналізу поведінки витрат.

Під **поведінкою витрат** розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності.

В якості **основного фактора витрат**, як правило, розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

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

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

На практиці витрати, як правило, залежать від декількох факторів

витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Основні методи визначення функції витрат:

– *технічний аналіз* – це системний аналіз функцій діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів та результатами діяльності;

– *аналіз рахунків* – передбачає розподіл витрат на змінні та постійні по відношенню до відповідного фактору на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку;

– *метод вищої-нижчої точки* – це метод визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати становлять різницю загальних витрат при найвищому та найнижчому рівнях діяльності, на підставі чого визначаються коефіцієнти лінійної регресії;

– *метод візуального пристосування* – це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, приймаючи до уваги всі точки витрат; істотним *недоліком* даного метода є його суб'єктивність, оскільки правильність розрахунків залежить від точності креслення;

– *регресійний аналіз (метод найменших квадратів)* – сутність методу полягає в підборі лінії сумарних накладних витрат на крапковому графіку, що будується за базою статистичних даних по витратах, та її опис за допомогою рівняння лінійної регресії, яке має вигляд:

$$y = ax + b,$$

де y – розмір витрат;

x – обсяг продукції;

a – коефіцієнт змінних витрат;

b – постійні витрати.

При використанні методу найменших квадратів необхідно зважити на те, що:

- перед побудовою лінії регресії виключаються дані, значення яких значно відрізняються від інших (відповідно до вимог статистичних методів обробки даних);

- якщо побудована лінія регресії перетинає вісь витрат (вісь ординат) в області негативних значень, приймається припущення про віднесення даного виду витрат на змінні у повному обсязі;

- якщо побудована лінія регресії має негативний кут нахилу, приймається припущення про віднесення даного виду витрат на постійні у повному обсязі.

Звичайно на практиці побудова лінії регресії та її опис рівнянням лінійної регресії проводиться з використанням комп'ютерних програм обробки даних, зокрема – за допомогою засобів Microsoft Excel.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Аренс Т., Аск У., Баррета А. Практика управленческого учета. Опыт европейских компаний. – Мн.: Новое знание, 2004. – 416 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
3. Аткинсон Э. и др. Управленческий учет (3-е изд.). – М.: Вильямс, 2005. – 880 с.
4. Герасим П.М., Журавель Г.П. Курс управлінського обліку. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік (3-є вид.). – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
6. Добикіна Е.К., Ровенська В.В. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства. – К.: Слово, 2005. – 272 с.
7. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч.-метод. посібник / За ред. В.М. Добровського – К.: КНЕУ, 2005. – 235 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс (5-е изд.). – М.: Юнити-Дана, 2005. – 735 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник + учебное пособие. В 2-х т. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 1412 с.
10. Ивакина И. Управленческий учет. Кратко и доступно. – Х.: Фактор, 2007. – 320 с.

11. Карпова Т. Управленческий учет: Учебник. – М.: Юнити, 2004. – 350 с.
12. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник (4-е изд., измен. и доп.). – М.: Дашков и Ко, 2005. – 460 с.
13. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2007. – 296 с.
14. Малюга Н. Бухгалтерський управлінський облік: Збірник задач і вправ. 2-е вид., перер. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
15. Мишин Ю.А. Управленческий учет. Управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: ДиС, 2002. – 176 с.
16. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
17. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. Краткий курс: Учеб. пособие. – С.-Пб.: Питер, 2003. – 176 с.
18. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
19. Сео К.К. Управленческая экономика /Пер.с англ. под ред. С.М.Миненко. – М.:ИНФРА-М, 1997. – 502 с.
20. Скоун Тони. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса. – Пер. с англ. / Под ред М.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
21. Уорд К. Стратегический управленческий учет. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
22. Управленческий учет / Под ред. В.Паляя та Р. Вандер Виля. – М.:ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
23. Управленческий учет: официальная терминология СИМА. – М.: ФБК-Пресс, 2004. – 200 с.
24. Управленческий учет: Учебное пособие /Под ред. Шеремет А.Д.– М.: ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.
25. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.: Пер с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

26. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет (10-е изд.). – С.-Пб.: Питер, 2007. – 1008 с.
27. Шевченко И.Г. Практическое руководство по управленческому учету и анализу. – М.: Управл. персоналом, 2005. – 192 с.
28. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филин, 1996. – 344 с.
29. Шредер Н.Г. Управленческий учет. Анализ типичных ошибок. – М.: Управление персоналом, 2005. – 96 с.
30. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. А.М.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. МЕТА, ЗМІСТ І ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	4
2. ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	10
3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....	17
4. КЛАСИФІКАЦІЯ І МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ.....	22
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	29

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович

Потрус Наталя Павлівна

Канська Ольга Ігорівна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Частина I. Введення в управлінський облік

Навчальний посібник

Тем. план 2008, поз. 131.

Підписано до друку 12.02.2008. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 1,88. Умов. друк. арк. 1,86. Тираж 100 пр. Замовлення №

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ