

## РОЗДІЛ 4. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

### Тема 11. Основи управлінського обліку

11.1 Концептуальні засади управлінського обліку.

11.2 Організація управлінського обліку.

11.3 Бюджетне планування та контроль.

11.4 Класифікація витрат.

11.5 Облік за центрами відповідальності.

11.6 Контрольні запитання.

11.7. Тести для самоконтролю.

#### 11.1 Концептуальні засади управлінського обліку

Управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Інформація, що надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів.

Управлінський облік є складовою частиною процесу управління, він надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію повинна надати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про

господарську діяльність підприємства.

Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації, називають управлінським обліком.

Управлінський облік відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової (бухгалтерської) звітності. Відмінності фінансового обліку від управлінського наведені в таблиці (табл. 11.1).

**Таблиця 11.1 - Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку**

№	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Головні споживачі	Менеджери і зовнішні споживачі	Менеджери різних рівнів у компанії
2	Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарти) і нормативні акти	Ніяких обмежень
3	Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (в тому числі якісні показники)
4	Об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Структурні підрозділи (сегменти і центри)
5	Періодичність складання звітів	Регулярно, як правило, річний та квартальний інтервал	Змінний інтервал, оперативна інформація
6	Націленість	Оцінка минулого	На майбутнє (прогнозування)
7	Відкритість даних	Більшість даних доступна усім користувачам	Комерційна таємниця

Головна відмінність — це споживачі інформації. Фінансова звітність призначена насамперед для зовнішніх споживачів (банків, акціонерів товариств), та може бути використана і керівництвом підприємства. Для управління підприємством необхідна детальніша інформація, котра враховує технологію і організацію саме цього підприємства. Тому інформація управлінського обліку формується і подається саме з урахуванням потреб керівників конкретного підприємства.

На відміну від фінансового обліку, який ведеться з дотриманням пев-

них офіційних регламентів (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Він розробляється самим підприємством з урахуванням різних параметрів, беручи до уваги при підготовці варіантів управлінських рішень якісні чинники. Управлінський облік є внутрішнім обліком, його мета - забезпечення інформацією менеджерів суб'єкта господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень, планування, контролю, аналізу.

Управлінський облік (або контролінг) - це система управління доходами і витратами суб'єкта господарювання, яка складається із підсистем планування, контролю, аналізу і регулюванню витрат і доходів.

Розширене тлумачення цього визначення надає Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants - IMA). Згідно з IMA, управлінський облік – це «процес, що додає цінність, безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і не фінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації». Відповідно до такого підходу інформація, що отримується в системі управлінського обліку, повинна бути «істотно розширена шляхом доповнення її операційною і фізичною (не фінансовою) інформацією, такою як показники якості, тривалості процесу, і суб'єктивними оцінками, як, наприклад, задоволеність клієнтів, творчий потенціал співробітників і експлуатаційні якості нового продукту».

Концептуальні основи управлінського обліку:

мета – управління витратами і доходами з метою збільшення прибутку, зниження ризику невиправданих витрат;

завдання – планування та контроль господарських операцій; обґрунтування управлінських рішень; розробка стратегії фінансово-господарської діяльності;

принципи – безперервності діяльності;

повноти і аналітичності інформації;

оцінка результатів діяльності структурних підрозділів;  
 єдиного грошового вимірювання;  
 періодичності;  
 комплексності;  
 бюджетного методу управління.

## 11.2 Організація управлінського обліку

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Він організовується керівництвом підприємства на основі загальних принципів, виходячи з внутрішніх проблем керівництва. Принципи і методи управлінського обліку розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів.

Рада МФБ уповноважила Комітет з фінансового та управлінського обліку розробляти та видавати матеріали з питань управлінського обліку у вигляді теоретичних та практичних нормативів. Ці нормативи призначені для гармонізації методів та прийомів управлінського обліку. Комітетом розроблено й видано 6 нормативів з практики міжнародного управлінського обліку та 3 нормативи з досліджень у галузі міжнародного управлінського обліку (табл. 11.2).

**Таблиця 11.2 - Міжнародні нормативи з управлінського обліку**

	Назва нормативу
<b>Нормативи з практики управлінського обліку.</b>	
	Концепції управлінського обліку
	Рішення стосовно капітальних вкладень
	Експозиція іноземної валюти і управління ризиком
	Управлінський контроль проектів
	Управління вдосконаленням якості
	Послідуючий аналіз
<b>Нормативи з досліджень в галузі управлінського обліку</b>	
	Контроль в умовах застосування комп'ютера
	Замінений нормативом 3 з практики управлінського обліку
	Довгострокове фінансове благополуччя - структура для стратегічного фінансового управління

У багатьох країнах (США, Великобританія, Канада, Австралія) діють професійні організації бухгалтерів-аналітиків. Найбільшими є організації бухгалтерів-аналітиків США та Великобританії, які за своїм складом можуть називатися міжнародними організаціями.

Організація управлінського обліку безпосередньо в компанії залежить від її структури, масштабів діяльності та політики керівництва.

Типовою рисою для багатьох компаній є централізація фінансового (загального) обліку у головному офісі компанії та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішення.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. У різних країнах це питання вирішується по-різному.

Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить, що при всій їхній різноманітності міжнародна практика виробила два основні підходи до структури плану рахунків:

1. Двохкруговий принцип, тобто виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку. Цей підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, у тому числі в більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччини, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

2. Інтегрований принцип, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків. Другий підхід характерний тільки для великих промислових підприємств країн англо - саксонської групи.

Для країн англосаксонської групи характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави. Наслідком цього є відсутність єдиного національного плану рахунків. Системи рахунків обираються компаніями цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їхньої діяльності. Аналіз свідчить, в процесі історичного розвитку в цих країнах сформувались і розвивались три основні системи рахунків:

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

Для ілюстрування перелічених систем англосаксонського обліку стосовно підприємств виробничої сфери використані такі вихідні дані (табл. 11.3—11.5).

**Таблиця 11.3 - Баланс корпорації «Лотос» на 1 квітня 2017 року  
(тис. дол. США)**

Актив		Пасив	
Грошові кошти	50 000	Вкладений акціонерний капітал (прості акції)	250 000
Запаси	70 000	Зобов'язання по випущених облігаціях	50 000
Основні засоби	180 000		
<b>Баланс</b>	<b>300 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>300 000</b>

**Таблиця 11.4 - Розшифровка залишків запасів**

Стаття запасів		Сума, тис. дол. США	
		На 1.04.17	На 1.05.17
<b>1</b>	Сировина	52 000	25 000
<b>2</b>	Незавершене виробництво	8 000	6 300
<b>3</b>	Готова продукція	10 000	20 000
	<b>Всього</b>	<b>70 000</b>	<b>51 300</b>

**Таблиця 11.5 - Господарські операції за квітень**

Зміст операції		Сума, тис. дол. США
1		2
1.	Придбана сировина в кредит	18 000
2.	Витрачено сировину	45 000
3.	Нарахована зарплата:	
	а) робітникам	15 000
	б) іншому виробничому персоналу	5 000
	в) керівництву корпорації	6 000
	<b>Всього</b>	<b>26 000</b>
4.	Нарахована амортизація:	
	а) обладнання та будівлі виробничого призначення	3 000
	б) обладнання та будівлі офісу	1 000
	<b>Всього</b>	<b>4 000</b>

1	2
5. Сплачені витрати:	
а) ремонт верстатів	300
б) проценти по облігаціях	100
в) реклама	500
г) транспортування готової продукції покупцям	700
Всього	1 600

Загальну систему обліку застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів. Облік витрат підприємства ведеться за елементами, кількість та склад яких визначається самим підприємством. Доходи обліковуються за їх видами. Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання їхнього сальдо на рахунок «Прибутки та збитки» (в американській практиці він називається «Зведений рахунок прибутку»), за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства.

У промислових підприємствах поряд з обліком витрат за елементами застосовується «Зведений рахунок виробництва», за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. В дебет цього рахунку наприкінці звітного періоду списуються залишки запасів, сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на початок періоду, а також усі елементи виробничих витрат звітного періоду. З Кредиту «Зведеного рахунку виробництва» спочатку списуються залишки сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. В результаті сальдо «Зведеного рахунку виробництва» являє собою виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет «Зведеного рахунку прибутку».

У дебет «Зведеного рахунку прибутку» списуються також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків елементів невиробничих витрат. За кредитом «Зведеного рахунку

прибутку» відображаються доходи звітного періоду та залишок готової продукції на кінець періоду. Після всіх зазначених записів сальдо «Зведеного рахунку прибутку» покаже фінансовий результат звітного періоду.

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

Це досягається через використання рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів.

В основу виділення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Загальні та адміністративні витрати», «Витрати на збут та реалізацію», «Витрати на дослідження та розробки».

На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку «Виробничі накладні витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються поміж об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які здійснюють невикробничі функції (управління, збут, дослідження тощо) не включаються у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списуються на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені (рис. 11.1). Групування даних за статтями витрат, видами продукції та по центрах відповідальності здійснюється через відповідну організацію аналітичного обліку в рамках рахунків, перелічених вище.



Основні засоби		Виробництво		Готова продукція	
ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
Сальдо 180000		Сальдо 8000		Сальдо 10000	
		2) 45000	7) 70000	7) 70000	8) 60000
		3а) 15000			
		6) 8300			
		Об. 68300	Об. 70000	Об. 70000	Об. 70000
		Сальдо 6300		Сальдо 20000	
Знос основних засобів		Виробничі накладні витрати		Собівартість реалізованої продукції	
ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
	4) 4000	3б) 5000	6) 8300	8) 60000	10) 60000
		4а) 3000			
		5а) 300			
		Об. 8300	Об. 8300		
Матеріали		Загальні й ад-міністративні витрати		Продажі	
ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
Сальдо 52000		3в) 6000	12) 7000	10) 90000	9) 90000
1) 18000	2) 45000	4б) 1000			
		Об. 7000	Об. 7000		
Нарахована зарплата		Витрати на збут і реалізацію		Дебітори	
ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
	3) 26000	5в) 500	12) 1200	9) 90000	
		5г) 700			
		Об. 1200	Об. 1200		
Кредитори		Грошові кошти		Прибуток і збиток	
ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
	1) 18000	Сальдо 20000	5) 1600	5б) 100	10) 90000
				11) 60000	
				12) 8200	
Вкладений акціонерний капітал					
ДТ	КТ				
	Сальдо 250000				
Зобов'язання по облігаціям					
ДТ	КТ				
	Сальдо 50000				

Рисунок 11.1- Відображення операцій у системі інтегрованого обліку

Переплетена система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним (рис. 11.2, 11.3). В системі рахунків виробничого обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства. В системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

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

У фінансовому обліку використовується «Контрольний рахунок фінансового обліку», а в виробничому обліку — «Контрольний рахунок виробничого обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «дзеркально» відображають один одного.

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

Дт Кредитори Кт	Контрольний рахунок фінансового обліку	Дт Дебітори Кт
1) 18000	Дт Сальдо 70000 Кт	9) 90000
Дт Грошові кошти Кт	1) 18000	
Сальдо 20000	3) 26000	9) 90000
5) 1600	4) 4000	
	5) 1500	
	13) 21800	
	Об. 71300	
	Сальдо 51300	
Дт Знос основних засобів Кт	Дт Прибуток і збиток Кт	Дт Зобов'язання по облігаціям Кт
4) 4000	56) 100	Сальдо 50000
	13) 21800	
Дт Основні засоби Кт	Дт Вкладений акціонерний капітал Кт	Дт Нарахована зарплата Кт
Сальдо 18000	Сальдо 250000	3) 26000

Рисунок 11.2 – Відображення операцій в системі фінансового обліку

Дт Продаж Кт	Контрольний рахунок виробничого обліку	Дт Виробництво Кт
90000	Дт Сальдо 70000 Кт	Сальдо 8000
7) 90000	10) 90000	2) 45000
	1) 18000	3a) 15000
	3a) 15000	3a) 15000
	3б) 5000	6) 8300
	3в) 6000	
	4a) 3000	Дт Виробничі накладні витрати Кт
	4б) 1000	3б) 5000
	5a) 300	4a) 3000
	5в) 500	5a) 300
	5г) 700	6) 8300
	13) 21800	
	Об. 90000	
	Об. 71300	
	Сальдо 51300	
	13) 21800	

Рисунок 11.3- Відображення операцій в системі виробничого обліку

На практиці розбіжності в визначенні фінансового результату можуть бути зумовлені також відмінностями в методах оцінки запасів.

Якщо виключити з наведеної схеми записів контрольні рахунки та виробничий рахунок прибутків і збитків, то матимемо вже розглянуту раніше інтегровану систему. У зв'язку з цим в умовах комп'ютеризації управління переплетена система є лише ускладненим варіантом інтегрованої системи і не дає помітних переваг. Тому переплетена система обліку, не набула великого поширення в країнах англо - саксонської групи.

В країнах з жорсткою регламентацією обліку з боку держави (Франція, Німеччина) використовується єдиний план рахунків, який, здебільшого, передбачає автономне існування системи рахунків управлінського обліку.

### **11.3 Бюджетне планування та контроль**

Компанії зарубіжних країн у процесі стратегічного планування визначають мету діяльності (отримання прибутку, збільшення прибутку, утримання позиції на ринку, тощо) тобто визначають загальну стратегію для досягнення цієї мети.

Система бюджетного планування та контролю – це система забезпечення обміну інформацією, координації та контролю в межах організації.

Система планування будується в розрізі часових періодів:

- стратегічне або довгострокове планування - базується на довгостроковій концепції розвитку та досягнення загальної мети, тобто визначається довгострокова перспектива компанії;
- тактичне або середньострокове планування – здійснюється деталізація стратегічних цілей та завдань, тобто забезпечується розробка конкретних практичних дій, направлених на послідовне підвищення ефективності діяльності та наближення до досягнення основної стратегічної мети;

- оперативне планування – визначає динаміку та ритмічність роботи компанії протягом робочого дня, декади, місяця, кварталу.

У різних зарубіжних країнах існують особливості стратегічного планування та мають різні назви: план або бюджет.

Результатом стратегічного планування є довгостроковий план компанії, розрахований в різних країнах на різний термін: на 10 - 15 років, або 5 – 10 років.

Деталізація довгострокового плану здійснюється через бюджетування, яке визначає короткострокові завдання в межах загальної стратегії. Продуктом бюджетування є бюджет.

**Бюджет** — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (переважно грошових) вимірах. Період, для якого підготовлений бюджет, називають бюджетним періодом. Бюджетним періодом звичайно є рік, у межах якого можуть бути виділені короткі періоди (квартал, місяць).

**Бюджетування** — це процес планування майбутніх операцій компанії та оформлення результатів у вигляді системи бюджетів.

Метою бюджетування є:

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікації;
- змусити менеджерів кількісно обґрунтовувати плани діяльності;
- забезпечення усвідомленості витрат діяльності підприємства;
- створення основи для оцінки і контролю виконання;
- мотивація працівників через орієнтацію на досягнення мети;
- виконання вимог законів та контрактів.

Порівняння фактичних результатів фінансово-господарської діяльності із запланованими дозволяє визначити ефективність та результативність діяльності.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

- перший напрямок — це підготовка функціональних бюджетів, тобто

бюджетів підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснює контроль його виконання, є бюджетним центром;

- другий напрямок бюджетування — це розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).

Взаємозв'язок цих напрямків полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначається ставка розподілу накладних витрат між окремими видами продукції що дає можливість скласти нормативну калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. На підставі бюджетів усіх підрозділів готується зведений бюджет підприємства або зведений план господарської діяльності.

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

**Операційні бюджети** — це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток. В операційному бюджеті господарська діяльність зарубіжної компанії визначається через систему спеціальних техніко-економічних показників, які характеризують окремі стадії фінансово-господарської діяльності. Основними техніко-економічними показниками є: обсяг виробництва та реалізації продукції, собівартість продукції, ціна реалізації продукції, ціна закупки матеріальних ресурсів, тощо.

Операційні бюджети складаються з бюджетних документів:

- бюджет продажу;
- бюджет виробництва,
- кошторис прямих матеріальних витрат;
- бюджет закупок прямих матеріальних ресурсів;
- кошторис прямих трудових витрат;
- кошторис загально виробничих витрат;
- бюджет залишків виробничих і товарних запасів на кінець

планового періоду;

- кошторис прямих та загально виробничих витрат в собівартості реалізованої продукції;
- кошторис адміністративно-управлінських витрат в собівартості реалізованої продукції;
- зведений розрахунок операційних фінансових результатів.

**Фінансові бюджети** — це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства. В фінансовому бюджеті діяльність компанії визначається через систему фінансових показників, які розраховуються на підставі операційного бюджету. Основними фінансовими показниками є: фінансові результати діяльності, грошові потоки, джерела фінансування, тощо.

Фінансові бюджети складаються з бюджетних документів:

- бюджет грошових потоків;
- бюджет капітальних вкладень;
- бюджетний баланс.

Переваги бюджетування:

- дозволяє передбачити майбутні проблеми та визначити шляхи для досягнення стратегічної мети;
- дозволяє узгодити дії та інтереси всіх підрозділів компанії;
- дозволяє порівняти витрати та вигоди альтернативних управлінських рішень, визначити ефективність використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів;
- забезпечує порівняння запланованих та фактичних результатів;
- забезпечує визначення ефективності фінансово-господарської діяльності та фінансових результатів.

Складання бюджетів здійснюється двома методами:

- бюджетування через прирощення;
- бюджетування «з нуля».

Бюджетування через прирощення – складання бюджетів на основі

фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. Фактичні показники попереднього періоду коригуються з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників. Перевагою цього методу є те, що він не потребує значних витрат на розрахунки. Недоліком є те, що в процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період.

Бюджетування «з нуля» - необхідно щоразу обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Перевага методу – дозволяє виявити проблеми та їх усунути на стадії планування. Недоліком є те, що потребує значних витрат часу та коштів.

**Функціональні бюджети** (бюджети відділів) – це бюджети різних функцій та відділів компанії.

**Бюджетний контроль** – це процес порівняння фактичних результатів з запланованими, аналіз відхилень та внесення необхідних корективів.

Завдання бюджетного контролю – привернути увагу менеджера до значних відхилень, які вимагають детального аналізу; здійснення управління за відхиленнями.

Бюджетний контроль і управління за відхиленнями здійснюється за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером аналітиком та надається менеджеру, який відповідає за прийняття відповідних рішень.

Для забезпечення ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету слід порівнювати фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності, який має назву гнучкий чи динамічний бюджет може бути складений в процесі планування або на стадії контролю.

Гнучкий бюджет - це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів діяльності, що передбачаються.

Використання гнучкого бюджету дає можливість поділити загальне

відхилення на:

- відхилення від гнучкого бюджету;
- відхилення за рахунок обсягу діяльності.

Ці відхилення дають змогу оцінити діяльність компанії з точки зору ефективності та результативності.

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами та досягнутими результатами.

Результативність – це міра досягнення поставленої мети.

Відхилення від гнучкого бюджету відображає ефективність діяльності, а відхилення за рахунок обсягу продажу – її результативність.

#### **11.4 Класифікація витрат**

Об'єктом управлінського обліку є витрати. В управлінському обліку витрати класифікують за певними ознаками, наприклад:

- оцінка запасів та визначення фінансового результату;
- прийняття рішень;
- контроль виконання;
- час використання витрат:

За ознакою - оцінка запасів та визначення фінансового результату – виділяють витрати:

- вичерпані, невичерпані;
- витрати на продукцію та витрати періоду;
- прямі, непрямі;
- основні та накладні.

За ознакою – прийняття рішень – виділяють витрати:

- релевантні, не релевантні;
- постійні, змінні;
- маржинальні, середні;
- дійсні, можливі.



За ознакою – контроль виконання – виділяють витрати:

- контрольовані;
- неконтрольовані.

За ознакою – час використання – виділяють витрати:

- капіталізовані витрати;
- минулі витрати.

Вичерпані витрати — це зменшення активів або збільшення зобов'язань поточної діяльності з метою отримання економічної вигоди у звітному періоді, відображають у звіті про прибутки та збитки.

Невичерпані (незавершені) витрати — це зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання економічної вигоди в майбутньому, відображають в активі балансу.

Витрати на продукцію — витрати, що пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, включають до виробничої собівартості продукції.

Витрати періоду – це витрати, які не включаються у собівартість запасів, визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені.

Прямі витрати — це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

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

Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Виробничі накладні витрати — це витрати, пов'язані з процесом виробництва продукції, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробки; на збут та інші функції діяльності.

Постійні витрати — це витрати, загальна сума яких не змінюється, залишається постійною в разі зміни обсягу виробництва в межах діючої

структури підприємства та потужності виробництва (амортизація, зарплата адміністративно-управлінського персоналу, витрати на опалення, освітлення, інші управлінські витрати).

Змінні витрати — витрати, загальна сума яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва.

Релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення.

Нерелевантні витрати — це витрати, що не залежать від прийняття рішення.

Маржинальні витрати — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати — це частка від ділення всієї суми витрат на кількість продукції, випущеної за період.

Дійсні витрати — це витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів.

Можливі витрати — це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення, не відображають в обліку.

Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може чинити на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

### **11.5 Облік за центрами відповідальності**

Центр відповідальності – сфера діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Облік відповідальності – система обліку, яка забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Принципи системи обліку по центрах відповідальності:

- відповідальність менеджерів тільки за ту діяльність, яку вони контролюють;
- досягнення поставленої мети;
- визначення ролі обліку в системі заохочення працівників;
- регулярність складання звітів про виконання бюджетів та їх використання для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Завдання обліку по центрах відповідальності – організація самоконтролю умов і критеріїв оцінки результатів діяльності центрів відповідальності.

Мета обліку по центрах відповідальності – допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінки результатів діяльності.

Створення та функціонування системи обліку по центрах відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання бюджетів;
- аналіз причин відхилень та оцінка результатів діяльності центру відповідальності.

Основою обліку по центрах відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

Визначають центри відповідальності відповідно до організаційної та технологічної структури суб'єктів господарювання, посадових інструкцій.

Облік витрат і доходів по центрах відповідальності вимагає систематизації та кодування витрат і доходів по кожному центру відповідальності в розрізі бюджетних статей. Наприклад, код бухгалтерського рахунку може мати структуру: рахунок бухгалтерського обліку, код центр відповідальності; стаття витрат (доходів).

В аналітичному обліку та звітності витрати поділяються на контрольовані та неконтрольовані.

Звіт нижчого центру відповідальності послідовно включається у звіт вищого центру відповідальності.

Облік і оцінка діяльності центрів відповідальності здійснюються на основі калькулювання стандартних витрат «Стандарт – Костінг» або за принципом «тариф – година – машина».

Стандартні витрати – заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та розрахунках.

Облік системи калькулювання стандартних витрат включає:

- встановлення стандартів витрат;
- накопичення даних про фактичні витрати;
- аналіз відхилень та складання звітності;
- внесення необхідних коректив;
- встановлення стандартів витрат.

У системі обліку стандартних витрат існують два варіанта обліку витрат, використовують рахунки бухгалтерського обліку витрат та рахунок «Відхилення», який має субрахунки по видам витрат, Наприклад, «Відхилення по матеріалах за рахунок використання», «Відхилення по матеріалах за рахунок цін», «Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів», «Відхилення по заробітній платі за рахунок продуктивності», «Фактичні накладні витрати».

**Перший варіант.** За дебетом рахунку «Виробництво» відображаються *фактичні* витрати; за кредитом – готова продукція списується за *стандартною* собівартістю.

**Другий варіант.** За дебетом рахунку «Виробництво» відображаються *стандартні* витрати; за кредитом – готова продукція списується за *стандартною* собівартістю.

Облік витрат на виробництво продукції в обліку відображається:

Зміст операції	Дебет	Кредит
Списані матеріали на виробництво за фактичною собівартістю	«Виробництво»	«Матеріали»
Списані відхилення за рахунок використання матеріалів	«Відхилення за рахунок використання матеріалів»	«Виробництво»
Відображено відхилення за рахунок цін	«Виробництво»	«Відхилення по матеріалах за рахунок цін»
Нарахована основна заробітна плата	«Виробництво»	«Нарахована заробітна плата»
Списані відхилення за рахунок тарифної ставки	«Виробництво»	«Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів»
Відображені змінні виробничі накладні витрати	«Фактичні виробничі накладні витрати»	«Рахунки до сплати»
Списана готова продукція за стандартною собівартістю	«Готова продукція»	«Виробництво»

**Приклад.** За звітний період компанія провела аналіз витрат на виготовлення готової продукції.

Результати аналізу та розрахунок відхилень:

Стаття витрат	Стандартні витрати на фактичний випуск	Фактичні витрати	Відхилення
Прямі матеріальні витрати	70 560	71 400	-840
Прямі витрати на оплату праці	14 600	14 950	-350
Виробничі накладні витрати			
змінні	10 300	11 200	-900
постійні	13 200	13 100	100
Разом	108 660	110 650	1 990

На кінець звітнього періоду відхилення від стандартних витрат списують на рахунок «Собівартість реалізованої продукції»:

Дебет рахунка «Собівартість реалізованої продукції - 1990

Дебет рахунка «Відхилення по матеріалах за рахунок цін» - 400

Дебет рахунка «Відхилення по зарплаті за рахунок продуктивності» - 150

Кредит рахунка «Відхилення по матеріалах за рахунок використання» - 440

Кредит рахунка «Відхилення по зарплаті за рахунок тарифів – 250

Кредит рахунка «Зайво розподілені виробничі накладні витрати» - 800

У звіті про прибутки та збитки інформація про відхилення фактичних витрат від стандартних відображається окремо, наприклад:

Стаття	Сума, дол. США
Продажі	180 000
Стандартна собівартість реалізованої продукції	104 850
Загальна сума негативного відхилення від стандартних витрат	1 990
Фактична собівартість реалізованої продукції	110 200
Валовий прибуток	69 800

Якщо величина відхилень значна, у такому разі відхилення розподіляються між залишками незавершеного виробництва, готової продукції, собівартістю реалізованої продукції.

### 11.6 Контрольні запитання

1. Поясніть суть управлінського обліку.
2. У чому полягає відмінність та взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку?
3. Як класифікують витрати підприємства? Наведіть приклади.
4. Поясніть підходи до побудови системи рахунків управлінського обліку.

5. Поясніть інтегровану систему обліку.
6. Поясніть переплетену систему обліку.
7. Назвіть мету, завдання бюджетування.
8. Наведіть приклади бюджетів, поясніть їх суть.
9. Назвіть мету обліку по центрах відповідальності.
10. Поясніть суть центрів відповідальності і як вони створюються.
11. Що означають стандарти витрати?
12. Поясніть у чому полягає організація обліку по центрах відповідальності.
13. Поясніть суть обліку стандартних витрат.
14. Поясніть облік відхилень у системі рахунків бухгалтерського обліку.

### **1.7 Тести для самоконтролю**

#### **1. Заробітна плата обслуговуючого виробничого персоналу - це:**

- а) основні витрати;
- б) витрати на переробку товарно-матеріальних запасів;
- в) витрати періоду;
- г) невиробничі витрати.

#### **2. Витрати на заробітну плату в механічному цеху склали, (тис.дол.США):**

Токарям 250,0

Майстрам цеху 90,0

Механікам, обслуговуючим токарні верстати 65,0

#### **2.1 Сума прямих витрат на оплату праці в цеху становить, (тис.дол.США):**

а) 315;

б) 250;

- в) 340;
- г) 405

**2.2 Сума основних витрат на оплату праці в цеху, ( тис.дол. США):**

- а) 315;
- б) 250;
- в) 340;
- г) 405.

**3. Фірма з виготовлення спецодягу планує матеріальні витрати виходячи з норми витрат тканини, рівної 4,0 м на одиницю готового виробу за ціною 10,0 дол. США за метр. Нормативний брак передбачений у розмірі 20% від витрат використовуваної для пошиття тканини. Нормативні матеріальні витрати на одиницю продукції дорівнюють, (дол.США):**

- а) 40,0;
- б) 32,0;
- в) 8,0;
- г) 48.

**4. Головна мета управлінського обліку – надання інформації:**

- а) внутрішнім користувачам;
- б) зовнішнім користувачам;
- в) податковим органам;
- г) статистичним органам.

**5. Релевантні витрати – це:**

- а) витрати, величина яких не залежить від прийняття управлінського рішення;
- б) витрати, величина яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва;
- в) витрати, величина яких змінюється у разі прийняття управлінського рішення;
- г) ваш варіант відповіді.



**6. Нерелевантні витрати – це:**

- а) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення;
- б) витрати, величина яких не залежить від обсягу виробництва;
- в) витрати, величина яких не змінюється у разі прийняття управлінського рішення;
- г) ваш варіант відповіді.

**7. Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції – це витрати:**

- а) маржинальні;
- б) релевантні;
- в) дійсні;
- г) нормативні.

**8. Витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом – це витрати:**

- а) прямі;
- б) непрямі;
- в) змінні;
- г) постійні.

**9. Заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та розрахунках - це витрати:**

- а) прямі;
- б) стандартні;
- в) змінні;
- г) постійні.

**10. Фінансові бюджети відображають:**

- а) доходи та витрати;
- б) грошові потоки;
- в) доходи;
- г) інвестиційні вкладення.

**11. Бюджетування – це:**

- а) сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів і фінансовий стан;
- б) процес розробки бюджетів;
- в) процес визначення фактичних витрат від стандартних;
- г) аналіз відхилень.

**12. Організація центрів відповідальності відбувається відповідно до:**

- а) Закону України «Про бухгалтерський облік»;
- б) П(С)БО 16 «Витрати»;
- в) організаційної та технологічної структури;
- г) Наказу про облікову політику.

**13. Облік за центрами відповідальності це:**

- а) система обліку, яка забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності;
- б) система обліку доходів;
- в) система обліку витрат;
- г) система обліку, яка забезпечує проведення аналізу діяльності центрів відповідальності.

**14. Компанія розглядає питання – придбати комп'ютер для ведення бухгалтерського обліку чи орендувати його. Які витрати будуть релевантними?**

- а) вартість комп'ютера;
- б) орендна плата;
- в) вартість програмного забезпечення.

**15. Управлінський облік:**

- а) регламентується державними органами;
- б) регулюється державними органами;
- в) не регламентується державними органами;
- г) не регулюється і не регламентується державними органами.

## **16. Принципи і методи управлінського обліку:**

- а) розробляються міжнародними професійними організаціями бухгалтерів;
- б) національними професійними організаціями бухгалтерів;
- в) розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів;
- г) не розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів.

## **17. Інтегрований принцип:**

- а) за яким рахунки управлінського обліку не кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків;
- б) за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків;
- в) за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах різних системи рахунків;
- г) за яким рахунки управлінського обліку зовсім не використовуються.

## **18. Зведений бюджет:**

- а) це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: статистичні і фінансові;
- б) це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні і фінансові;
- в) це сукупність бюджетів, що узагальнюють минулі операції всіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні і фінансові;
- г) це сукупність бюджетів, що узагальнюють поточні операції всіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні і статистичний;

### **19. Операційні бюджети:**

- а) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- б) це сукупність бюджетів лише витрат, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- в) це сукупність бюджетів лише доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- г) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток у попередньому звітному періоді.

### **20. Фінансові бюджети:**

- а) це сукупність бюджетів, що відображають незаплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства.
- б) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства
- в) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти, зобов'язання та фінансовий стан підприємства.
- г) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти, зобов'язання та фінансовий стан підприємства.

### **21. До операційних належать бюджети:**

- а) продажу, виробництва;
- б) собівартості реалізованої продукції, виробництва;
- в) продажу, собівартості реалізованої продукції;
- г) всі перелічені.