

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

МЕЛЬНИК Анжела Володимирівна

**Методологічні основи й особливості обліку та контролю витрат
за центрами відповідальності / Methodological bases and
peculiarities of costs accounting and control by responsibility centers
accounting and control**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПЗм-21
А. В. Мельник

Науковий керівник
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ _____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	6
1.1. Інтерпретація сучасного розуміння категорії «витрати»	6
1.2. Сутність і характеристика центрів відповідальності	12
1.3. Класифікація витрат за центрами відповідальності	25
Висновки до розділу 1	28
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	29
2.1. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за повними витратами	29
2.2. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за змінними витратами	49
2.3. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами	59
Висновки до розділу 2	74
РОЗДІЛ 3. МОНІТОРИНГ ДОЦІЛЬНОСТІ Й ПЕРСПЕКТИВ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ПЕРЕДОВИХ ЗАРУБІЖНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА	75
3.1. Перспективи та напрями удосконалення вітчизняної практики обліку затрат згідно міжнародних стандартів	75
3.2. Специфіка організації обліку в умовах різних облікових систем	80
3.3. Доцільність впровадження у вітчизняну облікову практику моделі обліку і контролю за центрами відповідальності	84
Висновки до розділу 3	95
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	96
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101

ВСТУП

Актуальність теми. Нові виклики економічної ефективності є наслідком загострення конкурентної боротьби як на національному, так і світовому рівні. Ефективність управління бізнесом передусім залежить від рівня якості та своєчасності надання інформації. На жаль, у багатьох підприємствах виникають проблеми менеджменту, пов'язані з відтермінованістю надання інформації з підрозділів у центральний апарат управління, що призводить до неспроможності швидкого реагування на потреби ринку і зміни стратегії конкурентів.

Бізнес в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних рішень стосовно питань управління витратами. Найбільш надійним є вплив на витрати у місцях їх виникнення. В зв'язку з цим, проблема організації високоефективної системи обліку та контролю витрат за центрами відповідальності, яка буде сприяти надходженню й обробці якісної інформації для потреб управління, є надзвичайно актуальною.

Методологія бухгалтерського обліку витрат регулюється законодавчою базою, зокрема Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції, іншими законодавчими та нормативними актами. Не врегульованими залишаються питання обліку витрат за центрами відповідальності. Недостатньо приділено уваги обґрунтуванню методичних принципів, у відповідності з якими, кожний господарюючий суб'єкт має визначати свою внутрішню облікову політику щодо обліку витрат за центрами відповідальності з урахуванням особливостей діяльності.

Дослідженню проблем обліку витрат за центрами відповідальності приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: І.О. Бланк, Б.І. Валуєв, Н.В. Герасимчук, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, К. Друрі, В.П. Завгородній, А.Н. Кузьмінський, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, О.В. Павелко, Палій В.Ф., М.С. Палюх, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська, П.Я. Хомин, Ч. Хорнгерн та інші.

Удосконалення управління підприємством супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління. Це породжує необхідність виділення центрів відповідальності, що сприятиме надходженню та опрацюванню якісної інформації для потреб управління, дозволить забезпечити контроль і підвищити результативність прийнятих управлінських рішень, а також розподілить відповідальність стосовно планування та контролю витрат діяльності.

Мета дослідження полягає у критичному аналізі теоретичної концепції та практичних аспектів застосування центрів відповідальності у межах вітчизняної економіки, вивченні методології обліку і контролю витрат за центрами відповідальності та розробці практичних рекомендацій щодо її оптимізації, дослідженні методології та організації обліку витрат з позицій типових методик визначення собівартості продукції.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні **завдання**:

- 1) дослідити економічну сутність поняття «центр відповідальності»;
- 2) проаналізувати ознаки класифікації витрат за центрами відповідальності;
- 3) обґрунтувати рекомендації щодо диференціації центрів відповідальності;
- 4) дослідити теоретико-методологічні основи обліку і контролю витрат з позицій калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- 5) комплексно дослідити системні характеристики трьох основних моделей обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: а) за повними витратами; б) за змінними витратами; в) за нормативними витратами;
- 6) обґрунтувати доцільність впровадження у вітчизняну облікову практику моделі обліку і контролю за центрами відповідальності.

Об'єктом дослідження обрано особливості обліку та контролю за центрами відповідальності у Закритому акціонерному товаристві «Рівне-Борошно» на базі ВАТ «Рівненський комбінат хлібопродуктів» м. Рівне.

Предметом дослідження визначено концептуальні аспекти і специфічні характеристики системи організації та методології обліку і контролю витрат за центрами відповідальності.

Методи дослідження. При підготовці дипломної роботи використано наступні наукові методи: монографічний – для детального вивчення об’єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об’єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об’єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення методології обліку і контролю витрат за центрами відповідальності, зокрема: 1) уточнено визначення поняття «центр відповідальності»; 2) оптимізовано класифікацію витрат за центрами відповідальності; 3) диференційовано аналітичний облік витрат; 4) обґрунтовано функціональну специфіку обліку і контролю витрат за центрами відповідальності.

Практичне значення отриманих результатів полягає в оптимізації організації та методики обліку і контролю витрат за центрами відповідальності, що створює базу для раціональної організації документообігу і підвищення достовірності й аналітичності даних бухгалтерського обліку.

Практичне значення одержаних результатів підтверджується довідкою про впровадження Закритого акціонерного товариства «Рівне-Борошно» на базі ВАТ «Рівненський комбінат хлібопродуктів» м. Рівне.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1.1. Інтерпретація сучасного розуміння категорії «витрати»

Інтерпретація бухгалтерських категорій, зокрема однієї з найважливіших – «витрати», не повинно містити нечіткості та двозначності, не ускладнювати та не вносити плутанину в межах науки і практики.

Однак, дефініція «витрати» залишається, на думку Р. Ентоні, найбільш невизначеним поняттям в обліку, оскільки стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, накопичення, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління [88, с. 311].

На практиці складається ситуація певної невизначеності щодо тлумачення терміну «витрати» у різних нормативно-правових актах України та зарубіжних нормативних документах з регламентації обліку витрат:

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [43].

2. Податковий кодекс України – сума будь-яких виплат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [49].

3. FASB (Рада з розробки стандартів бухгалтерського обліку) – витрати – відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської забор-

гованості в результаті відвантаження або виробництва продукції, надання послуг або здійснення інших операцій, що складають основу діяльності суб'єкта господарювання [77].

4. Концептуальна основа фінансової звітності – витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [34].

5. GAAP US (Принципи фінансового обліку. Концепція № 6. Елементи фінансової звітності) – являють собою фактичні або очікувані відтоки грошових коштів (або їх еквівалентів), що відбулися або відбудуться в результаті поточних суттєвих або основних операцій [89].

6. IFRS (Міжнародні стандарти фінансової звітності) – витрати – це зменшення економічних вигід протягом періоду, що відбувається у формі відтоку активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів підприємства, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками [59].

Характеристика розуміння витрат у нормативно-правових актах міжнародного, загальнодержавного значення та у методичних документах з бухгалтерського обліку наведена у табл. 1.1.

Термін «витрати», згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів.

Однак, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом МФУ від 30.11.1999 р. за № 291 (з врахуванням змін) назви рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (крім рахунку 85 «Інші затрати») та класу 9 «Витрати діяльності» охоплюють термін «витрати» [47].

У пунктах 21, 22 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» у при визначенні економічних елементів витрат вказуються лише матеріальні затрати [51].

Таблиця 1.1

Сутність витрат у нормативно-правовому та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку та оподаткування

Визначення терміну «витрати»		Регламентація
1	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [43]
2	Сума будь-яких виплат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)	Податковий кодекс України [49]
3	Витрати – відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва продукції, надання послуг або здійснення інших операцій, що складають основу діяльності суб'єкта господарювання	FASB (Рада з розробки стандартів бухгалтерського обліку) [77]
4	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	Концептуальна основа фінансової звітності [34]
5	Витрати являють собою фактичні або очікувані відтоки грошових коштів (або їх еквівалентів), що відбулися або відбудуться в результаті поточних суттєвих або основних операцій	GAAP US (Принципи фінансового обліку. Концепція № 6. Елементи фінансової звітності) [89]
6	Витрати – зменшення економічних вигід протягом періоду, що відбувається у формі відтоку активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками	IFRS (Міжнародні стандарти фінансової звітності) [59]

Слід зазначити, що категорія «витрати», яка широко використовується у вітчизняній економічній літературі, має три аналоги: «затрати», «расходы», «издержки» (у російській літературі), «cost», «expenses», «outgoings» (у зарубіжній обліковій та економічній термінології). При перекладі наведених термінів українською мовою можуть виникати певні непорозуміння.

Л.В. Нападовська зазначає: «...у фінансовому обліку для визначення фінансового результату звітного періоду за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. ... повинен пройти повний виробничий цикл, який інколи становить більше календарного року, перш ніж вартість використаних ресурсів визнають витратами. Однак такий підхід суперечить принципу оперативності, характерному для ефективного управління. Тому для формування оперативної інформації у системі управлінського обліку з метою прийняття управлінських рішень щодо використання всіх видів ресурсів у процесі виробництва та реалізації використовується термін «затрати». Затрати – вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів [41, с. 241].

Велику увагу розмежуванню понять «затрати» і «витрати» приділяє у своїх працях В.В. Сопко Він пише: «Коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів на новий продукт праці як результат діяльності до моменту його продажу (а отже, одержання доходу), тобто коли відбуваються технологічні та організаційні операції, пов'язані з технологією й організацією діяльності аж до моменту продажу, то він (процес) уже не може бути визначений терміном «витрати». Його історична назва – затрати, затрати як процес використання (перетворення) речовин і сил природи у процесі діяльності. Цей процес не характеризує витрачання, він характеризує процес перетворення – затрачання (використання ресурсу).

Тому, наприклад, господарський процес передавання сировини зі складу на виробництво, за якого зменшуються ресурси на складі та збільшуються

ресурси у виробничому процесі, є простим господарським процесом переміщення, пересування, а не витрачанням» [64, с. 242].

Натомість В.А. Дерій стверджує «... у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т.д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок.

Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами» [23, с. 23].

А от, наприклад, А.М. Турило розглядає витрати як вартісне вираження абсолютної величини споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети, зазначаючи, що відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня [68, с. 7].

На думку Ю.М. Великого «... керівники виконують відповідні управлінські функції, до складу яких входить прийняття рішень, планування, оперативне управління, контроль за виконанням управлінських рішень за допомогою аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. У ході здійснення останнього варто розрізнити поняття затрат, витрат і видатків, необхідних для практичної реалізації прийнятих управлінських рішень» [19, с. 11].

Щодо використання в економічній літературі та на практиці поряд з термінами «витрати» та «затрати» таких термінів як, «видатки», то вважаємо це

неправомірним. Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. Проте в бюджетній сфері існує й поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки», оскільки охоплює видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

У бухгалтерському обліку має місце диференційована інтерпретація наведених понять, при цьому основоположним моментом визнається знаменита інтерпретація активу, надана німецьким вченим Шмаленбахом:

- 1) витрати, але ще не затрати (придбання матеріалів);
- 2) витрати, але ще не надходження коштів (дебіторська заборгованість);
- 3) цінності, які стануть затратами (напівфабрикати);
- 4) цінності, які стануть доходами (готова продукція);
- 5) гроші (каса).

Е.Ф. Дербін у книзі «Економічна теорія і державний сектор» приділяє велику увагу питанням розмежування термінів [22, с. 72]:

- «затрати» (inputs) є синонімом поняття «ресурси». Ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для випуску інших благ, тобто це капітал, праця, земля (природні ресурси), підприємницький хист тощо;
- «витрати» (cost) – це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів;
- «цінність» (value) – це оцінка блага з боку попиту;
- «вартість» (price) – оцінка блага з боку пропозиції.

Таким чином, затрати виникають у процесі перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва.

Затрати накопичуються протягом певного періоду, завершення якого визначається моментом коли:

- в повній мірі виконані умови визнання активів, заради створення яких були здійснені такі затрати (зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших);
- стає очевидним те, що понесені затрати зменшують економічні вигоди компанії без створення нового активу.

Термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку суб'єкта господарювання за цей період часу ставляться у відповідність доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат).

Таким чином, після закінчення певного періоду накопичення, затрати приводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). В цьому і полягає принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого.

1.2. Сутність і характеристика центрів відповідальності

Складність зовнішнього середовища, мінливість ринкової ситуації вимагають від підприємства оптимізації власної організаційної структури з чітким виділенням підрозділів, які будуть забезпечувати організацію ефективної діяльності підприємства, розподілу функцій між ними та відповідальності за їх виконання.

Удосконалення управління підприємством супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління, тобто виникає необхідність виділення в сформованій господарській структурі підприємств окремих самостійних підрозділів – центрів відповідальності.

М.А. Вахрушина визначає організаційну структуру підприємства як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби, тобто центри відповідальності, що припускає розподіл між ними функцій з вирішення окремих завдань, які виникають в ході виробничої діяльності таким чином, щоб

забезпечити ефективне досягнення цілей, що стоять перед підприємством в цілому [18, с. 13].

Організаційна структура підприємства може бути охарактеризована як централізована або децентралізована – залежно від ступеня відповідальності, покладеної на її менеджерів.

Централізовані організації мають ієрархічну, пірамідальну структуру, побудовану за функціональним принципом (адміністрація, фінанси, постачання, виробництво, маркетинг і т. п.). Дослідження показують, що жорстко централізована система управління знижує ініціативу виконавців, перешкоджає гнучкості та оперативності в управлінні [18, с. 13].

Децентралізована структура підприємства характеризується тим, що керівникам (менеджерам) підрозділів делегуються певні повноваження та відповідальність в частині управління, планування та контролю витрат і результатів діяльності.

В рамках управлінської структури відбувається раціональний розподіл і перерозподіл прав, обов'язків і відповідальності між її суб'єктами. Цей процес отримав назву «делегування організаційних повноважень і відповідальності» [26].

Делегування – це передача та розподіл керівництвом завдань і обов'язків особі, яка бере на себе відповідальність за їх виконання для досягнення мети організації [56, с. 90].

Елементами делегування є завдання, повноваження, відповідальність. Ф. Тейлор стверджував, що «найважливішим простим елементом у сучасному науковому менеджменті є ідея завдання» [86].

Повноваження – це обмежене право використовувати ресурси організації та направляти зусилля деяких її працівників на виконання певних завдань. Повноваження делегуються посаді, а не індивіду, який займає її в даний момент [56, с. 90].

Зв'язок між повноваженнями і завданнями полягає в тому, що разом із завданнями працівник повинен бути наділений відповідними правами для

їхнього виконання. Обмеження повноважень сковує працівника і порушує плавний хід виконання завдання.

На відміну від завдань і повноважень, відповідальність не підлягає делегуванню. Відповідальність виникає в процесі делегування.

З точки зору теорії філософської думки категорія «відповідальність» – це соціальне і морально-правове ставлення особи до суспільства, що характеризується дотриманням правових норм, як свого морального обов'язку.

У соціологічному сенсі відповідальність – міра, ступінь прийняття соціальним суб'єктом (групою) соціально-значущих цілей суспільства, готовність до виконання взаємних прав і обов'язків у процесі спільної діяльності з метою ненанесення збитку усталеному розвитку як суспільства в цілому, так і окремим спільнотам, особистостям.

У психології, відповідальність розглядається як: 1) усвідомлення індивідом, соціальною групою, народом свого обов'язку перед суспільством, людством; 2) розгляд крізь призму цього обов'язку суті і значення своїх вчинків, діяльності; 3) усвідомлене дотримання етичних принципів, моральних поглядів, юридично-правових норм, узгодження їх з обов'язками і завданнями, що виникають у зв'язку з потребами суспільного розвитку.

У політології відповідальність трактують як свідоме дотримання політичним суб'єктом норм і правил політичного життя.

Юридична відповідальність – державний примус до виконання вимог права; правовідносини, кожна зі сторін яких зобов'язана відповідати за свої вчинки перед іншою стороною, державою, суспільством, за невиконання яких застосовуються санкції, що забезпечуються у примусовому порядку державою.

Статтею 92 Конституції України визначено чотири види юридичної відповідальності:

- 1) адміністративна;
- 2) кримінальна;
- 3) цивільна;
- 4) дисциплінарна.

Кримінальна відповідальність за своєю сутністю полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у формі покарання.

Адміністративна відповідальність настає за правопорушення, які не тягнуть за собою кримінальну відповідальність. Її метою є виховання особи, яка вчинила адміністративні правопорушення, в дусі дотримання законів, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим порушником, так і іншими особами.

Цивільна відповідальність полягає у настанні за цивільно-правовою нормою негативних майнових наслідків, які завжди є для правопорушника додатковим майновим обтяженням (майновими втратами або майновими обов'язками).

Матеріальна (дисциплінарна) відповідальність – це відповідальність фізичної або юридичної особи за збереження довірених їй майна, матеріальних чи грошових ресурсів. Передбачає обов'язок цієї особи відшкодувати завдані з її вини збитки у розмірах і порядку, передбачених законом.

Процесуальна відповідальність характеризується спеціальними заходами примусу щодо учасників цивільного або кримінального процесу, які порушують порядок судового засідання.

У кібернетиці відповідальність – це зобов'язання виконувати завдання і забезпечувати їх успішне завершення.

В економічній літературі відповідальність визначають як обов'язок економічного суб'єкта відповідати за взяті ним зобов'язання, виконувати договори, дотримуватися законів, платити податки, компенсувати збитки, завдані чужій власності, навколишньому середовищу.

Окремо виділяють відповідальність бізнесу, як обов'язок менеджерів дотримуватися законів і органів влади, виконувати умови контрактів.

Проаналізувавши сутність поняття «відповідальність» з точки зору різних наук, на нашу думку, є логічним вважати відповідальність покладеним на когось або взятим на себе обов'язком відповідати за певну ділянку роботи,

справу, за чийсь дії, вчинки в межах власних морально-етичних прав чи то визначених законодавством норм.

Перша спроба створення прототипу системи обліку за центрами відповідальності датується кінцем XVI ст., коли італійський купець Анжело ді Пієтро, розвиваючи ідеї виробничого обліку, вимагав, щоб на всіх виробничих ділянках відповідальні особи обов'язково вели спеціальні прибутково-видаткові книги, які після закінчення місяця повинні передаватися в бухгалтерію [67, с. 157].

Передумовою виникнення центрів відповідальності постали економічні умови, що склалися на світовому ринку у 20-30 роках XX століття.

Функціонування систем управління з лінійно-функціональною структурою з розширенням ринкових відносин та швидким зростанням обсягів діяльності підприємств ставало неефективним, зокрема не забезпечувало ефективної співпраці між адміністрацією та підлеглими, що призводило до зниження прибутковості суб'єктів господарювання. Вирішення проблем лінійно-функціональних організаційних структур започаткувала наприкінці 20-х років минулого століття фірма «Дженерал-моторс», в межах якої було виділено центри прибутку, тобто окремі структурні підрозділи, які самостійно розробляли плани прибутковості та забезпечували втілення їх у практичній діяльності [4, с.25-44].

Концепція центрів відповідальності вперше була сформована Джоном А. Хіггінсом, який у 1952 році писав: «... кожному структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює» [60, с. 205].

Продовжив розвиток концепції обліку за центрами відповідальності американський економіст Спенсер А. Такер, який розробив метод «тариф-машина-година». Суть методу полягала у тому, що за кожним центром відповідальності закріплюють машину і заздалегідь визначають планову собівартість однієї години її роботи. Знаючи час роботи кожної машини та вартість однієї години, визначають суму прямих витрат на обробку [3, с. 349].

Поняття «центр відповідальності» для вітчизняної науки не є новим і пов'язане з обґрунтуванням системи внутрішньогосподарського розрахунку.

Принципи госпрозрахунку стосувались планування та нормування економічних показників діяльності підприємств за окремими структурними підрозділами та контролю й аналізу відхилень фактичних значень показників від планових. Основним методом реалізації внутрішньогосподарського розрахунку був метод розробки системи планових показників і нормативів, за допомогою яких здійснювалось централізоване економічне управління діяльністю підрозділів, переведених на госпрозрахунок.

Як зазначає В. В. Сопко, основними завданнями організації внутрішньогосподарського управління були: забезпечення високої ефективності роботи будь-якого структурного підрозділу та організація достовірного обліку і контролю витрат виробництва, визначення витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, одержання достовірних результатів виробничої діяльності керованої ланки [65, с. 24].

Основною проблемою, що нівелювала ефект впровадження управління на основі внутрішньогосподарського розрахунку, була директивна керованість та централізоване встановлення нормативів, що ніяк не поєднувалось із економічною незалежністю підрозділів. Тому в середині 80-років ХХ ст. зацікавленість госпрозрахунком стала набагато нижчою. Як відзначає С. А. Стуков «на жаль, локалізація витрат по місцях їхнього виникнення і контроль рівня витрат не тільки в окремих виробничих підрозділах підприємства, але й в управлінських службах і відділах, надалі були згорнуті. Головною причиною відмови від подібного обліку в системі господарського розрахунку була велика трудомісткість розрахунків в умовах ручної праці працівників бухгалтерії, кваліфікація яких також не відповідала вимогам настільки розвинутої і досить складної системи обліку і контролю витрат на виробництво» [66, с. 41].

Відповідно до законодавства України адміністрація підприємства самостійно формує центри відповідальності, визначає як деталізувати місця виникнення витрат та як їх пов'язати з центрами відповідальності.

Узагальнюючи різні погляди вчених, історію становлення та практичний розвиток концепції обліку за центрами відповідальності, пропонуємо під «центром відповідальності» розуміти організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), керівник якої:

- наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства);
- відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

При делегуванні повноважень і обов'язків менеджерам центрів відповідальності необхідно визначити сферу (зону) відповідальності менеджера центру.

Керівника організації цікавить не просте виконання функціональних обов'язків, а максимально ефективно виконання функціональних обов'язків (з оптимальними витратами часу, матеріальних і фінансових ресурсів).

Коли кілька співробітників несуть відповідальність за одне і те ж, це означає, що, фактично за стан справ не відповідає ніхто. При виникненні нестандартної ситуації з'ясується, що жодна посадова інструкція жодного працівника не передбачає його реакції на дану ситуацію. Тобто, якщо в результаті організації завдано якоїсь шкоди, то формально карати нікого. Тому конкретний співробітник повинен нести відповідальність за події, що стосуються певної сфери діяльності організації.

Сфера відповідальності – це сфера діяльності організації, за нормальне функціонування якої відповідальність несе один співробітник.

Перший етап делегування супроводжується передачею завдань і обов'язків менеджеру центру відповідальності (ознайомлення з посадовою інструкцією). В свою чергу виконавець (менеджер центру відповідальності) зобов'язаний сумлінно виконувати взяті на себе обов'язки. Розрізняють зовнішні форми контролю за результати діяльності (підзвітність, покарання,

винагорода і т. п.) і внутрішні форми саморегуляції його діяльності (почуття відповідальності, почуття обов'язку).

Другий етап: менеджер центру відповідальності зважує обов'язки, завдання, покладені на нього, з власними моральними переконаннями, можливостями та приймає рішення до виконання.

Питання організації управління на основі виділення центрів відповідальності в науковій літературі трактується по-різному.

Проаналізувавши полеміку вітчизняних і зарубіжних вчених щодо змісту понять «місце виникнення витрат», «центр витрат», «центр виникнення витрат» та «центр відповідальності», вважаємо, що:

- поняття «центр витрат» та «центр виникнення витрат» тотожні між собою;
- розглядаючи співвідношення між центрами витрат і центрами відповідальності, погоджуємося, що в одному центрі витрат можливе поєднання кількох центрів відповідальності;
- можливе поєднання кількох центрів витрат в одному центрі відповідальності;
- можливий збіг центрів витрат і центрів відповідальності;
- центр відповідальності і центр витрат є масштабнішими порівняно з місцем виникнення витрат і можуть складатися з кількох місць виникнення витрат.

Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча необхідність в цьому диктується тією обставиною, що для своєчасного прийняття управлінських рішень необхідно виявляти, враховувати й аналізувати витрати на кожній стадії виробничого процесу.

В Україні вже відома практика відображення витрат за місцем їх виникнення у 1930-1940-х та 1960-1970-х рр. при визначенні результатів внутрішньогосподарського розрахунку. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного

групування за видами продукції. Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу, до виготовленої в даному місці продукції. Кожен центр відповідальності очолював відповідальний керівник, який забезпечував індивідуальну відповідальність кожного робітника за результати роботи виробничого підрозділу. З цього приводу В.Ф. Палій зазначає, що місця виникнення витрат, будучи структурними підрозділами підприємства, одночасно виступають елементами системи внутрішньогосподарського розрахунку, а виходить, і центрами господарської відповідальності конкретного підприємства.

Місце виникнення витрат – це структурна виробнича одиниця підприємства, яка є об'єктом аналітичного обліку витрат і характеризується просторовою або функціональною відокремленістю, в якій здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів в межах певної території підприємства та його підрозділів. В інших випадках більша частина витрат виявиться накладними для різних місць витрат, що призведе до неточностей при калькулюванні собівартості.

Облік витрат за місцями виникнення дозволяє (сприяє) керівництву підприємства встановлювати відповідальність за доцільність виробничих витрат і забезпечувати простоту та точність обліку формування витрат.

Місцями виникнення витрат є підрозділи підприємства, де здійснюється початкове накопичення витрат. Місця виникнення витрат необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл і облік витрат по цих місцях. Деталізація об'єктів накопичення витрат повинна бути достатньою для аналізу, але не надто трудомісткою для ведення обліку.

Для контролю формування витрат місця їх виникнення повинні збігатися з центрами витрат. У межах будь-якого місця виникнення витрат можна встановити відповідальність за раціональне використання ресурсів підприємства, а саме: за витрачання матеріальних ресурсів на технологічні цілі; за безперебійну роботу машин та устаткування; за дотримання кошторису витрат

на утримання та експлуатацію основних засобів; за раціональне використання робочої сили.

Аналіз літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить про існування різних підходів до класифікації центрів відповідальності за такими ознаками:

- 1) фінансова відповідальність керівників;
- 2) стосовно процесу виробництва;
- 3) внутрішнього механізму;
- 4) за принципом виробничого функціонування.

Поділ підприємства за центрами відповідальності за ознакою фінансової відповідальності керівників дає можливість визначення внеску кожного структурного підрозділу у загальний результат, враховуючи організаційну та виробничу структури підприємства.

Враховуючи типові організаційну і виробничу структури підприємств України за ознакою фінансової відповідальності керівників необхідно розрізняти такі центри відповідальності: центри витрат, центр прибутку та центр інвестицій (табл. 1.2). Виділення інших типів центрів відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, продажів недоцільне, оскільки не відбувається виділення певних центрів за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

Центр доходу (revenue centre) – центр відповідальності, менеджер якого контролює доходи центру. Дохід – категорія, яка в більшій мірі залежить від зовнішніх факторів, тому виявити відповідальність за його обсяг неможливо.

Центр витрат – це підрозділ підприємства (певні групи працівників в межах структурних підрозділів), який характеризується єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням витрат, керівник якого контролює витрати виробництва з метою управління ними та несе відповідальність за результати діяльності. Центри витрат виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів.

Таблиця 1.2

Структуризація і характеристика центрів відповідальності

Характеристика	Структуризація центрів відповідальності		
	Центр витрат	Центр прибутку	Центр інвестицій
	Контрольовані показники		
	Витрати	Прибуток	Витрати, доходи, інвестиції
Функціональний підрозділ	Постачання, технології	Планування, бюджетування, кошторис	Фінансовий менеджмент, стратегічний облік
Мета діяльності	Мінімізація витрат	Ціноутворення, позиціонування ринків збуту продукції	Рентабельність інвестицій, окупність проектів
Показники моніторингу	Відхилення витрат від нормативів	Структурований прибуток	Співвідношення прибутку і активів

Центри витрат виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів.

Виділення центрів відповідальності ґрунтується на цілях контролю витрат і результатів діяльності сегмента організації, а контроль – на покладанні відповідальності за відхилення на конкретну особу.

Вибір об'єкта контролю переважно власне і визначає виділення центру відповідальності.

У сільськогосподарському підприємстві це можуть бути: тваринницькі ферми, рослинницькі бригади, окремі культури, окремі ресурси тощо.

Можливі кілька підходів до виділення центрів витрат на підприємствах: структурний; функціональний; факторний (рис. 1.1).

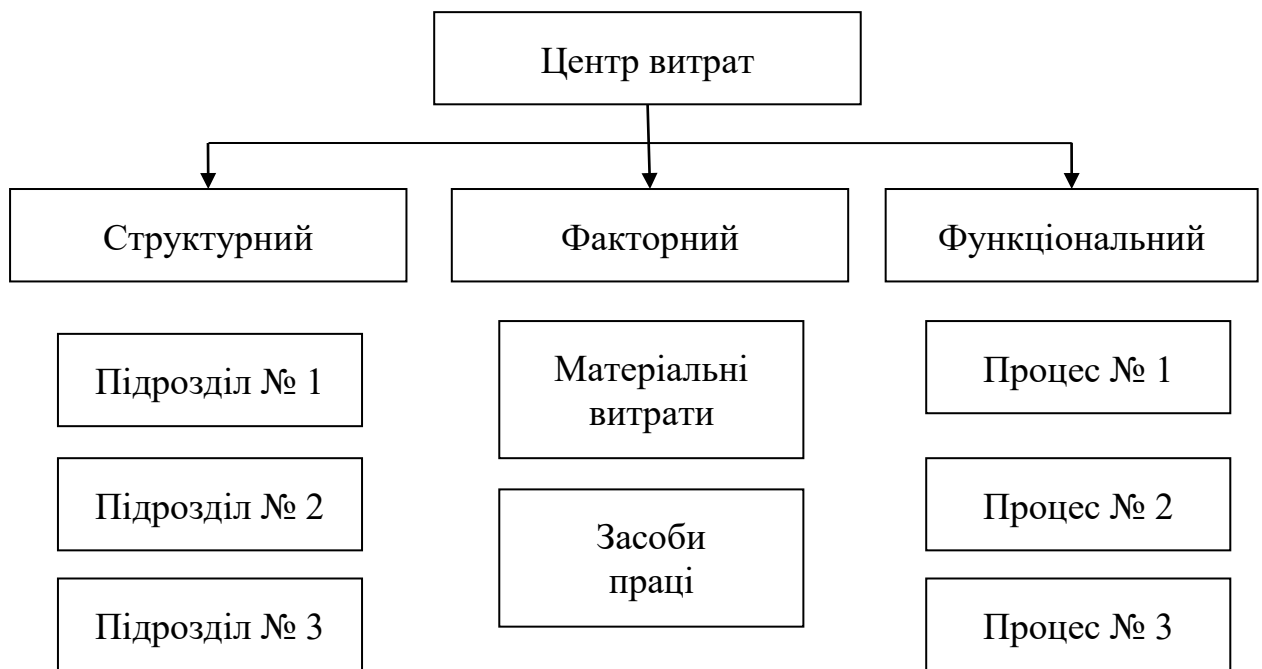


Рис. 1.1. Класифікація центрів відповідальності

При визначенні структурного підрозділу як центру витрат важливо враховувати такі моменти:

а) кожний центр витрат, очолюваний майстром або начальником відділу, повинен бути окремою сферою відповідальності;

б) повинна виконуватися однакова за змістом або призначенням робота, використовуватися однотипне устаткування, що зумовлює витрати однорідного характеру. Це спрощує визначення сукупності факторів (які впливають на величину витрат даного центру витрат) і вибір бази розподілу витрат, оскільки з поділом підприємства на центри зростає частка витрат, які є загальними для кількох центрів витрат, що потребує їх розподілу, а також забезпечить порівнянність витрат з обсягом виробництва та з нормативними витратами окремих підрозділів підприємства й розподіл накладних витрат між окремими роботами при калькулюванні собівартості.

Менеджери центрів прибутку контролюють надходження (доходи) і витрати за кожним контрактом, а також досягнення таких нефінансових результатів, як частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача.

Центр прибутку до підрозділу організації, який має чотири основні характеристики:

- основне завдання – отримання прибутку;
- керівництво може приймати рішення, що впливають на фактори прибутку;
- передбачається, що керівництво центру буде використовувати методи рішень, засновані на прибутковості;
- керівництво підрозділу підзвітне вищому керівництву стосовно суми одержуваного прибутку.

Центр інвестицій (investment centre) – центр відповідальності, менеджер якого контролює фінансові результати і несе за них відповідальність, а також приймає рішення про збільшення оборотного капіталу і капітальних вкладень.

Менеджером центру інвестицій є адміністрація підприємства, яка визначає стратегію розвитку підприємства, простежує потоки доходів, витрат і капітальних вкладень, має найбільші повноваження та несе найвищу відповідальність за прийняті інвестиційні рішення.

Механізм поділу на аналітичні і госпрозрахункові центри витрат розглядають Т. П. Карпова [33, с. 147], Л. В. Нападовська [41, с. 476], Е. К. Добикіна [25, с. 34].

Л. В. Нападовська зазначає, що аналітичні центри відповідальності економічно не відокремлені, тобто не пов'язані з системою внутрішнього госпрозрахунку; госпрозрахункові – центри, що забезпечують контроль та зацікавлені в скороченні витрат [41, с. 574].

Стосовно процесу виробництва класифікаційний поділ центрів відповідальності на основні і функціональні розглядають Е. К. Добикіна [25, с. 34], Т. П. Карпова [33, с. 147], М. С. Пушкар [56, с. 279].

Відповідно, основні центри підприємства організовують контроль за місцем виникнення витрат, а функціональні – забезпечують контроль над витратами, що виникають у різних місцях, але під дією одного центру відповідальності.

Л.В. Нападовська [41, с. 478] та П.М. Мансуров [70, с. 35] центри відповідальності за принципом виробничого функціонування поділяють на центри постачання, виробництва, збуту та управління.

Центр відповідальності за постачання контролює витрати на придбання та заготовлення товарно-матеріальних цінностей, величину матеріальних запасів, ефективну роботу складського господарства, якість матеріальних ресурсів.

Провідну роль у досягненні кінцевих цілей підприємства відіграють виробничі центри відповідальності, де безпосередньо створюється продукція.

Центри відповідальності управління – адміністративні відділи та служби – контролюють витрати, пов'язані з управлінням підприємством.

Центр збуту контролює не лише обсяги та вартість реалізованих робіт та послуг, а й витрати, пов'язані з діяльністю центру, що дає можливість встановлення граничної величини витрат, за яку відповідає конкретний керівник.

1.3. Класифікація витрат за центрами відповідальності

Класифікація витрат за центрами відповідальності забезпечить правильний їх облік, раціональну організацію калькулювання собівартості продукції лише за умови її теоретичного і методичного обґрунтування та придатності для практичного застосування ух підприємствах.

Ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів. «... це допоможе не тільки краще планувати і обліковувати витрати, але й точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва» [61, с. 12].

Дослідивши можливі класифікаційні підходи, пропонуємо, для потреб обліку та управління в системі центрів відповідальності, витрати класифікувати за такими ознаками:

- 1) ступенем контрольованості;
- 2) способом включення до собівартості продукції;
- 3) відношенням до господарського процесу;
- 4) відношенням до обсягів виробництва;
- 5) відношенням до бюджетних показників.

Запропонований підхід до класифікації витрат центрів відповідальності розглянуто у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат за центрами відповідальності

Ознаки класифікації	Групи витрат
Рівень контрольованості витрат	Контрольовані
	Неконтрольовані
Спосіб віднесення на собівартість продукції	Прямі
	Непрямі
Належність до виробництва продукції	Основні
	Накладні
Пропорційність обсягам виробництва продукції	Змінні
	Постійні
Рівень впливу менеджменту	Регульовані
	Нерегульовані
Нормування витрат виробництва	Нормативні витрати
	Відхилення від норм

Найважливішим у системі обліку за центрами відповідальності є визначення статей, що контролюються в конкретному центрі відповідальності, адже зайво понесені витрати знижують фінансові результати, тому важливо контролювати доцільність витрат за кожним центром відповідальності підприємства.

Важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі й непрямі, змінні та постійні, що є необхідною умовою надання бюджету властивості гнучкості при обчисленнях і визначенні планових витрат на фактичний обсяг виробництва. Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності, а непрямі – формуються в цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами продукції.

Поділ витрат на змінні та постійні стосовно центрів відповідальності дозволяє застосувати адекватні методи планування відповідних витрат, дає змогу оперативно обчислювати кошториси для різних варіантів обсягу виробництва, а також проводити аналіз виконання цільових показників з використанням гнучкого бюджету та оцінюванням роботи підрозділів.

Виділення регульованих і нерегульованих статей витрат дозволяє вносити в бюджет керівника центру відповідальності лише ті витрати, на які він може впливати. Для регульованих витрат має бути визначено оптимальне співвідношення між витратами і обсягом діяльності на основі заздалегідь обчислених норм витрат матеріальних ресурсів, нормативної трудомісткості виконаних робіт. Контрольовані витрати є регульованими для менеджерів, а неконтрольовані – нерегульованими.

Наведені групування і можливості класифікації витрат в деталізації, необхідній конкретним підприємствам, при чіткому їх документуванні і обліку забезпечують високий рівень достовірності інформації про витрати.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. В економічній літературі немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів «витрати» та «затрати». Основним недоліком існуючих визначень є те, що вони приносять незрозумілість для застосування даного терміну в бухгалтерському обліку. На основі праць вітчизняних та зарубіжних авторів встановлено, що затрати виникають у процесі перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва. Термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). Після закінчення певного періоду накопичення затрати приводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). В цьому полягає принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого. Тому, згідно з принципом суттєвості пропонується вживати український термін (не русифікований) – «витрати».

2. Дослідження змісту поняття «центр відповідальності» дозволило визначити його як організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства) та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

3. Виділення регульованих і нерегульованих статей витрат дозволяє вносити в бюджет керівника центру відповідальності лише ті витрати, на які він може впливати.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

2.1. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за повними витратами

Облік витрат є складовим елементом загальної системи управлінського обліку, домінуючу функцію якого становить процедура забезпечення даних для контрольних управлінських рішень. Тобто, обліком витрат, який іноді називають калькуляцією витрат, вважають обліково-аналітичний процес, в якому витрати виробництва аналізуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

Перехід економіки України до ринкових відносин господарювання вимагає вивчення передового зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою адаптації, вдосконалення та модернізації вітчизняних методів. На думку більшості вітчизняних науковців, процедура обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції (тобто без урахування адміністративних витрат і витрат на збут), регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, не справляє відчутного впливу на сутність і принципи вітчизняних методів.

Процес калькулювання собівартості продукції за повними витратами, який вважається традиційним для України, передбачає включення у собівартість продукції всіх витрат виробництва без їх розподілу на змінні і постійні. Таке розмежування є обов'язковим тільки при калькулюванні неповної собівартості, до якої включають лише змінні витрати.

Загальна структурно-логічна модель класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції представлена на рис. 2.1.

Основними ознаками розмежування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є: 1) за об'єктами обліку витрат: попередільний

метод, попроцесний метод, позамовний метод; 2) за повнотою витрат, які враховуються: метод обліку повної собівартості, метод обліку неповної собівартості; 3) за ступенем нормованості витрат: метод обліку фактичної собівартості, метод обліку нормативної собівартості.

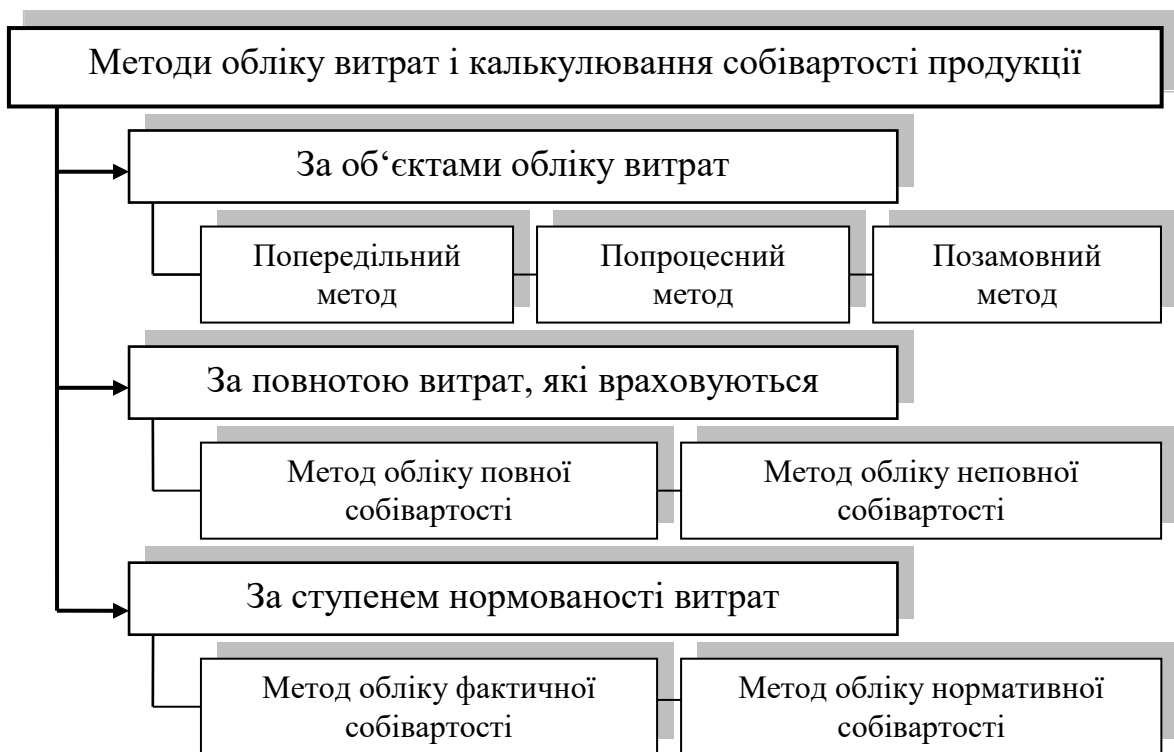


Рис. 2.1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [69]

Основною метою калькулювання витрат є вимірювання, фіксація і облік витрат на виробництво та порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, встановленими керівництвом. У цьому значенні калькуляція (облік) витрат виступає надзвичайно важливим інструментом контролю. Зокрема, виробничі підприємства ведуть облік витрат не лише для визначення прибутку і складання зовнішніх фінансових звітів, але й для того, щоб надати корисну інформацію, необхідну менеджерам для прийняття управлінських рішень. При цьому, щоб задовольнити вимоги фінансового обліку, не завжди слід точно відстежувати, як витрати розподіляються між окремими видами продукції. Тут

важливо визначити, яка частина витрат має бути віднесена на реалізовану продукцію, а яка на запаси. Точність же розподілу по видах продукції тут не така важлива. Тобто розподіл можна здійснити з певною мірою наближеності.

Однак, для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень необхідна більш точна інформація про витрати по видах продукції. За рахунок точнішого вимірювання ресурсів, які припадають на кожний вид продукції або об'єкт витрат, організація може також виявити внутрішні джерела прибутків. Якщо облікова система підприємства не забезпечує достатньо точного обліку споживання ресурсів по видах продукції, облікова собівартість буде викривлена, і виникне небезпека, що менеджери відмовляться від випуску прибуткових видів продукції чи продовжуватимуть випускати ті види, які насправді прибутку не приносять. Наприклад, загальною вимогою на ринках спеціалізованих продуктів та послуг є встановлення конкурентної цінової пропозиції. Однак, не знаючи витрат на виробництво одиниці продукції чи послуг практично неможливо правильно встановити її ціну.

Інформація про собівартість одиниці продукції є важливою і в інших випадках. Наприклад, рішення щодо розробки та впровадження нових видів продукції й послуг приймаються з урахуванням очікуваної собівартості одиниці продукції. Рішення стосовно виробництва чи купівлі продукту (послуги), прийняття чи відхилення спеціальних замовлень, або рішення стосовно того, продовжувати виробництво продукту (послуги), чи відмовитися від нього, також потребують інформації про собівартість одиниці продукції. Таким чином, з огляду на виняткову важливість інформації про собівартість одиниці продукції, істотне значення має її точність і правильність визначення. Викривлення собівартості одиниці продукції є неприйнятним.

Точні витрати на продукт є життєво необхідними не тільки для аналізу прибутковості, але й для прийняття таких стратегічних рішень, як проектування продукту, ціноутворення і структура випуску. Це означає, що визначення собівартості продукту залежить від того, яка управлінська ціль обслуговується.

Визначення собівартості продукту ілюструє фундаментальний принцип управління витратами: «різні витрати – для різних цілей». Наприклад, якщо необхідно провести аналіз стратегічної прибутковості, то менеджеру підприємства потрібна інформація про всі доходи і витрати, пов'язані з продуктом. У цьому випадку визначається собівартість продукту за ланцюжком діяльності, тому що вона врахує всі витрати, необхідні для оцінки стратегічної прибутковості, зокрема витрати за видами діяльності, починаючи з проектування продукту до обслуговування клієнтів.

Якщо ж управлінською ціллю є аналіз короткострокової або тактичної прибутковості, витрати на проектування й розробку можуть бути нерелевантними, особливо для існуючих продуктів. Рішення, наприклад, про прийняття або відхилення замовлення на існуючий продукт залежатиме від ціни, запропонованої потенційним клієнтом, і витрат на виробництво, маркетинг, дистрибуцію та обслуговування спеціального замовлення. Отже, лише операційні види діяльності у структурі вартості були б важливими (тобто без витрат на проектування і розробку). Віднесення витрат на ці види діяльності визначає операційну собівартість продукту.

Якщо, в результаті, управлінською ціллю є фінансова звітність, то необхідно визначити традиційну собівартість продукту, до якої згідно з правилами і вимогами фінансової звітності відносяться лише витрати виробництва. Калькуляція собівартості продукту для складання зовнішньої фінансової звітності вважається однією з центральних цілей системи управління витратами. Для інших цілей можна використовувати адекватні методи визначення собівартості продукту.

Узагальнена модель варіативності застосування різних аспектів визначення собівартості продукції представлена в табл. 2.1.

Вітчизняна теорія і практика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на єдності завдань та цілей, які стоять перед обліком витрат і калькулюванням. Це означає, що вони зобов'язані забезпечити своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням ресурсів у процесі виробництва.

Таблиця 2.1

Основні варіанти визначення собівартості продукції за принципом
«різні витрати – для різних цілей»

Визначення собівартості продукту	Собівартість продукту за структурою вартості	Операційна собівартість продукту	Традиційна собівартість продукту
Витрати за центрами відповідальності	Дослідження	–	–
	Виробництво	Виробництво	Виробництво
	Маркетинг	Маркетинг	–
	Сервіс клієнтів	Сервіс клієнтів	–
Управлінські цілі, що обслуговуються	Рішення про ціноутворення	Стратегічні рішення про проектування продукту	Складання зовнішньої фінансової звітності
	Рішення про асортимент	Аналіз тактичної прибутковості	
	Аналіз стратегічної прибутковості		

Об'єкт витрат – це певний продукт, робота, послуга, вид виробництва, цикл, стадія, інша форма діяльності або програма, проект, задача тощо, для яких організовано відокремлений облік витрат, тобто відкрито окремий аналітичний рахунок з метою фіксації та консолідації конкретних витрат. Об'єкт обліку витрат визначають на кожному підприємстві самостійно з врахуванням специфіки виробництва, особливостей технології та потреб управління витратами.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають. У багатьох випадках об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання збігаються (замовлення, проект). Однак, у більшості галузей промисловості об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання не є тотожними (наприклад, на підприємствах вугільної промисловості витрати обліковують за процесами, а об'єктом калькулювання виступає 1 тонна

вугілля; у чорній металургії об'єктом обліку витрат є доменні печі, прокатні стани, а об'єктами калькулювання – марки чавуну, прокату, сталі і т.д.). На підприємствах з широкою номенклатурою продукції з метою спрощення обліку доцільно де-що укрупнювати об'єкти калькулювання.

Калькулюванням собівартості продукції з фінансово-аналітичної точки зору вважають процес обчислення витрат на виготовлення товарної продукції за статтями витрат, а також в розрахунку на одиницю готової продукції.

В процесі калькулювання собівартості продукції важливо правильно встановити не лише об'єкти калькулювання, але й калькуляційні одиниці продукції.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т.д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України.

У вітчизняній літературі прийнято ототожнювати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому під методом обліку витрат і калькулювання у вітчизняній практиці прийнято розуміти сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Більшість вітчизняних економістів розрізняють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: 1) попроцесний (простий); 2) попередільний; 3) позамовний; 4) нормативний. У деяких джерелах дається їх детальніша класифікація (рис. 2.2).

Недоліком такої класифікації є її побудова на двох різних принципах:

- 1) способі контролю за витратами (поточний контроль за діючими нормами чи контроль за підсумками роботи за місяць);
- 2) способі групування витрат за об'єктами обліку (замовленнях, переділах або процесах).

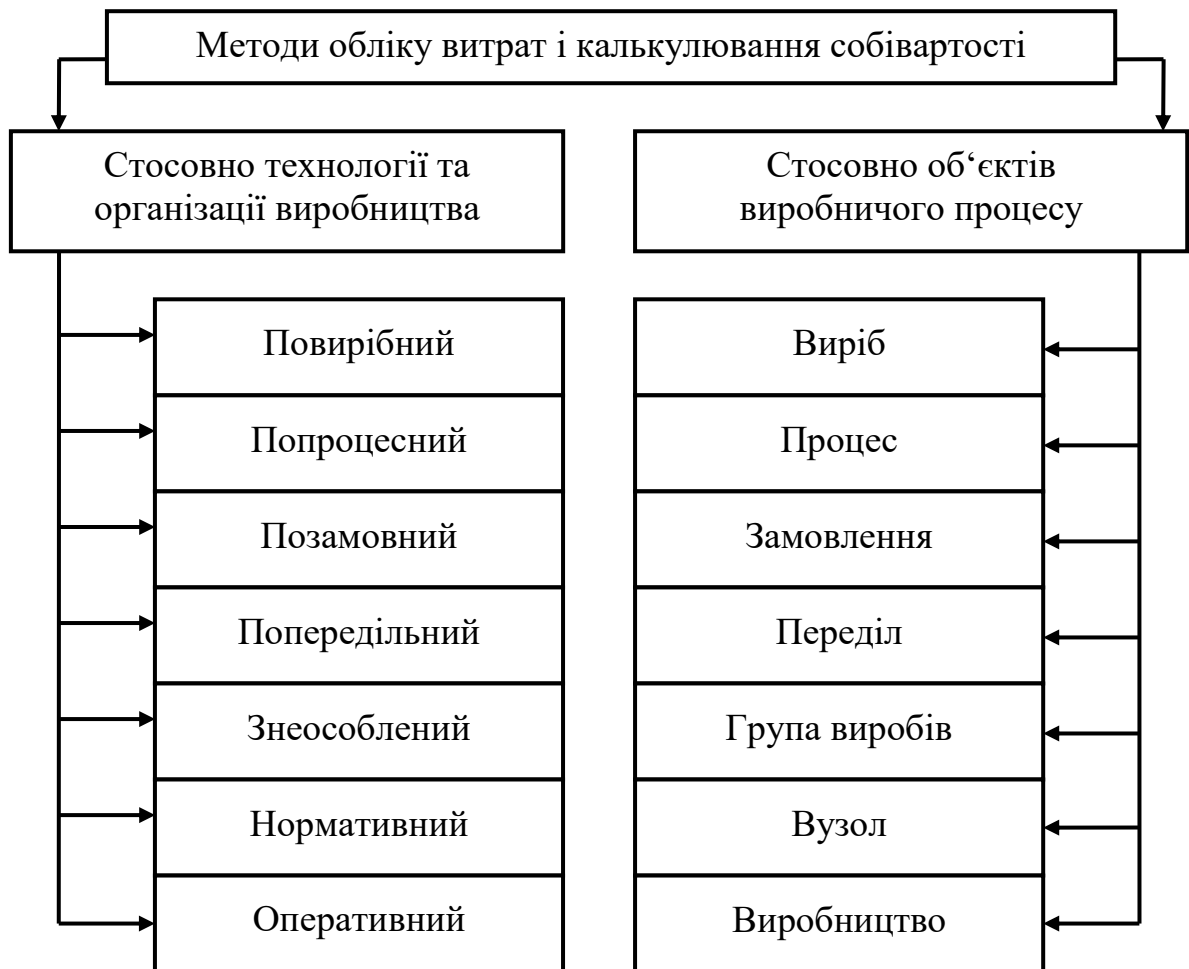


Рис. 2.2. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [69]

Зважаючи на те, що виявлення відхилень від норм і облік цих відхилень не є відмінною рисою лише нормативного методу, багато вітчизняних авторів цілком слушно пропонують покласти в основу класифікації методів єдину ознаку – спосіб групування витрат на виробництво за окремими об'єктами обліку (замовленнями, переділами, процесами, окремими видами продукції, групами однорідних видів продукції тощо). Однак до останнього часу бажаної єдності щодо класифікації вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не спостерігається. Як і раніше, в нормативних документах (наприклад, у галузевих Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання) серед основних методів називають позамовний, попередільний і нормативний, кожний з яких характеризується специфічними рисами й сферою засто-

сування. Не дивлячись на певні відмінності у сутності та сферах застосування, кожний з цих методів повинен забезпечити виконання наступних завдань:

- 1) визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;
- 2) групування витрат виробництва за місцем їх виникнення (центрами витрат) і за видами продукції;
- 3) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг);
- 4) контроль за витратами в процесі виробництва;
- 5) визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства в цілому.

У вітчизняній обліковій практиці залежно від мети, завдань, сфери застосування та особливостей технологічних процесів методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції прийнято розмежовувати в розрізі 4 видів:

- 1) простий (попроцесний);
- 2) попередільний;
- 3) позамовний;
- 4) нормативний.

Попроцесний метод калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, для яких характерні: 1) масове виробництво одного або декількох однорідних видів продукції; 2) короткий період технологічного процесу; 3) відсутність у більшості випадків незавершеного виробництва.

Сутність попроцесного методу полягає в тому, що всі витрати виробництва відповідного періоду відносяться на весь випуск продукції даного періоду. В зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення всіх витрат виробництва за період (як правило, за місяць) у цілому і по кожній статті витрат окремо на кількість готової продукції за даний період. В економічній літературі попроцесний метод часто називають простим або попередільним. Однак, зважаючи на те, що виробничий процес на підприємствах поділяють переважно на стадії або процеси, по яких можна організувати облік витрат, цей метод доцільніше називати попроцесним. Такий поділ створює

можливість посилення контролю за витратами і трансформації частини непрямих витрат у прямі (стосовно процесів), що позитивно впливає на точність калькуляційних розрахунків у випадку виробництва декількох видів продукції. Якщо ж виробляється продукція одного виду і відсутні залишки незавершеного виробництва, загальна сума витрат за місяць і становитиме собівартість випуску. Однак, у більшості випадків залежно від умов виробництва виникає необхідність розподілу витрат між випуском і незавершеним виробництвом або між конкретними видами продукції (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Логічно-структурна модель послідовності попроцесного методу обліку і контролю витрат [69]

Зокрема, розподіл витрат між випуском і незавершеним виробництвом необхідний у підприємствах з тривалим циклом виробництва, де на кінець кожного періоду утворюється незавершене виробництво. Облік витрат на цих підприємствах ведеться в розрізі процесів, однак без калькулювання собівартості продукції кожного процесу, що і вважається відмінною рисою попроцесного методу. Відповідно розподіл витрат здійснюють шляхом оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець місяця за нормативними або плановими витратами, а решту витрат списують на випуск продукції.

Розподіл витрат виробництва між декількома видами продукції застосовується на підприємствах, де випускається одночасно кілька видів продукції, а незавершене виробництво відсутнє або неперіодичне і мінімальне.

На підприємствах, які характеризуються випуском одного виду продукції, витрати, обліковані по процесах, додаються та відносяться на загальний обсяг готової продукції без будь-якого розподілу.

Попередільний метод застосовується у виробництвах, які характеризуються переважно послідовною переробкою промислової або сільськогосподарської сировини для отримання готового продукту. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій або так званих „переділів”. Переділ – це сукупність технологічних операцій, яка закінчується випуском проміжного продукту (напівфабрикату) або ж отриманням готового продукту. Для цих виробництв характерний масовий випуск однорідної за вихідною сировиною продукції, яка виробляється в умовах однорідного, безперервного і, як правило, короткого технологічного процесу. Зазначені особливості зумовлюють сутність попередільного методу, яка полягає в тому, що облік витрат ведеться по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом для наступного переділу, виникає необхідність їх вартісної оцінки для включення у собівартість продукції наступного переділу. Таким чином, собівартість кінцевого продукту складається із собівартості напівфабрикатів попередніх переділів і витрат останнього переділу. Даний порядок обліку витрат та

калькулювання собівартості продукції одержав назву напівфабрикатного варіанта попередільного методу (рис. 2.4).

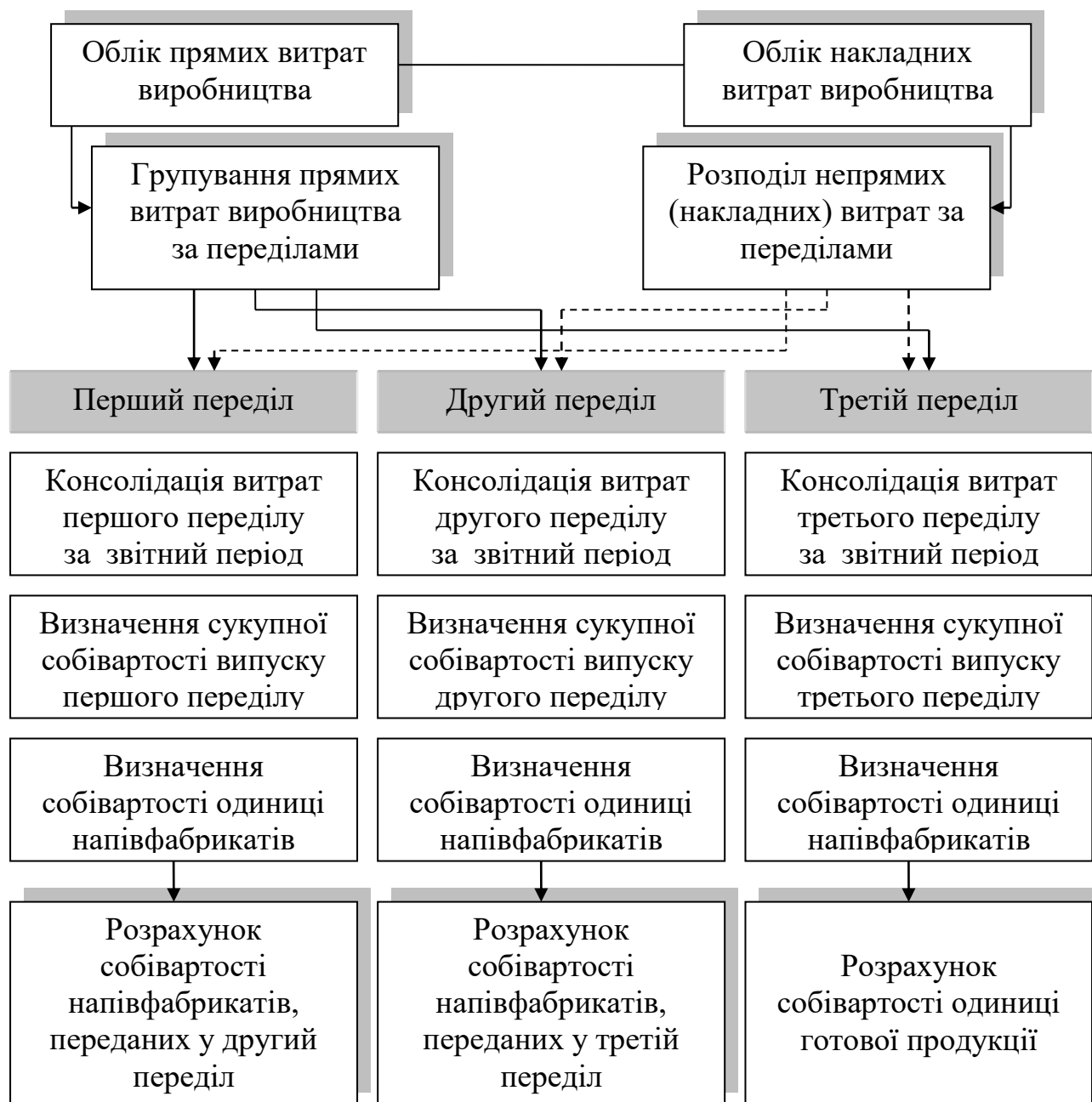


Рис. 2.4. Послідовність попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (напівфабрикатний варіант) [69]

Якщо ж у підприємства немає необхідності визначити собівартість напівфабрикатів, застосовують безнапівфабрикатний варіант попередільного методу, за якого собівартість кінцевого продукту визначається як сума витрат усіх

переділів з урахуванням залишків незавершеного виробництва по кожному з них. Контроль за наявністю і рухом напівфабрикатів у виробництві при цьому здійснюється шляхом оперативного обліку їх руху в натуральному виразі.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що прямі витрати обліковуються за окремими виробничими замовленнями, які видаються на заздалегідь визначену кількість виробів одного виду. Решта витрат (непрямі) обліковуються по місцях виникнення і включаються у собівартість окремих замовлень відповідно до бази розподілу. До повного виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом. Таким чином, обов'язковою умовою застосування позамовного методу є система виробничих замовлень, які відкриваються відповідними службами підприємства. Після закінчення виготовлення виробу чи виконання роботи замовлення закривається, ніякого відпуску матеріалів та нарахування заробітної плати по ньому не відбувається. При позамовному методі визначається не середня, а індивідуальна собівартість одиниці продукції (замовлення або роботи). Сутність позамовного методу передбачає, що основною сферою його застосування є індивідуальні виробництва з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються оригінальні екземпляри продукції, а також виробництва, що випускають дослідні зразки продукції. Порядок і послідовність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції позамовним методом наведено на рис. 2.5.

Разом з тим, відносна простота даного методу сприяла його поширенню за межами індивідуальних виробництв. Зокрема, він широко застосовується у дрібносерійному, серійному і навіть крупносерійному виробництвах. При цьому в дрібносерійному виробництві після закриття замовлення фактична собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми витрат виробництва на кількість виготовленої за цим замовленням продукції, тобто визначається середня собівартість одиниці продукції. У крупносерійних виробництвах застосування позамовного методу базується на використанні постійних, переважно річних замовлень. При цьому витрати на виготовлення окремих видів продукції протягом усього року консолідуються в розрізі окремих замовлень, а собівар-

тість випущених за звітний період виробів визначається шляхом ділення суми витрат виробництва (за вирахуванням вартості залишків незавершеного виробництва) на кількість випущених одиниць продукції.



Рис. 2.5. Послідовність позамавного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не заперечує облік витрат на виробництво у розрізі цехів, переділів, замовлень або окремих видів продукції. Він вносить лише додаткове групування витрат у розрізі встановлених норм та відхилень від цих норм. Оперативне виявлення відхилень фактично здійснених витрат від встановлених норм забезпечує своєчасне реагування й обґрунтоване управління раціональним використанням ресурсів. При встановленні відхилень, які фіксують перевищення фактично спожитих ресурсів над встановленими нормами, тобто перевитрати, виявляються причини, винуватці, приймаються відповідні управлінські рішення. При виявленні відхилень, які фіксують зниження фактично спожитих ресурсів порівняно з розробленими нормами (економію), норми переглядаються з метою підтримання їх на рівні досягнутих.

Нормативний метод передбачає дотримання певної послідовності та принципів його застосування:

- 1) розробка і складання нормативних калькуляцій на початок звітнього періоду за кожним видом продукції, замовлення або стадії обробки;
- 2) організація поточного обліку за нормами та відхиленням від них;
- 3) облік зміни норм і оперативний контроль;
- 4) складання звітних калькуляцій.

Систему нормативного обліку й контролю витрат на виробництво можна і доцільно застосовувати в умовах будь-якого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Така система дозволяє здійснювати повсякденний поточний контроль за зниженням витрат виробництва та оптимальним формуванням собівартості по встановлених об'єктах обліку.

Методологія і послідовність нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції наведена на рис. 2.6.

Переваги нормативного методу проявляються: в питаннях розподілу витрат між випущеною продукцією і незавершеним виробництвом на кінець місяця (останнє може бути визначено розрахунково, без проведення інвентаризації залишків); в оцінці браку; в обчисленні фактичної собівартості випуску (за формулою: фактична собівартість випуску = нормативна собівартість випуску \pm відхилення від норм, зафіксованих протягом місяця \pm зміна норми. У даному випадку визначення фактичної собівартості, яке ґрунтується на балансовій рівності витрат (фактична собівартість випуску = незавершене виробництво на початок місяця + фактичні витрати за місяць – брак – незавершене виробництво на кінець місяця), може використовуватись для контролю правильності калькуляційних розрахунків нормативним методом.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в принципі не має суттєвих обмежень щодо сфери його застосування, відповідно з метою поліпшення оперативного контролю за процесом формування собівартості продукції доцільно впроваджувати його основні елементи в практику обліку витрат на тих підприємствах, які традиційно застосовують позаказний та попередільний методи обліку витрат.

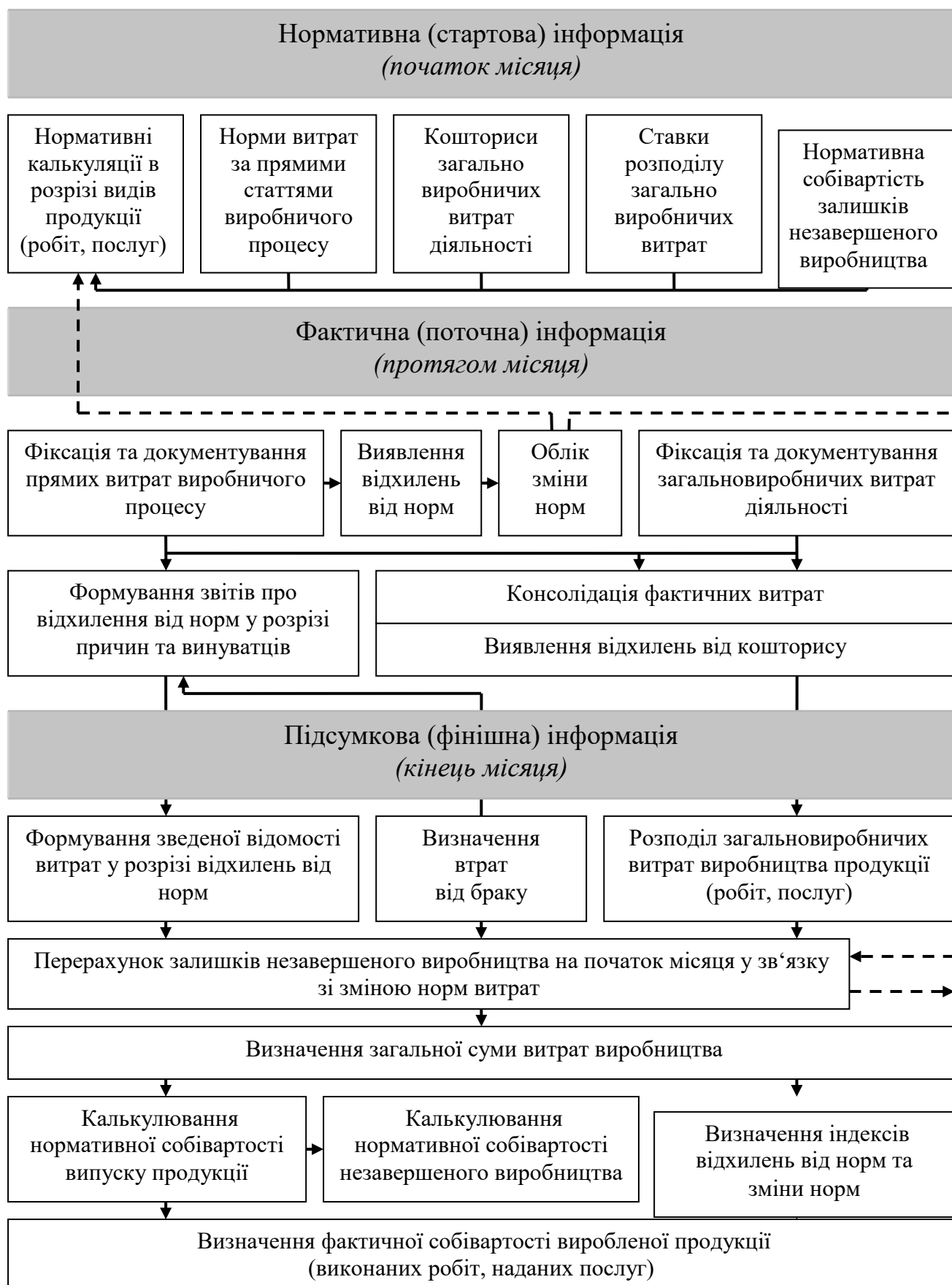


Рис. 2.6. Послідовність нормативного методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції [69]

Інтеграція традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з елементами нормативного створює певні модифіковані конфігурації методології обліку витрат, зокрема:

- 1) позамовно-нормативну;
- 2) попередільно-нормативну;
- 3) попроцесно-нормативну.

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є:

- 1) метод однорідних секцій;
- 2) стандарт-кост;
- 3) метод нормативного розподілу постійних витрат.

Метод однорідних секцій застосовується в основному у Франції та у інших країнах, які дотримуються французької системи обліку. Під однорідною секцією розуміють підрозділи підприємства, відокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати підлягають групуванню попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі, коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. У ширшому розумінні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності.

Логічну сутність методу однорідних секцій характеризує рис. 2.7.

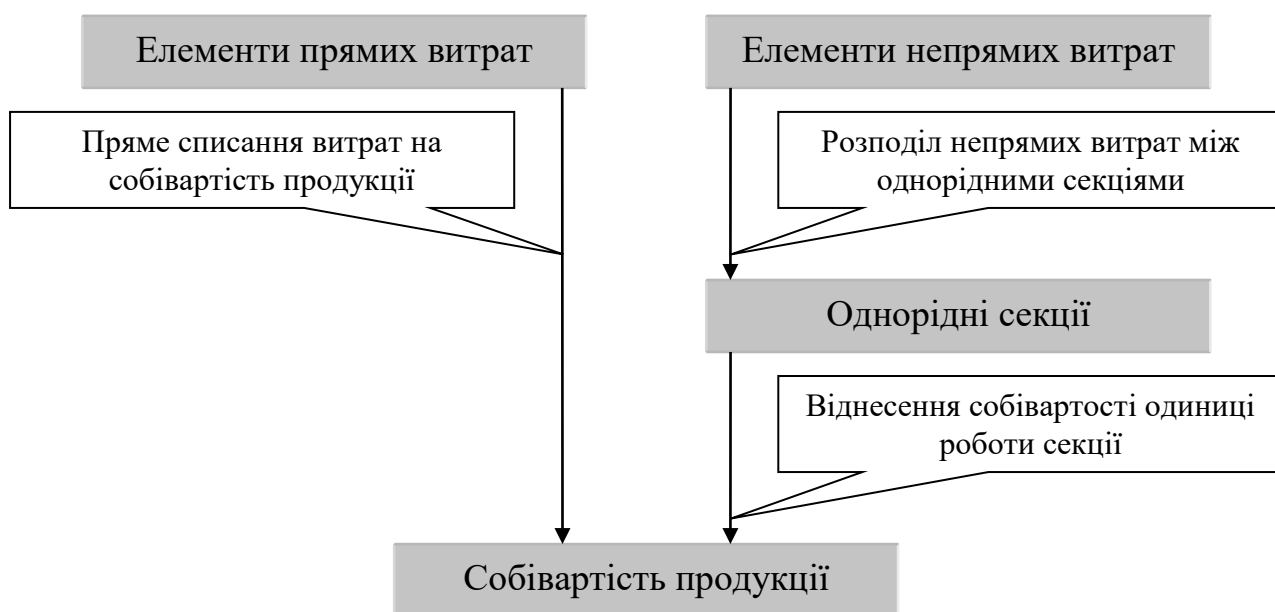


Рис. 2.7. Економіко-логічний зміст методу однорідних секцій

З метою визнання секцій однорідними, їх діяльність повинна вимірюватись єдиним вимірником (одиницею роботи), яка, по-перше, характеризуватиме діяльність секції, відповідно, змінюватиметься пропорційно до витрат секції, а по-друге – даватиме змогу розділити витрати секції, тобто пов'язуватиметься з виготовленою підприємством продукцією, виконуваними роботами чи послугами. Одиницями роботи можуть бути: 1) кількість виробленої продукції чи послуг; 2) вартість покупок або реалізації; 3) фактично відпрацьований час тощо.

Особливості методології обліку за однорідними секціями полягають в тому, що підприємство поділяють на так звані „однорідні секції” (цехи, відділи, служби), розподіляють між ними непрямі витрати, визначають по кожній секції суму витрат, яку відносять на продукцію чи замовлення, у процесі виробництва яких були використані послуги відповідної секції (згідно з обсягом спожитих одиниць роботи і собівартістю одиниці).

Метод однорідних секцій прийшов на зміну емпіричному методу, в межах якого непрямі витрати відносились на собівартість продукції пропорційно до встановлених на підприємствах загальних баз розподілу. Емпіричний метод традиційно застосовується у вітчизняній практиці, де його вдосконалення йшло по лінії деталізації групування непрямих витрат за напрямками (освоєння нових виробів, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо) і методів їх розподілу на основі відповідних баз.

Суттєвою перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат. Наприклад, амортизація і орендна плата пропорційні площі, яку займає відповідна секція; витрати на страхування пропорційні вартості об'єктів страхування; витрати на утримання і ремонт устаткування пропорційні вартості цього устаткування і т.д. Впровадження у вітчизняну практику облікової роботи елементів методу однорідних секцій сприятиме вирішенню наступних завдань:

- 1) досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат;

- 2) використання ширшого спектру баз розподілу непрямих витрат залежно від умов діяльності підприємства.

Основними недоліками методу однорідних секцій доцільно визнати:

- 1) великий обсяг облікової роботи;
- 2) умовність однорідних секцій і неможливість абсолютно точного встановлення одиниць роботи;
- 3) однорідні секції не завжди збігаються з центрами відповідальності;
- 4) використання великої кількості баз розподілу непрямих витрат призводить до коливань рівня собівартості залежно від баз розподілу;
- 5) немає можливості аналізу змінних і постійних витрат в управлінському обліку.

Суть методу „стандарт-кост” полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні, цільові витрати, а другі – минулі нерелевантні витрати, на які вже не можна вплинути.

Загальна схема функціонування системи калькулювання собівартості за нормативними витратами наведена на рис. 2.8.

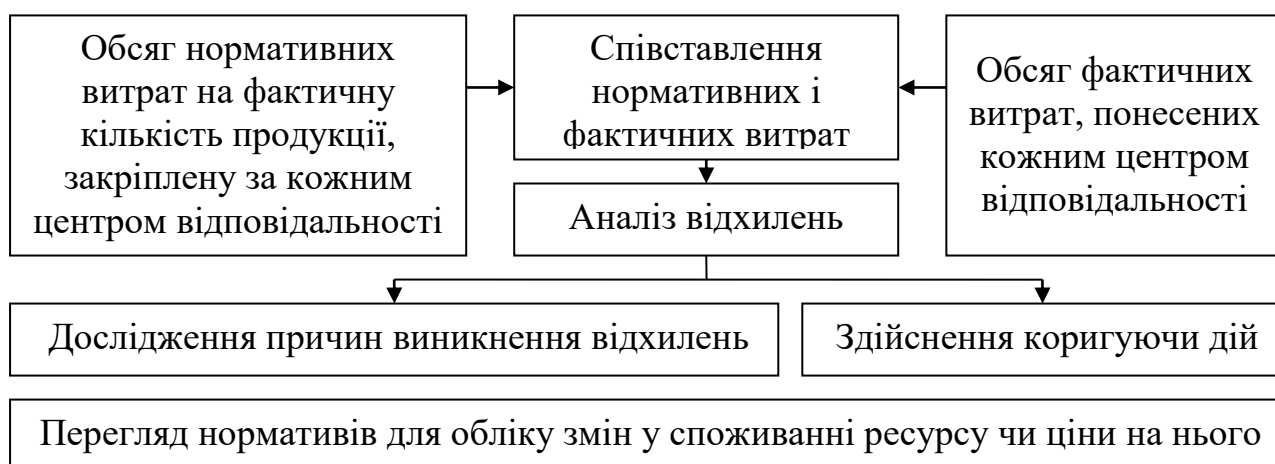


Рис. 2.8. Послідовність обліку витрат за методом „стандарт-кост”

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виду продукції і виявити загальну суму нормативних витрат за кожним центром відповідальності, який бере участь

у виробництві цих видів продукції. Таким центром може бути цех, дільниця, бригада тощо. При цьому нормативні витрати визначаються шляхом простої комбінації нормативних витрат по тих операціях, які потрібні для виробництва певного продукту. Вказаний процес схематично наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Методологія аналізу нормативних витрат за операціями і виробами

Центр відповідальності	Операція	Нормативні витрати на операцію	Вироби						Загальні нормативні витрати	Загальні фактичні витрати	
			А	Б	В	Г	Д	Е			Є
I	1	40	☑	☑	–	☑	☑	☑	☑	240	280
II	2	60	–	☑	–	☑	–	☑	–	180	160
III	3	80	☑	–	☑	–	☑	–	–	240	260
IV	4	100	☑	☑	☑	–	–	–	☑	400	360
Нормативна собівартість виробів		–	220	200	180	100	120	100	140	1060	1060

Як видно з таблиці, за кожну окрему операцію відповідає певний центр відповідальності. В даному випадку для цілей управління немає сенсу порівнювати фактичні витрати на виріб „А” з нормативними витратами у сумі 220 грн, оскільки за відхилення відповідають центри I, III, IV. Тобто тут жоден з центрів відповідальності не може відповідати за відхилення самостійно.

Отже, для управління витратами необхідно, щоб за центрами відповідальності були визначені нормативні витрати з урахуванням виходу продукції. Таким чином, якщо фактичні витрати за центром відповідальності I (280 грн) зіставляються з нормативними витратами в сумі 240 грн, на виробництво шести виробів (А, Б, В, Г, Д, Е, Є), то менеджер цього центру відповідатиме за всю величину відхилень по операції 1. Лише порівнюючи всю суму фактичних вит-

рат із загальними нормативними витратами по кожній операції центру відповідальності за конкретний період, витрати можна контролювати ефективно.

Таким чином, нормативні та фактичні витрати доцільно відстежувати за центрами відповідальності, що забезпечить можливість визначити відхилення від норм і відобразити його у Звіті по відповідному центру для подальшого аналізу цих відхилень з метою прийняття коригуючих заходів. Якщо ж відхилення викликані постійною причиною, то норматив необхідно уточнити з урахуванням цієї причини.

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

- 1) чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат;
- 2) визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів;
- 3) включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;
- 4) відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Для кожної секції або центру відповідальності встановлюють нормальний рівень діяльності у відповідних одиницях роботи, а калькулювання організують виходячи з наступних передумов:

- 1) роздільний облік змінних і постійних витрат;
- 2) нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат;
- 3) постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу (K_p), який визначається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($\Phi_{рд}$) до нормального ($H_{рд}$): $K_p = \Phi_{рд} / H_{рд}$;
- 4) відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість (Π_v), визначається за схемою: $\Pi_v = K_p \times$ Фактична сума постійних витрат секції;

- 5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності. Отже, використання методу нормативного розподілу постійних витрат дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів виробництва.

Однак, цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система директ-костинг. Основними з них є:

- 1) важко встановити нормальний обсяг діяльності;
- 2) метод напряму не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації;
- 3) собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення фірми на ринку, цілей діяльності тощо).

2.2. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за змінними витратами

Тривалий час підприємства використовували методи обліку повних витрат, які передбачали всебічне й точне відображення всіх витрат звітного періоду і здійснювали їх групування за трьома напрямками: 1) за елементами (статтями) витрат; 2) за центрами відповідальності; 3) за видами продукції.

Одним із суттєвих недоліків цих методів була умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не давало точних даних про реальну собівартість продукції. Спроба подолати даний недолік привела до виникнення методів обліку та калькулювання собівартості продукції за неповними витратами. Відмінності між цими методами проілюстровано в табл.2.3 і рис.2.9 – 2.10.

Таблиця 2.3

Порівняльна характеристика основних параметрів систем обліку витрат повної та неповної собівартості продукції

Основні параметри системи обліку повних витрат	Основні параметри системи обліку неповних (змінних, прямих) витрат
Орієнтований на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію (максималізацію) чистого прибутку	Орієнтований на покриття прямих витрат і наступну оптимізацію (максималізацію) доходу
Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень ціни
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією на тривалу перспективу, але не придатний для короткострокового періоду	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією для короткострокового періоду, дозволяє встановити нижню межу відпускну ціни
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
Орієнтує адміністрацію на одержання найкращих результатів	Орієнтує адміністрацію на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змін ринку
Є основою довгострокової політики в галузі виробництва і збуту товарів	Є простим інструментом поточного управління господарською діяльністю
Використовується в перспективному плануванні і для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Використовується в поточному та внутрішньовиробничому плануванні

Одним з таких методів є «директ-костинг», який визначають як систему управлінського обліку, що ґрунтується на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а та-

кож на аналізі різних рівнів собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами передбачає, що не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), але й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок фінансового результату. Таким чином, сума змінних витрат збігається із сумою прямих витрат, що й знайшло відображення у назві системи („директ-костинг” дослівно перекладається як облік прямих витрат). Разом з тим, на певному етапі розвитку директ-костингу до собівартості продукції, крім прямих змінних витрат, почали відносити і непрямі змінні витрати (навіть частину розподілених постійних витрат загальновиробничого призначення). Тому спостерігається деяка умовність даної назви.

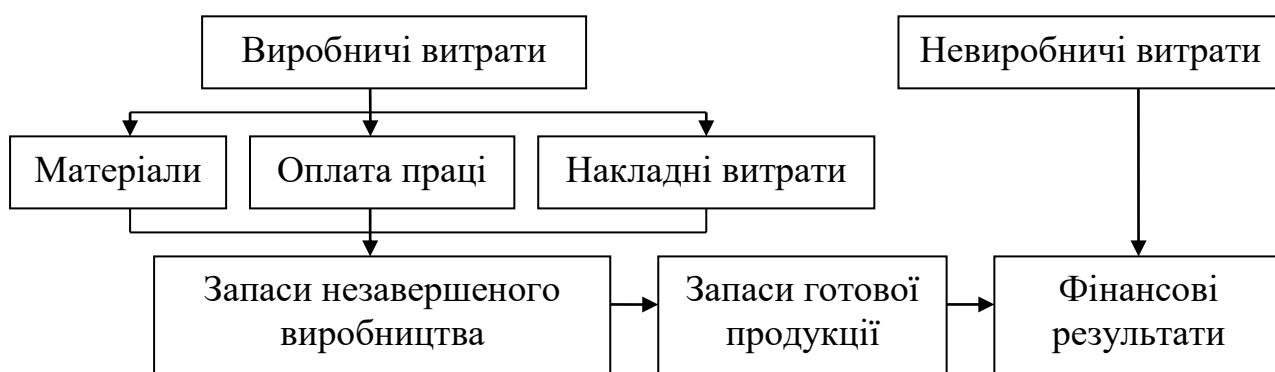


Рис. 2.9. Система обліку і калькулювання за повними витратами

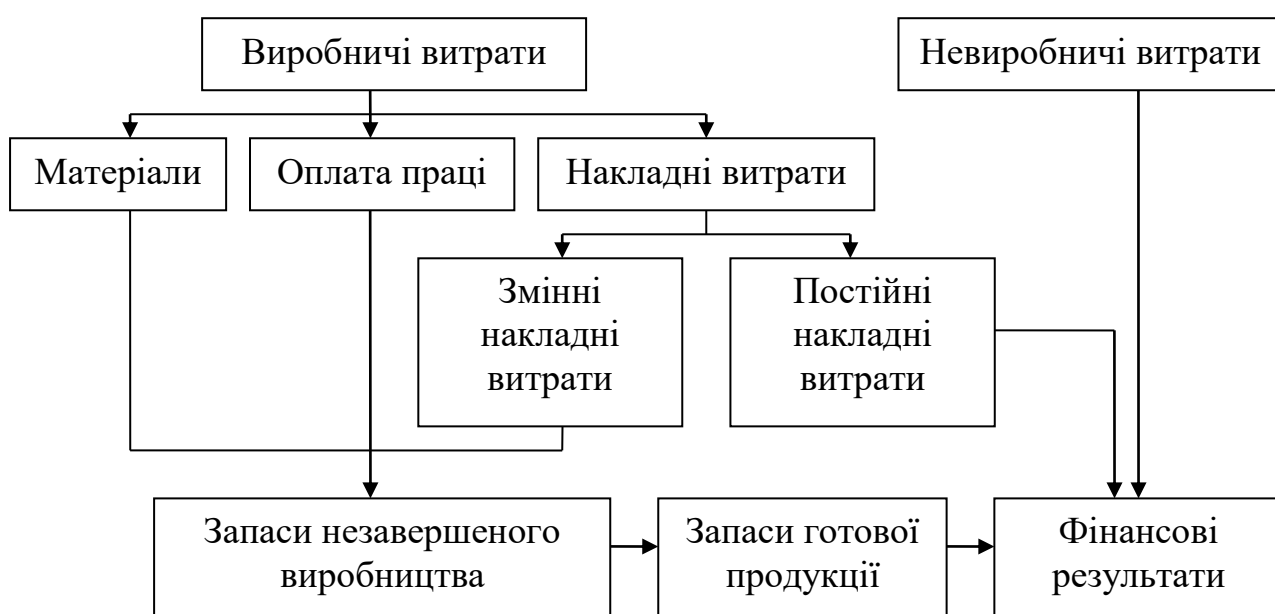


Рис. 2.10. Система обліку і калькулювання за неповними витратами

До того ж у різних країнах застосовують інші назви системи управлінського обліку. Так, у Німеччині та Австрії її називають відповідно системою обліку часткових або граничних витрат та системою обліку суми покриття. У Великобританії директ-костинг називають системою обліку маржинальних витрат, у Франції – маржинальним обліком, у США – обліком змінних витрат. У вітчизняній економічній літературі часто використовують категорію системи обліку часткової або скороченої собівартості.

Усі ці назви, незважаючи на деякі відмінності їх змісту, більше відповідають сутності системи «директ-костинг», головною особливістю якої є поділ витрат на змінні та постійні і калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковуються на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списуються в кінці звітнього періоду на рахунок фінансових результатів (рис. 2.11).

У зв'язку з тим, що постійні витрати не включаються у собівартість продукції, а як витрати періоду списуються на рахунок фінансового результату, була вирішена проблема неточного розподілу постійних витрат, власне чому і виник директ-костинг. Тому лише за змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Відповідно система директ-костинг орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації.

Особливістю системи директ-костинг є також той факт, що він вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від системи калькулювання повних витрат, яка передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції всіх виробничих витрат звітнього періоду й відповідно визначення операційного прибутку, система калькулювання змінних витрат передбачає включення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за своєю сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку. Таким чином, маржинальний дохід (сума покриття) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він показує внесок сегмента діяльності (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат підпри-

емства й формування прибутку, тобто відносно одиниці продукції: маржинальний дохід = ціна одиниці продукції – змінна собівартість одиниці.

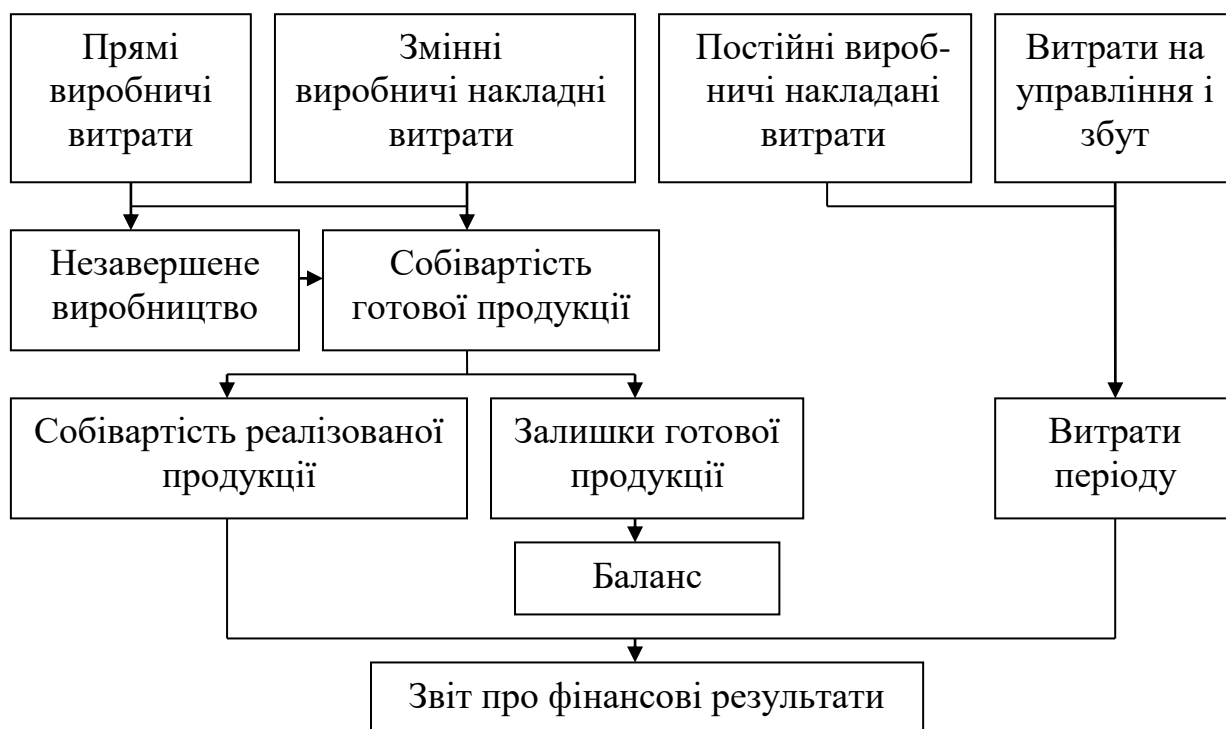


Рис. 2.11. Логічно-структурна схема обліку і калькулювання собівартості продукції за системою „директ-костинг“

Отже, класичний звіт про фінансові результати містить мінімум два розділи: перший показує маржинальний дохід, а другий – прибуток (збиток) підприємства, що значно розширює аналітичні можливості системи директ-костинг (рис. 2.12).

На рисунку 2.12 виділено два етапи формування показників для аналізу витрат і доходів. На першому встановлюється зв'язок прямих (змінних) витрат з обсягом реалізації (виручкою, ціною), а на другому – порівнянням непрямих (постійних) витрат із сумою маржинального доходу, отриманого за різними сегментами діяльності, визначають результат діяльності підприємства. Відповідно порівняння доходів та витрат різних рівнів дає можливість обчислювати рентабельність виробництва і реалізації продукції.

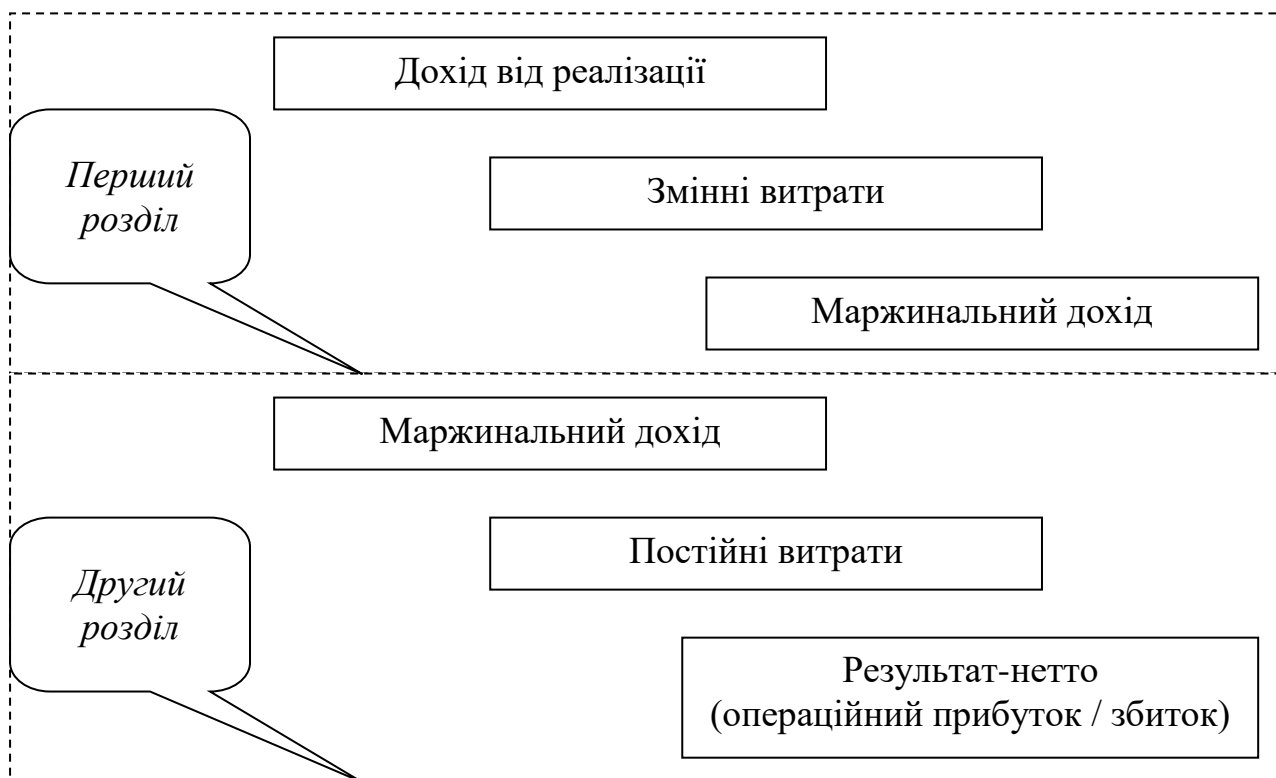


Рис. 2.12. Структура звіту про витрати та доходи підприємства за системою „директ-костинг” (французька модель)

Сучасний директ-костинг використовується у двох варіантах:

- 1) простий (класичний) директ-костинг, який передбачає калькулювання собівартості продукції лише за прямими (змінними) витратами;
- 2) розвинутий директ-костинг, що має декілька різновидів.

Виникнення простого директ-костингу пов'язано в основному з тим, що, як підкреслює більшість вітчизняних та зарубіжних науковців, була відкрита «згубна роль розподілу постійних витрат між виробами», тобто не завжди можна правильно обрати базу розподілу. Як наслідок виникла нова концепція управлінського обліку, побудована на розмежуванні витрат на постійні та змінні.

Простий директ-костинг ґрунтується на таких принципах: витрати поділяються на постійні й змінні; собівартість виготовленої та реалізованої продукції обчислюється лише за змінними витратами; визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця між ціною реалізації і змінною собівартістю продукції; постійні витрати покриваються (відшкодовуються) за

рахунок маржі зі змінної собівартості, що дає можливість визначати результат діяльності та її рентабельність. Методика визначення фінансового результату за методом простого директ-костингу представлена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Методика визначення фінансового результату
за методом простого директ-костингу

Показник	Продукт „1”	Продукт „2”	Всього
1. Обсяг реалізації (без ПДВ)	9000,0	12500,0	21500,0
2. Різниця в запасах	+ 600,0	+ 750,0	+ 1350,0
3. Прямі (змінні) витрати виробництва	5620,0	6450,0	12070,0
4. Змінні витрати реалізації	1345,0	2605,0	3950,0
5. Змінна собівартість реалізації (п.2 + п.3 + п.4)	7565,0	9805,0	17370,0
6. Маржинальний дохід по виробу (чистий внесок) (п.1 – п.5)	1435,0	2695,0	4130,0
7. Рівень маржі зі змінної собівартості (рентабельність), % (п.6 / п.1 × 100 %)	16,0	22,0	19,0
8. Постійні витрати виробництва і збуту			3795,0
9. Нетто-результат (прибуток) (п.6 – п.8)			335,0

Як показує приклад, практичне застосування простого директ-костингу побудовано на аксіомі: кожен виріб або центр відповідальності робить свій «внесок» – маржинальний дохід у результат діяльності підприємства, але лише підприємство як юридична особа може отримувати прибуток чи нести збитки. Іншими словами, не визначають чистий результат за виробами або центрами відповідальності, а обмежуються лише обчисленням маржі, за рахунок якої списуються (відшкодовуються) постійні витрати. З одного боку, це спрощує облікові роботи, а з іншого – розв'язує проблему точності розподілу постійних витрат між виробами.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він покриває загальні постійні витрати і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (французька модель).

1	Дохід від реалізації	}	I етап
2	(-) Змінна собівартість продукції		
3	(=) Маржинальний дохід		
4	(-) Постійні витрати періоду	}	II етап
5	(=) Результат (прибуток / збиток)		

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель).

1	Обсяг реалізації	}	I етап
2	(-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів		
3	(=) Виробнича маржа		
4	(-) Змінні витрати на реалізацію	}	II етап
5	(=) Торговельна маржа		
6	(-) Постійні витрати	}	III етап
7	Результат-нетто		

Однак, незважаючи на простоту застосування та значні аналітичні можливості методу простого директ-костингу, він має і досить суттєві вади, зокрема: 1) у випадку зниження цін з метою досягнення привілейованого становища на ринку по окремих виробам виникає загроза, що блок неподільних постійних витрат не зможе бути покритий маржею за виробами, тобто підприємство потрапить у зону збитків; 2) серед постійних витрат є такі, які можуть бути прямо віднесені на окремі вироби. Наприклад, якщо для виробництва різних виробів використовують обладнання різних видів, то метод простого директ-костингу амортизацію цього обладнання вважає постійною, тоді як вона може бути віднесена на певні вироби прямим шляхом. Таким чином виникають категорії специфічних (прямих) постійних витрат, які не враховуються діючою системою.

Спроба подолати зазначені недоліки спричинила появу методу розвинутого директ-костингу, який виник завдяки тому, що виявлено блок специфічних постійних витрат, які можуть бути віднесені прямо на певні вироби, їх групи, центри відповідальності без умовного розподілу. Так виникло поняття сегментної маржі як різниці маржі та відповідної суми прямих постійних витрат, що відносяться до цього сегмента. Тому розвинутий директ-костинг, зберігаючи переваги простого директ-костингу, позбавився його основної вади завдяки врахуванню специфічних постійних витрат, пов'язаних з відповідними виробами або сегментами діяльності.

Поняття «внесок продукту» (маржинальний дохід) набуло більшого поширення і дозволило визначити участь кожного виробу в покритті постійних витрат, які існують навіть при відмові від виробництва та реалізації даного виробу. Це дало в свою чергу можливість точніше визначити рентабельність виробу чи групи виробів, індивідуалізуючи витрати, які до нього відносяться. При цьому методі відхиляються від суворого дотримання змінної собівартості, оскільки собівартість у даному випадку включає не лише змінні витрати, але й частину прямих постійних витрат.

Фінансово-аналітичну сутність методу „розвинутого директ-костингу” представлено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Методика визначення фінансового результату
за методом розвинутого директ-костингу

Показник	Продукт 1	Продукт 2	Всього
1. Обсяг реалізації (без ПДВ)	9000,0	12500,0	21500,0
2. Різниця в запасах	+ 600,0	+ 750,0	+ 1350,0
3. Прямі (змінні) витрати виробництва	5620,0	6450,0	12070,0
4. Змінні витрати реалізації	1345,0	2605,0	3950,0
5. Маржа (I) за змінної собівартості (п.1 – п.2 – п.3 – п.4)	1435,0	2695,0	4130,0
6. Специфічні (прямі) постійні витрати дільниці	425,0	565,0	990,0
7. Маржа (II) за місцем виникнення (п.5 – п.6)	1010,0	2130	3140
8. Специфічні (прямі) постійні витрати підприємства:			
виробничого характеру	265,0	590,0	855,0
збутового характеру	130,0	295,0	425,0
9. Маржа (III) за центром відповідальності (п.7 – п.8)	615,0	1245,0	1860,0
10. Загальні постійні витрати:			
адміністративні			675,0
загально виробничі			585,0
збутові			265,0
11. Прибуток-нетто (п.9 – п.10)			335,0

Найбільш суттєвою відмінністю розвинутого директ-костингу від простого є те, що модель «витрати – випуск» стала діяти не лише у центрах відповідальності на самому підприємстві, але й за його межами, що привело до необхідності визначення фінансових результатів (марж, напівмарж) за сегментами

діяльності. Розвинутий директ-костинг дозволив посилити контроль у виробництві, оскільки забезпечив одержання інформації про результати діяльності кожного підрозділу (сегменту), зумовивши при цьому чітку відповідальність керівників різних рівнів за показники своєї роботи.

Відмова від умовного розподілу загальних витрат приводить до виникнення категорії «напівмарж за рівнями»: виробами, групами виробів, цехами, підприємством.

У зв'язку з цим основою організації обліку за методом розвинутого директ-костингу стало виділення сегментів діяльності та визначення результатів за даними сегментами.

2.3. Методологія обліку витрат і контролю собівартості продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами

Ідея контролю фактичних витрат шляхом застосування заздалегідь встановлених нормативів (стандартів) витрат і виявлення відхилень від них вперше виникла і була запроваджена у США ще у 20-х роках ХХ століття. Система такого обліку отримала назву „стандарт-кост”.

Перші згадки про систему стандарт-кост зустрічаються в наукових працях Г.Емерсона. Повну ж систему нормативного визначення витрат описав в 1911 році Ч.Гаррісон. У СРСР про систему стандарт-кост заговорили у 1933 році у зв'язку з публікацією в перекладі книги Ч.Гаррісона „Стандарт-кост”. У 1934 році російською мовою було опубліковано переклад книги іншого американського економіста Т.Дауні „Стандарт-кост в системному обліку” [69].

На основі стандарт-косту у 30-і роки ХХ століття був розроблений та впроваджений у вітчизняну практику нормативний метод, який відрізнявся від стандарт-косту соціальною спрямованістю та спектром технічних прийомів і методів, наприклад, більшою деталізацією нормування витрат, різноманітністю способів виявлення відхилень від норм, поєднанням нормативного обліку з нормативним калькулюванням тощо.

Стандарт-кост – це система вимірювання оціночних розмірів витрат на будь-якій ділянці виробництва, тобто тих, які повинні бути понесені при певних умовах. Вона дає можливість адміністрації визначити, скільки продукт повинен коштувати підприємству (нормативні витрати на його виробництво), скільки він фактично коштує (фактичні витрати) та причини відхилень між цими витратами. Завдяки вказаній концепції менеджери отримують можливість контролювати витрати і відповідно реагувати на їх відхилення від нормативу (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Ранжування цілей застосування системи „стандарт-кост” [69, с. 65]

Цілі застосування системи	США	Канада	Японія	Англія
Управління витратами	1	1	1	2
Встановлення цін та цінова політика	2	3	2	1
Бюджетне планування і контроль	3	2	3	3
Підготовка фінансової звітності	4	4	4	4

Основними принципами нормативного обліку є: науково обґрунтоване попереднє нормування витрат; роздільний облік витрат за нормативами та відхилень від нормативів; періодичний перегляд нормативів при зміні умов виробництва; калькулювання собівартості продукції за нормативними і фактичними витратами; систематичний контроль і аналіз відхилень від нормативів за їх видами, місцями виникнення, причинами; оперативне реагування на виявлені відхилення.

Порівняння сутності вітчизняного нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції із зарубіжною системою обліку витрат „стандарт-кост” доводить, що вони володіють багатьма спільними рисами.

Зокрема, загальними принципами для обох систем є: суворе нормування витрат; попереднє (до початку поточного періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів по окремих статтях витрат; роздільний облік та контроль витрат за діючими нормами і

відхилень від них у розрізі місць їх виникнення й центрів відповідальності; підвищення якості управління витратами шляхом виявлення відхилень з використанням сигнального документування; систематичне узагальнення та аналіз відхилень з метою використання інформації для усунення негативних явищ у виробничому процесі й управління витратами; універсальність і можливість застосування за будь-якого традиційного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Разом з тим, слід звернути увагу і на суттєві розбіжності між ними:

- 1) згідно принципів зарубіжної системи обліку „стандарт-кост” на відміну від вітчизняної системи нормативного обліку відокремлений облік зміни самих норм не ведеться;
- 2) вітчизняний нормативний метод орієнтується на оперативне документування відхилень від норм з встановленням їх причин і винуватців, а стандарт-кост ґрунтується на визначенні відхилень лише розрахунковим методом (як правило, по закінченні місяця), дослідженні причин відхилень та прийнятті відповідних управлінських рішень;
- 3) за системи стандарт-кост стандартні (нормативні) витрати списуються безпосередньо на рахунок виробництва. Відхилення ж від норм протягом року на відміну від вітчизняного нормативного методу можуть нагромаджуватися на окремих (спеціальних) рахунках відхилень і повністю списуватися на фінансові результати підприємства, тобто без відображення на рахунках витрат виробництва;
- 4) система «стандарт-кост» не передбачає аналітичного обліку витрат за об'єктами калькуляції (видами продукції, замовленнями і т.д.). Витрати в межах стандартів обліковують на єдиному рахунку і лише для обліку відхилень від стандартів передбачають окремі рахунки, які у кінці звітнього періоду закривають у більшості випадків рахунком «Собівартість реалізації». Така методика значно полегшує аналітичний облік витрат. Система нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає детальний аналітичний облік у розрізі об'єктів віднесення вит-

рат за трьома складовими: за нормами, зміни норм, відхилення від норм. Фактична собівартість виготовленої продукції визначається як алгебраїчна сума цих складових. Така методика обліку є більш трудомісткою та менш оперативною порівняно з системою «стандарт-кост».

Слід, однак, зазначити, що рахунки для обліку відхилень мають однако-ву структуру незалежно від варіанта обліку нормативних витрат, тобто незалежно від того, як ведеться рахунок «Виробництво»: по дебету і кредиту витрати й випуск відображаються за нормами, чи по дебету відображаються фактичні витрати, а по кредиту – списання витрат на випуск за нормативною собівартістю. У зв'язку з тим що рахунки для обліку відхилень побудовані таким чином, що по їх дебету відображають негативні відхилення (перевитрати), а по кредиту – позитивні (економію), при списанні перевитрат рахунки відхилень кредиту-ються (в дебет рахунку «Собівартість реалізації»), а при списанні економії – дебетуються (відповідно в кредит рахунку «Собівартість реалізації»). Якщо порівняти таке списання з вітчизняною практикою, то згідно з П(С)БО 16 «Витрати» передбачено віднесення в дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції» лише наднормативних витрат (перевитрат).

Найефективнішим способом управління витратами є регулювання їх на стадії виникнення. Отже, необхідно встановлювати нормативи на матеріали, працю й послуги, що споживаються у процесі здійснення виробничих операцій. Відхилення від цих нормативів повинні реєструватися для виявлення їх причин і осіб, відповідальних за їх виникнення.

Нормативні витрати на продукт обчислюють складанням переліку нормативних витрат на операції, необхідні для виробництва конкретного продукту. Існують два підходи до визначення нормативних витрат. За першим підходом, оцінка використання праці і матеріалів здійснюється за фактичними даними минулих періодів, за другим – норми встановлюються за допомогою технічного аналізу. За технічного аналізу кожна операція вивчається докладно на основі точного обліку матеріалів, праці й обладнання, а також контрольного обстеження всіх її складових. При встановленні нормативів за першим методом, тобто за

фактичними даними минулих періодів, існує небезпека перенесення в поточні нормативи минулих помилок і недоліків. Тому в межах даного підходу нормативи встановлюються на основі середніх результатів за минулі періоди. При цьому відомі перевитрати матеріалів чи праці не враховуються. Можна також зробити нормативи більш жорсткими шляхом довільного зниження кількості необхідних ресурсів. Недолік цього методу полягає в тому, що на відміну від методу технічного аналізу він не дозволяє зосередити увагу на пошуку найраціональнішого поєднання ресурсів виробництва та якості продукту. Проте нормативи, визначені на основі середніх фактичних даних минулих періодів, на практиці, в тому числі і на вітчизняних підприємствах, використовуються досить широко. Крім встановлення нормативів по матеріалах і праці, необхідно обчислити нормативи накладних витрат. При цьому для цілей планування й управління важливо мати окремі ставки для постійних і змінних накладних витрат.

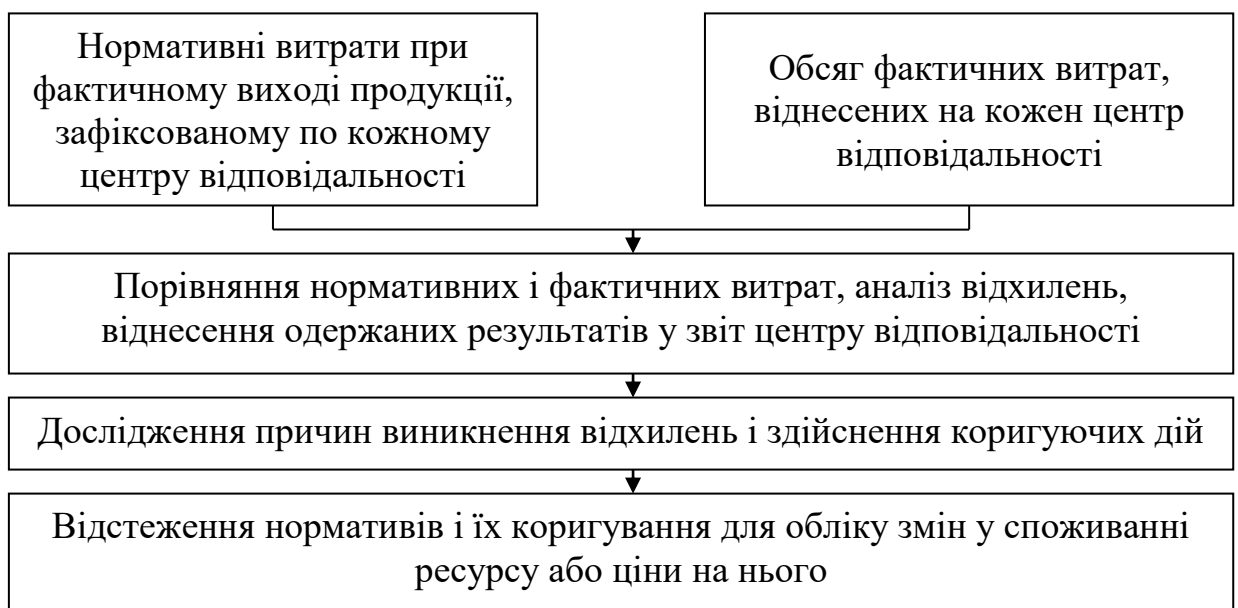


Рис. 2.13. Загальна схема функціонування системи обліку і калькулювання на основі нормативних витрат

Виходячи з того, що найбільш ефективно управляти затратами там, де вони виникають, нормативи на працю, матеріали і змінні накладні витрати необхідно встановлювати на кожну конкретну виробничу операцію. Однак для оцінювання собівартості товарно-матеріальних запасів слід установити норма-

тивні значення собівартості виготовлення продукції. Нормативна виробнича собівартість продукції включає нормативні витрати на всі операції, необхідні для виготовлення даної продукції, плюс нормативні накладні витрати, нараховані на цю продукцію. Нормативи повинні постійно коригуватися, і якщо мають місце значні зміни технології виробництва чи ціни вихідних матеріалів, то для повнішого відображення поточної ситуації в нормативи повинні вноситись зміни.

При визначенні нормативних витрат виникає питання встановлення вимог до нормативів стосовно їх реальності. Відповідно до цього розрізняють три типи нормативів:

- 1) базисні нормативи;
- 2) ідеальні нормативи;
- 3) реально досяжні нормативи.

Базисними нормативними витратами вважаються постійні нормативи, які залишаються незмінними тривалий час. Головна перевага їх полягає в тому, що вони забезпечують стабільну базу для порівняння фактичних витрат протягом декількох періодів з одними і тими ж нормативами. Внаслідок цього можуть бути встановлені тенденції ефективності за весь час аналізу. Однак, коли змінюються методи виробництва, ціни чи інші релевантні фактори, то такі нормативи перестають відображати поточні цільові витрати й стають некорисними. З цієї причини базисні нормативні витрати застосовуються рідко.

Ідеальні нормативи відображають діяльність в ідеальних умовах. Ідеальні нормативні витрати – це мінімальні витрати, можливі в умовах максимально ефективної діяльності. Такі нормативи являють собою швидше цілі, на які потрібно орієнтуватися, ніж результати, яких необхідно досягнути.

Реально досяжні нормативи відображають витрати, які будуть понесені в умовах ефективної діяльності. Незважаючи на те, що таких нормативів, хоч і важко, але все ж можливо досягти, якраз вони є найкращим варіантом, з яким доцільно порівнювати фактичні витрати.

З метою попереднього визначення нормативної собівартості одиниці продукції за даними нормативного методу обліку складають нормативні каль-

куляції. Широке використання системи калькуляції за нормативними витратами пояснюється тим, що вони містять інформацію про витрати для різних цілей.

Виділяють наступні призначення системи калькуляції на основі нормативних витрат: надання прогностичних значень майбутніх витрат, які можуть бути використані для прийняття рішень; постановка важкої, але привабливої для досягнення цілі; надання допомоги у складанні кошторисів і оцінювання роботи менеджерів; спрощення процедури віднесення витрат на продукти при обчисленні величини прибутку та оцінюванні вартості товарно-матеріальних запасів.

Якщо скористатися системою калькуляції на основі нормативних витрат – вартість товарно-матеріальних запасів і реалізованої продукції визначатиметься за нормативними витратами, а перехід до фактичних витрат здійснюватиметься за допомогою списання всіх відхилень, які виникли за звітний період, як витрат періоду. Крім того, в умовах, коли відхилення від нормативних витрат одержують, порівнюючи фактичні та нормативні витрати, понесені на рівні центрів відповідальності, а не на рівні продукту, фактичні витрати по окремих видах продукції взагалі не розподілятимуться. Цей процес показано на рис. 2.14.

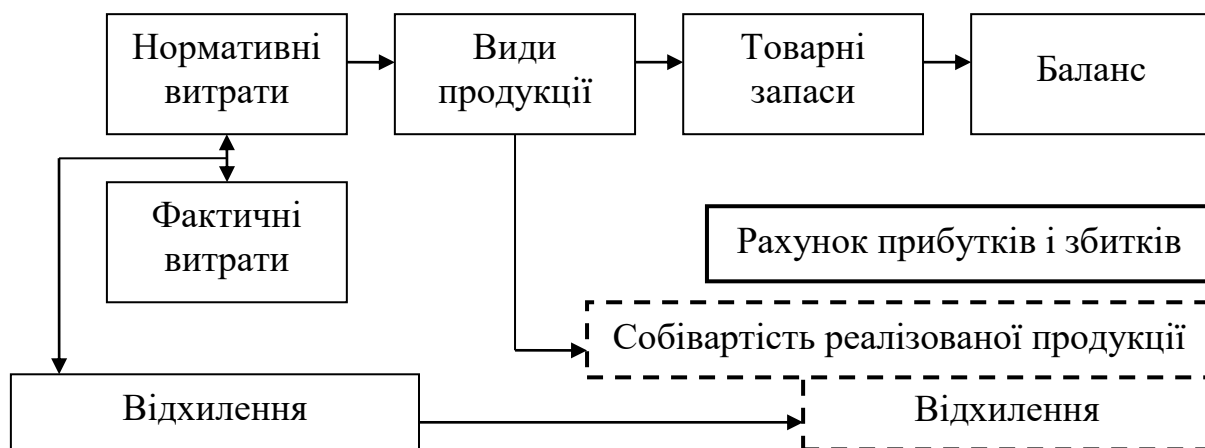


Рис. 2.14. Використання нормативних витрат для оцінки товарно-матеріальних запасів і обчислення прибутку

Додатково слід наголосити, що всі записи на рахунках витрат і запасів, відображених на рис. 2.14., при застосуванні стандарт-косту ведуться за норма-

тивними витратами, а відхилення від норм нагромаджуються на спеціальних рахунках відхилень, які по закінченні звітного періоду списуються на рахунок «Собівартість реалізації».

Центральною проблемою стандарт-косту є аналіз відхилень. Для того, щоб докладно проаналізувати відхилення необхідно встановити місце їх виникнення і причини. Місця виникнення відхилень визначаються бухгалтерами, а менеджери відповідних центрів відповідальності досліджують їх причини. В результаті такого дослідження повинні бути здійснені відповідні коригуючі дії, а якщо виявиться, що відхилення виникають через постійні причини, то норматив необхідно уточнити з урахуванням цих причин.

Дослідження причин відхилень і прийняття коригуючих дій, як і будь-яка інша діяльність, мають пов'язані з ними витрати. Загальний принцип тут такий: дослідження слід здійснювати лише тоді, коли очікувані вигоди переважають очікувані витрати.

Оскільки важко оцінювати витрати та вигоди аналізу відхилень стосовно конкретного випадку, багато фірм вважають за необхідне досліджувати відхилення лише тоді, якщо вони виходять за межі прийнятого діапазону. Тобто відхилення не досліджуються до того часу, поки не досягають значних розмірів і не викликають проблем. Вони повинні бути достатньо великими, щоб бути спричиненими чимось іншим, ніж лише випадковими факторами, й досить значними (в середньому), щоб виправдати витрати на дослідження та здійснення коригуючих дій.

Прийнятий діапазон – це норматив плюс / мінус допустиме відхилення. Верхні та нижні межі прийнятого діапазону називаються контрольними кордонами. Верхній контрольний кордон – це норматив плюс допустиме відхилення, а нижній – норматив мінус допустиме відхилення. Сучасна практика встановлює контрольні кордони суб'єктивно: на основі минулого досвіду, інтуїції та здорового глузду менеджменту. Контрольні кордони виражаються як відсоток від нормативу або як абсолютна сума. Дослідження проводиться, коли спостереження виходить за межі цих кордонів.

Центральним питанням нормативного обліку є виявлення, класифікація і аналіз відхилень від норм. Зокрема, для виявлення відхилень від норм за матеріальними витратами у вітчизняній практиці застосовуються такі методи:

- 1) метод сигнального документування;
- 2) метод розмежування за партіями ресурсу;
- 3) інвентарний метод.

Метод сигнального документування застосовується для виявлення відхилень, які спричинені заміною або наднормативним витрачанням сировини чи матеріалів, різного роду доплат до заробітної плати тощо. Переваги цього методу полягають у відносній його простоті, точності, логічному зв'язку з фактичними витратами ресурсів. Оформлення сигнальної документації про відхилення (наприклад, акт про заміну матеріалів, листок на доплату зарплати тощо) супроводжується аналізом причин, які викликали ці відхилення, виявленням винуватців та здійсненням попереднього контролю за доцільністю додаткових витрат. Однак за допомогою цього методу враховується лише частина відхилень певного підрозділу, тому що сфера його застосування досить обмежена.

Метод розмежування за партіями ресурсу (партійного розкрою) використовується у випадку, коли з одного матеріалу виробляється декілька деталей або продуктів одночасно. Відхилення виявляються по кожній партії матеріалу, який поступає у виробництво порівнянням фактичних витрат з нормативними. Облік відхилень оформляється в Розкрійних листах або картах, де наводяться дані про фактично витрачену кількість матеріалу, вироблених заготовок, величину відходів. На підставі таких документів можна встановити причини та винуватців відхилень безпосередньо в процесі виробництва і притому на робочих місцях. Незважаючи на очевидні переваги цього методу, він має досить обмежене застосування, зокрема, обмежується операціями розкрою таких матеріалів, як метал (листовий або прутковий), шкіра, тканини, пиломатеріали тощо.

Інвентарний метод ґрунтується на даних інвентаризації залишків невикористаних матеріалів, які зберігаються на робочих місцях. Фактичні витрати певного матеріалу визначаються за місяць у цілому за даними про вхідні залиш-

ки на робочих місцях, надходження зі складу (+) і залишками матеріалу на кінець місяця на робочих місцях (-). Нормативні витрати визначаються як добуток кількості виготовлених деталей і норми витрат на одну деталь. Відхилення визначаються як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за місяць. Недоліком цього методу є знеособленість відхилень, для з'ясування їх причин треба застосовувати спеціальні аналітичні розрахунки. У зв'язку з цим для підвищення ефективності інвентарного методу пропонується визначати відхилення за якомога коротші проміжки часу (подекадно і т.д.).

Аналіз відхилень по всіх видах витрат має спільні риси. Як правило, він починається з визначення загального відхилення, яке потім деталізується на відхилення за ціною та використанням. Зокрема, загальне відхилення обчислюється, як різниця між фактичними витратами на вхідні ресурси та нормативними витратами при фактичному обсязі випуску (рис. 2.15).

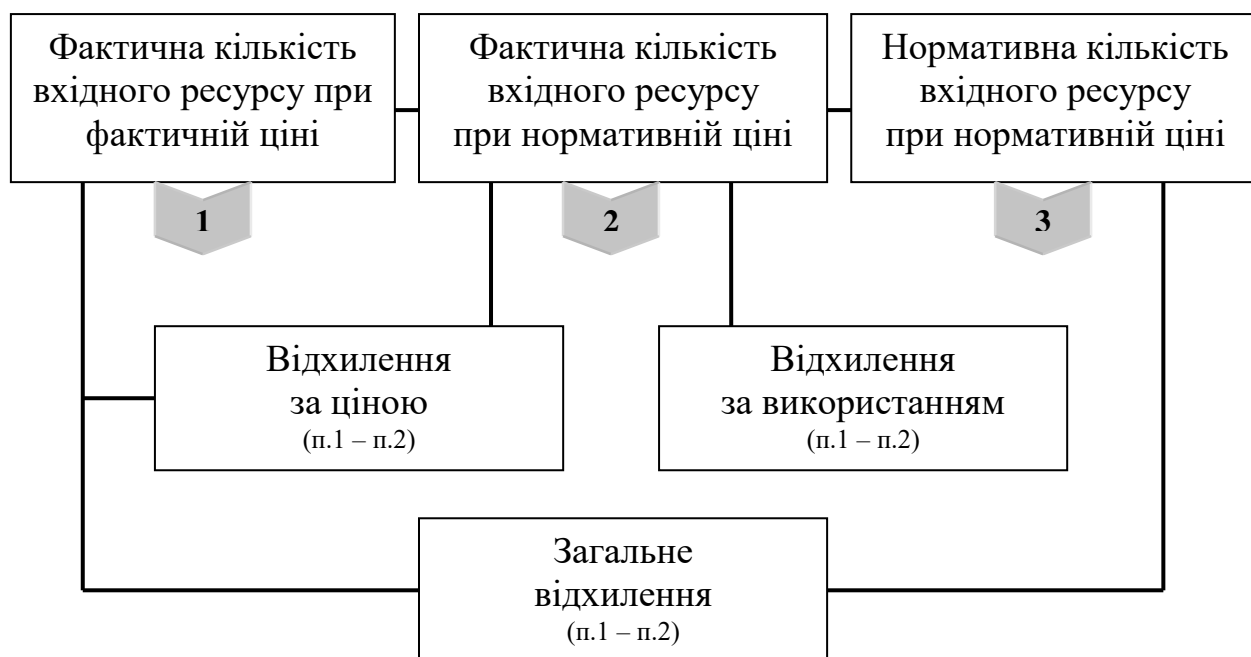


Рис. 2.15. Загальна характеристика аналізу відхилень від норм

Відхилення за використанням (ефективністю) – різниця між фактичною і нормативною кількістю вхідних ресурсів, помножена на нормативну ціну одиниці вхідного ресурсу.

Відхилення за ціною – різниця між фактичною і нормативною ціною одиниці вхідного ресурсу, помножена на кількість використання вхідних ресурсів.

Поділяючи загальне відхилення на два компоненти, менеджери можуть краще аналізувати й контролювати загальне відхилення. При необхідності вказані компоненти підлягають ґрунтовнішій деталізації (наприклад, відхилення за матеріалами, за витратами праці і т.д.).

Основна мета системи нормативного обліку полягає в тому, щоб полегшити контроль за витратами шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. У зарубіжних підприємствах нормативи часто використовують лише для оперативного контролю витрат і відхилення від нормативів не відображають на окремих рахунках. Однак, така практика вважається менш ефективною. Доцільнішим є систематичний облік відхилень на рахунках з наступним списанням їх на собівартість реалізованої продукції та відображенням в управлінській звітності. Для обліку матеріальних витрат та відхилень від нормативу застосовують методи сигнального документування, партійного розкрою та інвентарний. Для обліку витрат на оплату праці використовують методи обліку виробітку за кінцевою операцією, інвентарний, розрахунковий та за кожною виробничою операцією. Можливі різні варіанти обліку за нормативними витратами.

Один із можливих варіантів полягає в тому, що відхилення від норм відображаються на спеціальних рахунках під час їх виникнення (або одночасно з витратами). При цьому придбані матеріали оцінюють за нормативною ціною, а відхилення від нормативної вартості відносять на окремий рахунок «Відхилення основних матеріалів за ціною». На рахунок «Незавершене виробництво» списують нормативну кількість матеріалів в оцінці за нормативною ціною, а відхилення відносять на спеціальний рахунок «Відхилення основних матеріалів за кількістю». У такому ж порядку відображають відхилення витрат на оплату праці та накладних витрат. При цьому на рахунках відхилень перевитрати записують за дебетом, а економію – за кредитом рахунка.

Таким чином, на дебеті рахунка «Незавершене виробництво» відображають лише нормативні витрати, а на кредиті – нормативну собівартість виготовлення продукції (виконаних робіт). Відхилення від нормативів у системі

«стандарт-кост» повинні бути розподілені у кінці звітної періоду та списані на рахунки «Незавершене виробництво», «Готова продукція» та «Собівартість реалізації» пропорційно до залишків на цих рахунках на кінець періоду. Така методика більше відповідає принципу узгодження витрат і доходів, який передбачає, щоб витрати на продукцію відображалися у звіті про фінансові результати в тому періоді, у якому цю продукцію було реалізовано, а не тоді, коли вона була виготовлена. Особливо це легко зробити при позамовному методі обліку витрат і обчислення собівартості, коли залишків готової продукції на складі практично не буває, а всі відхилення можуть бути ідентифіковані з конкретними замовленнями.

У той же час адміністрація підприємства часто зацікавлена в одержанні даних про відхилення оперативно з метою прийняття управлінських рішень. Тому в управлінському обліку (для внутрішнього використання) усі відхилення розцінюють як витрати звітної періоду і щомісяця списують на рахунок «Собівартість реалізації» або безпосередньо на рахунок «Фінансові результати».

Методику відображення відхилень на рахунках обліку за цим методом можна відобразити наступним чином.

Господарські операції з відображення відхилення витрат від нормативів у момент їх виникнення:

1. Одержано матеріали від постачальника: кількість – 10000 кг; нормативна вартість – 50000 грн.; фактична вартість придбання – 52000 грн.

Основні матеріали	50000	
Відхилення за основними матеріалами за ціною	2000	
Розрахунки з постачальниками		52000

2. Списано матеріали, витрачені на виробництво: за нормою – 4800 кг; фактично – 4820 кг; матеріали оцінено за нормативною вартістю (5 грн./1 кг)

Незавершене виробництво (4800×5)	24000	
Відхилення основних матеріалів за кількістю (20×5)	100	
Основні матеріали (4820×5)		24100

3. Нарахована оплата праці основним робітникам: за нормою – 2000 год. по 4 грн. за годину; фактично – за 1900 год. по 4,20 грн. за годину.

Незавершене виробництво (2000×4)	8000	
Відхилення оплати праці за тарифами (1900×0,2)	380	
Розрахунки з оплати праці (1900×4,2)		7980
Відхилення оплати праці за нормами (2000×0,2)		400

4. Відображаються фактично понесені виробничі накладні витрати:

Виробничі накладні витрати	3000	
Різні рахунки активів та зобов'язань		3000

5. Розподіляються і списуються виробничі накладні витрати (нормативна ставка 1,60 грн. на одну людину-годину прямих витрат праці):

Незавершене виробництво (2000×1,6)	3200	
Виробничі накладні витрати		3000
Відхилення накладних витрат за базою розподілу ((2000 – 1900) ×1,6)		160
Відхилення накладних витрат за ставкою розподілу (200 – 160)		40

6. Оприбуткована продукція за нормативною собівартістю – 33000 грн.

Готова продукція	33000	
Незавершене виробництво		33000

7. Списується нормативна собівартість реалізованої продукції – 30000 грн.

Собівартість реалізації	30000	
Готова продукція		30000

8. Списуються на рахунок «Собівартість реалізації» відхилення від норм:

- 8.1) матеріалів за ціною – 2000 грн.

Собівартість реалізації	2000	
Відхилення основних матеріалів за ціною		2000

- 8.2) матеріалів за кількістю – 100 грн.

Собівартість реалізації	100	
Відхилення основних матеріалів за кількістю		100

8.3) оплати праці за тарифами – 380 грн.

Собівартість реалізації	380	
Відхилення оплати праці за тарифами		380

8.4) оплати праці за нормами – 400 грн.

Відхилення оплати праці за нормами	400	
Собівартість реалізації		400

8.5) накладних витрат за базою розподілу – 160 грн.

Відхилення накладних витрат за базою розподілу	160	
Собівартість реалізації		160

8.6) накладних витрат за ставкою розподілу – 40 грн.

Відхилення накладних витрат за ставкою розподілу	40	
Собівартість реалізації		40

9. Фактична собівартість реалізованої продукції списується на рахунок фінансових результатів – 31880 грн.

$$(п.7(Д^r : 30000) + п.8(Д^r : 2000+100+380) - п.8(К^r : 400 - 160 - 40) = 31880$$

Фінансові результати	31880	
Собівартість реалізації		31880

Після відображення наведених операцій на рахунку «Собівартість реалізації» визначається фактична собівартість реалізованої продукції, яка списується на рахунок «Фінансові результати». Вказані показники будуть перенесені у «Звіт про фінансові результати» (для внутрішнього використання).

Другий метод відображення відхилень від нормативів на бухгалтерських рахунках полягає у тому, що на дебет рахунка «Незавершене виробництво» відносять фактичну вартість використаних матеріалів, оплати праці та виробничих накладних витрат, а за кредитом цього рахунка відображають нормативну собі-

вартість виготовленої продукції. У даному випадку для визначення відхилень від нормативів не використовують їх документування, а здійснюють аналітичні розрахунки. Для цього спочатку визначають нормативну собівартість залишку незавершеного виробництва на кінець звітної періоду. З цією метою проводиться інвентаризація незавершеного виробництва та його нормативна оцінка. Різниця між фактичною сумою залишку на рахунок «Незавершене виробництво» та його нормативною оцінкою показує загальну суму відхилень від нормативів, причини яких і виявляють в оперативному порядку або аналітичними методами.

Сума відхилень розподіляється між незавершеним виробництвом, готовою та реалізованою продукцією і списується на відповідні рахунки.

Практика нормативного обліку витрат передбачає можливість застосування трьох альтернативних варіантів обліку:

- ✚ облік витрат за нормами та окремо облік відхилень від норм;
- ✚ паралельний облік фактичних і нормативних витрат;
- ✚ змішаний облік.

Фактична собівартість виготовленої продукції визначається за методикою, яка ґрунтується на алгебраїчній сумі нормативної собівартості, відхилень за рахунок зміни норм та відхилень фактичних витрат від нормативних.

Відхилення фактичних витрат від нормативних повинні оперативно виявлятися і аналізуватися менеджерами, відповідальними за управління витратами. При аналізі та оцінці всі відхилення доцільно поділяти на сприятливі (які сприяють економії витрат та збільшенню прибутку) і несприятливі (які призводять до зменшення прибутку). Аналіз відхилень необхідно виконувати окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу.

Інформація про відхилення від нормативів звичайно не доводиться до зовнішніх користувачів (акціонерів, інвесторів, ділових партнерів тощо), а повідомляється лише адміністрації підприємства. Якщо відхилення від нормативів відображають на рахунках бухгалтерського обліку, то їх необхідно включати до Звіту про фінансові результати центрів відповідальності (центрів прибутку).

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. У вітчизняній практиці прийнято ототожнювати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому під методом обліку витрат і калькулювання у вітчизняній практиці прийнято розуміти сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Недоліком такої класифікації є її побудова на двох різних принципах: 1) способі контролю за витратами (поточний контроль за діючими нормами чи контроль за підсумками роботи за місяць); 2) способі групування витрат за об'єктами обліку (замовленнях, переділах або процесах). Зважаючи на те, що виявлення відхилень від норм і облік цих відхилень не є відмінною рисою лише нормативного методу, пропонуємо покласти в основу класифікації методів обліку витрат єдину ознаку – спосіб групування витрат на виробництво за окремими об'єктами обліку (замовленнями, переділами, процесами, окремими видами продукції, групами однорідних видів продукції тощо).

2. В Україні досі не існує бажаної єдності щодо класифікації вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Як і раніше, в нормативних документах (наприклад, у галузевих Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання) серед основних методів називають позамовний, попередільний і нормативний, кожний з яких характеризується специфічними рисами й сферою застосування.

3. З метою вибору для конкретних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний. Важливим моментом при цьому є врахування нагромадженого вітчизняного досвіду, а також стандартів облікової практики підприємств зарубіжних країн. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, що використовуються на виробництві і залежить від керівництва і бухгалтерів самого підприємства.

РОЗДІЛ 3

МОНІТОРИНГ ДОЦІЛЬНОСТІ Й ПЕРСПЕКТИВ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ПЕРЕДОВИХ ЗАРУБІЖНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

3.1. Перспективи та напрями удосконалення вітчизняної практики обліку затрат згідно міжнародних стандартів

Розвиток економічних відносин, значне розширення зовнішньоекономічних зв'язків висувають нові вимоги до побудови бухгалтерського обліку в Україні. Зміни, що відбулися в економічному та соціальному житті країни, вимагають серйозного вивчення та застосування багатьох фундаментальних положень, що діють у країнах з розвинутою ринковою економікою. Це передбачає подальше дослідження проблем інтеграції українського обліку з міжнародними принципами, обумовленими таким поняттям як гармонізація обліку. Разом з тим конкретний перегляд системи регламентації бухгалтерської діяльності в Україні, приведення її у відповідальність до міжнародних правил повинно поєднуватись із максимальним використанням вітчизняного досвіду, збереження методів, інструментів та методичних рішень, які не тільки не суперечать світовій практиці, але й збагачують її.

Міжнародні стандарти обліку являють собою документи, якими визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і які пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств. Однак в силу об'єктивних операційних процесів в розвитку світового господарства, ці стандарти набувають все більшого значення як найзручніший засіб "спілкування" між підприємствами різних країн.

Міжнародний облік висуває існуючі в галузі обліку ідеї та методи на міжнародну арену, направляючи процес визначення, оцінки та обміну економічною інформацією міжнародного характеру таким чином, щоб забезпечити для користувачів інформації можливість прийняття обґрунтованих рішень.

В цьому сенсі міжнародний облік охоплює і фінансовий, і управлінський аспект обліку.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає, питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів Міжнародному стандарті фінансової звітності 1 “Подання фінансових звітів”, Міжнародному стандарті фінансової звітності 2 “Запаси”, Міжнародному стандарті фінансової звітності 16 “Основні засоби”.

Визначення витрат, наведене у національних положеннях бухгалтерського обліку, майже повністю відповідає поняттю витрат, наведеного у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Так, у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів витрати розглядаються як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Порівняємо умови визнання витрат наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку “Витрати” та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів (табл. 3.1).

На відміну від міжнародних стандартів у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” не розглядається така категорія як збитки. У визначенні постійних і змінних загально-виробничих витрат у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” і Міжнародних стандартах фінансової звітності відмінностей немає, але у Міжнародних стандартах фінансової звітності розділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” – для визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

З метою оперативного реагування на проблеми практичного застосування стандартів Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО)

(International Accounting Standards Board – IASB) видає тлумачення відповідних положень діючих стандартів та Концептуальної основи.

У широкому розумінні цього терміна Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти та інтерпретації, прийняті РМСБО.

Вони включають:

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика умов визнання витрат згідно П(С)БО 16 та Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”	Концептуальні основи подання та складання фінансових звітів
Умови визнання	
Відбувається зменшення активів або зменшення зобов’язань (п.5)	Виникає зменшення економічних вигод, пов’язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань (п.94)
Витрати можуть бути достовірно визначені (п.6)	Зменшення економічних вигод можна достовірно визначити (п.94)
Витрати визначають затрати певного періоду одночасно визнанням доходу, для дотримання якого вони були здійснені (п.7)	Витрати виконуються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв’язку між понесеними витратами та заробленим доходом (п.95)
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом декількох періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п.8)	Якщо очікується виникнення економічних вигод протягом кількох облікових періодів і їх зв’язок з доходом, витрати визначаються на основі процедур систематичного та раціонального розподілу (п.96)

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFPS);
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);

3. Інтерпретації, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC).

Мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними є однією з найважливіших. Стандарти головним чином визначають методики оцінки і підходи до подання інформації у фінансовій звітності. Розглянемо основні зміни, внесені до міжнародних стандартів, на основі яких було створено та розроблено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 “Витрати”.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” вимагає від суб’єкта господарювання у звіті про зміни у власному капіталі, про загальні доходи та витрати за період (включаючи суми визнані прямо у власному капіталі), наводити окремо суми, що відносяться до акціонерів материнського підприємства та частки меншості; судження, крім тих, що пов’язані з попередніми оцінками, зроблені управлінським персоналом у процесі застосування облікових політик суб’єкта господарювання, які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані в фінансових звітах.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” уточнює, що деякі види запасів не входять до сфери його застосування, а на окремі види запасів не поширюються лише вимоги стандарту щодо оцінки. Зокрема Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 застосовується до всіх запасів, крім:

- незавершених робіт;
- фінансових інструментів;
- біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” також не застосовується до:

- оцінки запасів виробників продукції сільського господарства та лісництва;
- сільськогосподарської продукції після збирання врожаю;

- корисних копалин і мінеральних продуктів у випадку, коли вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до практики, що існує в певних галузях.

Коли запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації або за справедливою вартістю із вирахуванням витрат на збут, зміни вказаних оцінок слід відображувати у складі прибутку або збитку того періоду, в якому сталися ці зміни. Крім того, в результаті перегляду до МСБО 2 “Запаси” було внесено, такі суттєві зміни:

- 1) не дозволяється використовувати форму “останнє походження – перший випадок”;
- 2) стандарт вимагає розкривати інформацію про балансову вартість запасів, облікованих за справедливою вартістю мінус витрати на продаж;
- 3) вимагається розкривати інформацію про суму будь-якого часткового списання вартості запасів на витрати періоду;
- 4) скасовано вимогу щодо розкриття інформації про суму запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.

Суттєвих змін зазнали положення МСБО 16 “Основні засоби”, зокрема щодо оцінки під час визнання подальших витрат і переоцінки, амортизації та припинення визнання. Переглянутий МСБО 16 передбачає лише загальний принцип визнання всіх витрат на основні засоби, коли вони відбуваються. При цьому первісна вартість об’єкта основних засобів включає також витрати на демонтаж приміщення або відновлення, зобов’язання за якими суб’єкт господарювання несе внаслідок використання об’єкта протягом певного періоду з метою, що відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Новітні цілі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку більше, ніж раніше, орієнтовані на забезпечення практичного застосування міжнародних стандартів та їх конвергенцію (зближення) з національними системами обліку.

3.2. Специфіка організації обліку в умовах різних облікових систем

Залежно від функціональної позиції обліку в системі забезпечення керівництва інформацією для прийняття ефективних рішень, а також зважаючи на рівень закритості облікових даних підприємства для зовнішніх споживачів, виділяють наступні ознаки класифікації моделей управлінського обліку:

- 1) за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку;
- 2) за повнотою включення витрат до собівартості;
- 3) за ступенем нормування.

Структурно-логічна схема класифікації моделей управлінського обліку представлена на рис. 3.1.

Інтегрована модель управлінського обліку передбачає збір інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, на базі вже існуючої на підприємстві системи фінансового обліку.

Автономна модель управлінського обліку, зважаючи на конкуренцію та закритість певної інформації для зовнішніх користувачів, передбачає, що паралельно з існуючою на підприємстві системою збору і опрацювання інформації, представленої фінансовим обліком, створюється ще одна система фіксації та інтерпретації інформації.



Рис. 3.1. Класифікація моделей управлінського обліку [69, с. 9]

Система обліку повних витрат представлена традиційним для України обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробництвом). Щомісяця накладні витрати списуються на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт, послуг. У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система „абсорпшен-костинг”.

Система обліку часткових витрат представлена традиційним для економічно розвинутих країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), яка передбачає розмежування затрат на змінні (розмір яких знаходиться у прямій залежності від збільшення обсягів виробництва) та постійні (величина яких залишається незмінною). За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які без посередньо пов'язані зі створенням продукції. У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система „директ-костинг”.

Система обліку фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. При цьому облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем: 1) „факт-абсорпшен-костинг”; 2) „факт-директ-костинг”.

Факт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в системі обліку формується фактична виробнича собівартість продукції, робіт, послуг.

Факт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість.

Облік нормативних (стандартних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку. У світовій практиці така система називається „стандарт-кост”. Вона є інструментом контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва. При цьому облік нормативних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем: 1) „стандарт-абсорпшен-костинг”; 2) „стандарт-директ-костинг”.

Стандарт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в системі обліку формується стандартна (нормативна) собівартість продукції, робіт, послуг.

Стандарт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого формується стандартна (нормативна) собівартість.

Основну масу вихідної інформації управлінський облік одержує з рахунків бухгалтерського обліку. Відповідно важливим методологічним аспектом організації управлінського обліку є питання про його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. Міжнародна практика виділяє два основні підходи до побудови плану рахунків: 1) автономний; 2) інтегрований.

Автономний підхід передбачає створення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку. При цьому рахунки фінансового обліку не кореспондують з рахунками управлінського обліку. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того ж найменування, що носять назву рахунків-екранів. Такий підхід застосовують близько 80 країн, у тому числі більшість країн-членів Європейського Союзу

Інтегрований підхід до побудови плану рахунків полягає в тому, що рахунки фінансового й управлінського обліку кореспондують у межах єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку. Даний підхід характерний для держав англосаксонської групи, в яких відсутнє державне регулювання обліку.

Існування двох підходів до побудови плану рахунків призвело до застосування трьох обліку витрат і доходів: 1) загальної; 2) інтегрованої; 3) змішаної.

Загальну систему використовують підприємства малого бізнесу сфери послуг, торгівлі, побутового обслуговування, промислового виробництва тощо без калькулювання собівартості продукції (в тому числі й в Україні). Вона ґрунтується на періодичному обліку запасів, роздільному обліку витрат за елементами (рахунки класу 8) та доходів за їх видами (рахунки класу 7), визначенням фінансового результату на спеціальному зведеному рахунку (рахунок 79 „Фінансові результати“).

Інтегровану систему обліку застосовують великі підприємства. При цій системі в єдиному плані рахунків передбачають рахунки обліку витрат („Виробництво“, „Загальновиробничі витрати“ тощо), які кореспондують з рахунками фінансового обліку і на яких ведеться аналітичний облік витрат в розрізі окремих їх груп, центрів виникнення, видів продукції і т.д. відповідно до потреб управління витратами, контролю, калькулювання собівартості, визначення рентабельності окремих видів продукції тощо. Цю систему застосовує і Україна.

Змішана (переплетена) система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують між собою. При цьому на рахунках фінансового обліку відображають витрати за елементами, доходи за їх видами, розрахунки тощо, визначають загальний фінансовий результат. На рахунках управлінського обліку на підставі тих же документів ведуть облік запасів, витрат на виробництво та збут продукції (з необхідною аналітичною деталізацією), обчислюють собівартість продукції, визначають фінансовий результат від реалізації продукції. Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку здійснюється через контрольні рахунки-екрани: „Контрольний рахунок управлінського обліку“ та „Контрольний рахунок фінансового обліку“.

3.3. Доцільність впровадження у вітчизняну облікову практику моделі обліку і контролю за центрами відповідальності

Технологічна складність і значна кількість фінансово-господарських операцій сучасного бізнесу позбавляють можливості менеджерів вищого рівня безпосередньо контролювати ці операції. За таких умов виникає необхідність розмежування суб'єкта господарювання на окремі сегменти або підрозділи й надання права менеджерам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно з більшим ступенем незалежності шляхом делегування певних повноважень.

Таким чином, менеджери вищого рівня посилюватимуть контроль за діяльністю підлеглих підрозділів та їх керівників, не підмінюючи їх у прийнятті управлінських рішень, але посилюючи відповідальність за результати роботи очолюваних ними підрозділів. Саме з вказаною метою світова практика бізнесу сформувала концепцію центрів відповідальності (обліку за центрами відповідальності).

Наукову модель і теоретичні аспекти концепції центрів відповідальності й обліку за центрами відповідальності вперше сформулював американський економіст Джон Хіггінс, який у 1952 році стверджував, що „кожну структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює” [69, с. 128].

Відповідно до концепції центрів відповідальності підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу, визнається „центром відповідальності”. За переконанням окремих зарубіжних науковців (Р.Хенсен, М.Моувен, С.Еліас), центри відповідальності визначаються як сегмент бізнесу, менеджер якого відповідає за конкретну сукупність діяльності [69, с. 129].

Ключовим поняттям у таких визначеннях є відповідальність, зокрема фінансова відповідальність.

Обліком за центрами відповідальності визнається управлінська бухгалтерська система, яка опрацьовує планову і фактичну облікову інформацію на

рівні входу (витрати) і виходу (результати) центра відповідальності. На відміну від системи диференціювання витрат і доходів, яка використовується для оцінки конкретних разових завдань (проектів, варіантів рішень) за релевантною інформацією, облік за центрами відповідальності передбачає врахування повного (постійного) інформаційного потоку. На відміну від обліку повних витрат, який зосереджує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах, облік за центрами відповідальності фокусується на обліку витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Залежно від повноважень, якими наділяються менеджери відповідних підрозділів, розрізняють наступні типи центрів відповідальності: 1) центри витрат; 2) центри доходів; 3) центри прибутку; 4) центри інвестицій. Центром витрат визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає лише за витрати. Центром доходів визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає тільки за продаж. Центром прибутку визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати. Центром інвестицій визнають центр відповідальності, у якому менеджер фінансово відповідальний за дохід, витрати й інвестиції. Наведені параметри свідчать, про те, що центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а й тип доступної для менеджера інформації (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Типи центрів відповідальності та параметри облікової інформації,
яка використовується для оцінки результатів діяльності

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

Відповідальність в результаті формує підзвітність, яка передбачає оцінку рівня виконання. Це означає, що фактичні результати діяльності порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності, підзвітності й оцінки рівня виконання називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звітності у цьому процесі.

Таким чином, облік відповідальності – це система, яка вимірює результати діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну менеджерам для управління своїми центрами.

Облік відповідальності необхідно здійснювати таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і встановити, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності вказаний процес передбачає надання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення є значними. При цьому цільові показники для центрів витрат формуються у вигляді кошторисів витрат, а для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень від розміщення інвестицій. Слід наголосити, що при встановленні цільових показників підрозділам вище керівництво компанії повинно прагнути до повного узгодження цілей, тобто особисті інтереси окремих менеджерів повинні збігатися з інтересами їх бізнес-одиниць, а також сприяти виконанню загальних завдань організації.

Облік відповідальності здійснюється шляхом формування звітів, у яких менеджери центрів відповідальності інформуються про відхилення від кошторисів в розрізі тих елементів діяльності, за результати роботи яких вони несуть персональну відповідальність. В окремих випадках безпосередньо у звітах надаються пропозиції щодо застосування коригуючих дій.

Оскільки згідно концепції обліку за центрами відповідальності припускається, що контрольна звітність призначена для відстеження процесу виконання планових завдань, звітні форми повинні складатися з такою періодичністю, яка дозволила б використовувати їх з максимальною ефективністю і обґрун-

тованістю (як правило, декілька разів протягом бюджетного періоду, наприклад, щомісячно).

При застосуванні системи обліку за центрами відповідальності особливу увагу необхідно приділяти змісту контрольних управлінських звітів, зокрема ступеню деталізації даних. У загальному випадку чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальнішими повинні бути складені для них звіти, відповідно обґрунтованість дій менеджерів буде більш виваженою і реакція більш дієвою. Менеджери вищого рівня відповідальності повинні отримувати інформацію в більш стислому і узагальненому вигляді. Рівень деталізації інформації у звітах менеджерів різних рівнів наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Рівень деталізації інформації у звітах менеджерів різних рівнів

Звіти складаються з таким розрахунком, що на найнижчому рівні звітності надається детальна інформація про операційні витрати, а чим вищим є рівень звітності, тим ступінь деталізації стає меншим. Наприклад, інформація керівнику компанії про контроль за видами діяльності містить лише дані про ті відхилення, які значно відрізняються від кошторисних показників по кожному

підприємству та функціональному напрямку і вимагають пояснень від відповідних менеджерів нижчого рівня. Інформація для вищих рівнів управління формується в стислому й узагальненому вигляді і стосується результатів діяльності центрів відповідальності, про які менеджер центру доповідає своєму безпосередньому керівникові. В таких звітах, як правило, наводяться лише фінансові показники, хоча можуть бути й не фінансові, наприклад, пов'язані з якістю та своєчасністю виконання робіт.

Основу концепції обліку відповідальності становить принцип контролюваності, який передбачає включення в сферу відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності лише тих сегментів діяльності, на які він може реально впливати. Даний принцип забезпечується шляхом уникнення у звітах неконтрольованих статей і уточнення сфери, за яку відповідає менеджер, або чіткого обчислення впливу неконтрольованих елементів з метою наведення у звітах різниці між контрольованими та неконтрольованими статтями.

Застосувати принцип контролюваності на практиці досить важко, оскільки більшість сфер діяльності не можна чітко розмежувати на контрольовані і неконтрольовані. В результаті їх визнають частково контрольованими.

В 1956 році Комітетом по концепціях та стандартах витрат у США розроблені основні підходи щодо застосування принципу контролюваності: 1) якщо менеджер може управляти кількістю отримуваної послуги і ціною, яку він повинен платити за неї, то він відповідає за всі витрати, пов'язані з цією послугою; 2) якщо менеджер може контролювати послугу за одержаною кількістю, але не ціну, яку він має платити за неї, то він повинен відповідати лише за розбіжності між фактичними й кошторисними витратами, зумовленими кількістю спожитого ресурсу; 3) якщо менеджер не може управляти ні кількістю отримуваної послуги, ні ціною, яку він повинен платити за неї, то такі витрати є для нього неконтрольованими і він не повинен нести за них відповідальності.

Теоретично управлінські контрольні звіти, які подаються керівникам підзвітними центрами відповідальності, повинні містити лише ті показники, які прямо і повністю підконтрольні центру відповідальності. Однак на практиці у звітах про виконання бюджету завжди є статті, на які відповідальні особи не

можуть впливати таким чином, щоб ними управляти, або управління якими розподілено (тобто існує подвійна відповідальність різних осіб), або ж управління якими у короткостроковому періоді взагалі є сумнівним. Таким чином, визначати рівень деталізації у звітах для менеджерів різних рівнів слід з врахуванням конкретних умов, однак принципи, які становлять основу всіх форм контрольної звітності підприємства, повинні бути однаковими:

- 1) управлінські контрольні звіти, які формуються з метою подання вищому ієрархічному рівню менеджменту компанії повинні консолідувати звіти з нижчих щаблів управління, тобто розглядатись як комбінація звітів, підготовлених для менеджерів нижчих рівнів;
- 2) у звітах повинна концентруватись інформація про заплановані (бюджетні) і фактичні показники діяльності, а також вказуватись відхилення від гнучкого бюджету з чіткою констатацією сприятливих і несприятливих (позитивних і негативних);
- 3) конкретні статті звітів, які повністю підконтрольні менеджерам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які піддаються контролю лише частково (або не контролюються взагалі).

Формат і зміст звіту залежать від особливостей центру відповідальності.

Звітність центрів витрат, менеджери яких, як правило, відповідають лише за ті витрати, що знаходяться під їх безпосереднім контролем, залежить від категорій центрів витрат: 1) центру нормативних витрат; 2) центру дискреційних витрат. Для центрів нормативних витрат характерний той факт, що результат їх діяльності може бути вимірний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції. До них відносяться виробничі підрозділи підприємства (цехи основного й допоміжного виробництва). Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами становить відхилення, які підлягають більш детальному аналізу. Центри дискреційних витрат – це такі центри відповідальності, в яких результат не може бути

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

У зв'язку з тим, що головною метою керівника центру витрат є довгострокова мінімізація витрат, його діяльність оцінюється на підставі кошторису і звіту про фактичні витрати.

Кошторис вважається головним інструментом управлінського обліку, який забезпечує можливість контролювати діяльність центру витрат. Кошторисом по суті є фінансовий план відповідного підрозділу підприємства. Він повинен включати тільки контрольовані статті витрат, тобто статті, на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати.

По закінченні звітного періоду складається Звіт про виконання кошторису, який включає перелік контрольованих статей, суму витрат за кошторисом, фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати). Наявність даних про відхилення дає змогу реалізувати принцип управління за відхиленнями. Суть цього принципу полягає в тому, що керівнику вищого рівня немає потреби в поточному порядку регулювати деталі діяльності центрів відповідальності на нижчому рівні. Він починає діяти тільки тоді, коли на нижчому рівні виникає проблема, що виявляється як значне відхилення від заданого параметра. З цією метою у звітах виокремлюють статті, за якими відхилення значно відрізняється від нормальних (допустимих).

Таким чином, звітність по центрах витрат відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує апарат управління інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат. Характерною рисою системи обліку по центрах витрат є фільтрування інформації та її ущільнення у міру того, як вона передається на вищі рівні управління.

Звіти, що використовуються для оцінки центру прибутку, набувають форми звіту про прибуток. Оскільки, такі центри оцінюються за показником валового прибутку, у звіт наводиться інформація про показники, на підставі яких такий прибуток розраховується: 1) чиста виручка від реалізації (без ПДВ); 2) виробнича собівартість реалізованої продукції; 3) валовий прибуток (1 – 2). При цьому до обсягу чистої виручки включається не лише реалізація на сторону, а й так звана „умовна реалізація” (відпуск продукції іншим центрам відповідальності даного підприємства за внутрішніми (трансфертними) цінами). До виробничої собівартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й накладні витрати даного центру відповідальності. У деяких випадках звітність центру прибутку може бути розширена до показника операційного прибутку, тобто прибутку, обсяг якого зменшується на величину операційних витрат, що відносяться до даного центру. Зокрема це стосується частини витрат на збут і адміністративних витрат, особливо коли їх певну частину можна ув'язати з конкретним підрозділом. Однак, через те що більша частина централізованих операційних витрат не має прямого зв'язку з конкретними підрозділами, їх доводиться розподіляти непрямим шляхом, а це призводить до викривлення показника операційного прибутку підрозділу. Тому вважається більш доцільним доводити до центрів прибутку тільки прямі операційні витрати і оцінювати їх діяльність за показником остаточного доходу: (остаточний дохід = валовий прибуток – прямі операційні витрати). Це так званий „контрибуційний підхід”, який дає змогу оцінити внесок кожного підрозділу у чистий прибуток усього підприємства і покриття сукупних операційних витрат. Альтернативним варіантом звіту центру прибутку є форма, в якій замість валового прибутку відображується показник маржинального доходу, що підкреслює

роль змінних витрат у формуванні результатного показника. Якщо з маржинального доходу підрозділу виключити його прямі постійні витрати, отримують показник „Остаточного доходу до непрямих витрат”, який дозволяє вірогідніше оцінити внесок центру прибутку, ніж показник остаточного доходу, оскільки він усуває вплив довільного розподілу непрямих витрат.

При використанні підприємством системи директ-костинг звіти складаються у формі звітів про маржинальний дохід.

Центр інвестицій доцільно вважати сукупністю центру витрат і центру прибутку, для якого однаковою мірою прийнятними є ті ж самі обліково-аналітичні інструменти (або їх комбінації), що і для центрів відповідальності перших двох видів. Однак, зважаючи на те, що в більшості випадків центром інвестицій виступає підприємство в цілому, то звітність такого центру формує безпосередньо фінансовий звіт підприємства з усіма його формами.

Ефективність діяльності центру інвестицій необхідно оцінювати з двох позицій: 1) за абсолютними показниками; 2) за відносними показниками. Прикладом, якщо потужний господарський суб'єкт (концерн, холдинг) складається з декількох самостійних підприємств, діяльність яких підлягає розмежованій оцінці та порівнянню з іншими центрами, то використання з цією метою абсолютних величин прибутку буде не зовсім коректним, оскільки центр (підприємство), яке володіє більшими активами, зароблятиме більший за абсолютною величиною прибуток, однак це не завжди свідчитиме про відповідну ефективність його діяльності. Для оцінки відносної ефективності роботи центрів інвестицій, у західній практиці використовують спеціальний аналітичний показник – ROI – „віддачі активів” або „рентабельності активів”, „прибутковості” інвестицій.

На основі загальної теоретичної точки зору показник ROI визначається діленням прибутку на активи. Однак, існує декілька альтернативних варіантів методу його розрахунку, які розрізняються способами визначення показників прибутку і активів. Наприклад, прибуток може визначатись як операційний чи остаточний дохід. За активи можуть братись сумарні активи, операційні (фактично використані) або оборотний капітал.

Відповідно і результати ROI будуть різними, тому вибір того чи іншого варіанта залежить від мети оцінки й від то-го, наскільки той чи інший показник є підконтрольний даному центру інвестицій. Зміст ROI полягає в тому, що він характеризує обсяг заробленого прибутку на одиницю інвестицій, тобто відображає віддачу від інвестованого капіталу.

Як свідчить зарубіжна практика, показник ROI можна розширити й поглибити за змістом, якщо визначати його як добуток показників рентабельності продажів і обороту активів:

$$\text{ROI} = (\text{Операційний прибуток} / \text{Чиста величина продажів}) \times (\text{Чиста величина продажів} / \text{Середні операційні активи}).$$

Таке визначення ROI дає можливість розглядати його, як функцію двох змінних: рентабельності продажів і обороту активів, відповідно, простежити вплив обсягу продажів на рентабельність продажів, оборот активів і ROI в цілому [69, с. 136].

Основним недоліком показника ROI визнається факт його визначення у відсотках. В результаті менеджери отримують нагоду маніпулювати цією пропорцією за рахунок зменшення рівня інвестицій, а не збільшення прибутку.

З метою нейтралізації тенденцій показника ROI зумовлювати відмову від інвестицій, що визнаються прибутковими для підприємства в цілому, однак знижують ROI для структурного підрозділу, окремі зарубіжні компанії практикують застосування альтернативних критеріїв визначення ефективності інвестиційних проектів, зокрема категорій „залишковий дохід” і „економічна додана вартість”. Залишковий дохід визначається як різниця між фактичним та мінімально необхідним прибутком центру інвестицій. Він певним чином нівелює недоліки ROI, оскільки мінімально необхідним прибутком визнається добуток обсягу інвестованого капіталу й мінімальної норми прибутку, тобто для оцінки інвестицій враховується не лише обсяг капіталу, але й його вартість (так звана „ціна капіталу”).

Нещодавно західні компанії для оцінки результатів діяльності центрів інвестицій почали застосовувати показник економічної доданої вартості – це

операційний прибуток після оподаткування мінус загальна річна вартість задіяного капіталу. Якщо показник економічної доданої вартості набуває позитивного значення – компанія прибуткова, капітал збільшується; негативного – підприємство „проїдає” капітал.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Можливість застосування “директ-костингу” в обліковій практиці національних підприємств агропромислового виробництва значною мірою обумовлена розподілом витрат на постійні і змінні. Проте розробка методу точного розподілу витрат є досить складною, оскільки поділ витрат залежить від виду діяльності і тому є умовним, тобто той самий вид витрат в одному випадку може відноситись до змінних, а в іншому – до постійних. Тому, прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані при розрахунку результатів діяльності. Стосовно підприємств агропромислового виробництва, на нашу думку, деякі постійні витрати можуть бути прямо віднесені на підрозділи, місця виникнення витрат без умовного їх розподілу, тому керівникам структурних підрозділів необхідно посилювати контрольні функції управління змінними витратами.

2. При застосуванні методу “директ-костинг” відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства по причинах змін маржинального доходу (доходи від реалізації – змінні витрати – постійні = результат) як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання “директ-костингу” в обліковій практиці підприємств АПК, з одного боку дасть можливість виявляти вироби з меншою сумою маржинального доходу, а з іншого приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати випуск нерентабельних виробів або знімати їх з виробництва; знижувати рівень прямих витрат по малопробутових виробам; переходити на випуск високорентабельних видів продукції. Проте даний метод не позбавлений недоліків: а) необхідність чіткого поділу витрат на постійні і змінні; б) вимагає додаткових розрахунків (але їх правильність забезпечується не в усіх випадках); в) для довгострокового прогнозування і прийняття стратегічних рішень необхідні дані про повну собівартість продукції, що також вимагає додаткової інформації; г) звітність не відповідає принципам підготовки фінансової звітності і, в результаті, вимогам податкової системи.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасні динамічні умови господарювання вимагають подання для цілей менеджменту своєчасної та аналітичної інформації про витрати не лише підприємства в цілому, а й у розрізі окремих центрів відповідальності з метою пошуку резервів і шляхів ймовірного зниження витрат і збільшення доходів, підвищення на цій основі ефективності господарювання.

2. Під центром відповідальності доцільно розуміти організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників у межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), яка здійснює чи забезпечує здійснення конкретних видів діяльності та керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства) та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди підприємства.

3. Класифікація витрат за центрами відповідальності повинна відповідати інформаційним потребам управління. Раціональна класифікація витрат дозволяє здійснювати облік і контроль витрат за центрами відповідальності, посилює процес виявлення резервів зниження собівартості продукції, підвищує якість інформації про об'єкти обліку витрат.

4. Особливості сільськогосподарського виробництва впливають на побудову обліку витрат за центрами відповідальності. Для сільськогосподарських підприємств характерними є три типи центрів відповідальності: центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій. Виділення інших типів центрів відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, доходів, продажів і т.д. є недоцільним, оскільки не відбувається їх ідентифікація за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

5. На сільськогосподарських підприємствах з метою поглиблення аналітичності й посилення оперативності отримання інформації про відхилення від

норм витрат за об'єктами виробництва доцільно використовувати наступні форми бюджетів: бюджет придбання матеріальних ресурсів у межах центру відповідальності – постачання; бюджет витрат у межах центрів відповідальності – агрономія, зоотехніка, допоміжне виробництво і т.д. Ці рівні бюджетів можна поглибити у розрізі конкретних полів чи культур.

6. У межах функціонування системи обліку витрат за центрами відповідальності для підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів доцільно застосувати трансфертне ціноутворення, яке на основі ринкових цін дозволяє достовірно обґрунтувати вартість послуг структурних підрозділів підприємства і формувати контрольну інформацію для оцінки результатів взаємовідносин структурних підрозділів.

7. Облік відповідальності необхідно здійснювати таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і встановити, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності вказаний процес передбачає надання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення є значними. При цьому цільові показники для центрів витрат формуються у вигляді кошторисів витрат, а для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень від розміщення інвестицій. Слід наголосити, що при встановленні цільових показників підрозділам вище керівництво компанії повинно прагнути до повного узгодження цілей, тобто особисті інтереси окремих менеджерів повинні збігатися з інтересами їх бізнес-одиниць, а також сприяти виконанню загальних завдань організації.

8. У зв'язку з тим, що головною метою керівника центру витрат є довгострокова мінімізація витрат, його діяльність повинна оцінюватись на підставі кошторису і звіту про фактичні витрати. Кошторис вважається головним інструментом управлінського обліку, який забезпечує можливість контролювати діяльність центру витрат. Кошторисом по суті є фінансовий план відповідного підрозділу підприємства, який повинен включати тільки контрольовані статті

витрат, тобто статті, на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати.

9. По закінченні звітнього періоду повинен складатися Звіт про виконання кошторису, який включає перелік контрольованих статей, суму витрат за кошторисом, фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати). Наявність даних про відхилення дає змогу реалізувати принцип управління за відхиленнями. Суть цього принципу полягає в тому, що керівнику вищого рівня немає потреби в поточному порядку регулювати деталі діяльності центрів відповідальності на нижчому рівні. Він починає діяти тільки тоді, коли на нижчому рівні виникає проблема, що виявляється як значне відхилення від заданого параметра. З цією метою у звітах виокремлюють статті, за якими відхилення значно відрізняється від нормальних (допустимих).

10. Звітність за центрами витрат відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує апарат управління інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат. Характерною рисою системи обліку за центрами витрат є фільтрування інформації та її ущільнення у міру того, як вона передається на вищі рівні управління.

11. В економічній літературі немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів «витрати» та «затрати». Основним недоліком існуючих визначень є те, що вони приносять незрозумілість для застосування даного терміну в бухгалтерському обліку. На основі праць вітчизняних та зарубіжних авторів встановлено, що затрати виникають у процесі перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва. Термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). Після закінчення певного періоду накопичення затрати приводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати).

В цьому полягає принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого. Тому, згідно з принципом суттєвості пропонується вживати український термін (не русифікований) – «витрати».

12. Облік витрат є складовим елементом загальної системи управлінського обліку, домінуючу функцію якого становить процедура забезпечення даних для контрольних управлінських рішень. Тобто, обліком витрат, який іноді називають калькуляцією витрат, слід вважати обліково-аналітичний процес, в якому витрати виробництва аналізуються й інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

13. Перехід економіки України до ринкових відносин господарювання вимагає вивчення передового зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою адаптації, вдосконалення та модернізації вітчизняних методів. На нашу думку, процедура обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції (тобто без урахування адміністративних витрат і витрат на збут), регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, не справляє відчутного впливу на сутність і принципи вітчизняних методів. Процес калькулювання собівартості продукції за повними витратами, який вважається традиційним для України, передбачає включення у собівартість продукції всіх витрат виробництва без їх розподілу на змінні і постійні. Однак, таке розмежування є обов’язковим тільки при калькулюванні неповної собівартості, до якої включають лише змінні витрати.

14. Основною метою калькулювання витрат є вимірювання, фіксація і облік витрат на виробництво та порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, встановленими керівництвом. У цьому значенні калькуляція (облік) витрат виступає надзвичайно важливим інструментом контролю. Зокрема, виробничі підприємства повинні вести облік витрат не лише для визначення прибутку і складання зовнішніх фінансових звітів, але й для того, щоб надати корисну інформацію, необхідну менеджерам для прийняття управлінських рішень. При цьому, щоб задовольнити вимоги обліку, не завжди слід точно відстежувати, як витрати розподіляються між окремими видами продукції. Тут

важливо визначити, яка частина витрат має бути віднесена на реалізовану продукцію, а яка на запаси.

15. В окремих випадках для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень необхідна більш точна інформація про витрати по видах продукції. За рахунок точнішого вимірювання ресурсів, які припадають на кожний вид продукції або об'єкт витрат, організація може також виявити внутрішні джерела прибутків. Якщо облікова система підприємства не забезпечує достатньо точного обліку споживання ресурсів по видах продукції, облікова собівартість буде викривлена, і виникне небезпека, що менеджери відмовляться від випуску прибуткових видів продукції чи продовжуватимуть випускати ті види, які насправді прибутку не приносять. Наприклад, загальною вимогою на ринках спеціалізованих продуктів та послуг є встановлення конкурентної цінової позиції. Однак, не знаючи витрат на виробництво одиниці продукції чи послуг практично неможливо правильно встановити її ціну.

16. У вітчизняній практиці прийнято ототожнювати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому під методом обліку витрат і калькулювання у вітчизняній практиці прийнято розуміти сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Недоліком такої класифікації є її побудова на двох різних принципах: 1) способі контролю за витратами (поточний контроль за діючими нормами чи контроль за підсумками роботи за місяць); 2) способі групування витрат за об'єктами обліку (замовленнях, переділах або процесах). Зважаючи на те, що виявлення відхилень від норм і облік цих відхилень не є відмінною рисою лише нормативного методу, пропонуємо покласти в основу класифікації методів обліку витрат єдину ознаку – спосіб групування витрат на виробництво за окремими об'єктами обліку (замовленнями, переділами, процесами, окремими видами продукції, групами однорідних видів продукції тощо).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алборов Р. А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях : монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
2. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23-27.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
4. Бідняк М. Н. Організація управління: навч. посібник. / М. Н. Бідняк – К. : А.С.К., 2003. – 176 с.
5. Бруханський, Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4. – С. 310-313.
6. Бруханський, Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – Тернопіль : Крок, 2014. – Вип. 2. – С. 13-16.
7. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
8. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те вид., доп. і переробл. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
10. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: підручник / За заг. ред. А. М. Коваленко – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
11. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.

12. Бухгалтерський облік. Практикум / Мельник Т. Г. – К. : Кондор-Видавництво, 2015. – 425 с.
13. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 304 с.
14. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
15. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
16. Бухгалтерський облік: посібник з виконання практичних завдань / За редакцією І. І. Сахарцевої: навч. пос. – К. : Кондор, 2009. – 556 с.
17. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
18. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]. – М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
19. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. Великий, В. Прохорова, Н. Сабліна. – Х. : «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
20. Врубель Н. Управління виробничим потенціалом підприємств АПК України в умовах світової глобалізації / Врубель Н. / Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ч.1. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 28-30.
21. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / Голов С.Ф. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-клуб”, 2004. – 768 с.
22. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посібник / Е.Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – К.: Вид-во УАДУ, 1997. – 106 с.
23. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 272 с.

24. Дерій В.А. Ревізія та інвентаризація – найважливіші елементи методу економічного контролю / Дерій В.А. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 20. – С. 7-9.
25. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємств : навчальний посібник / Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков. – К. : Видавничий Дім «Слово», 2005. – 272 с.
26. Дорофєєв В. Д. Менеджмент : Учб. посібник. [Електронний ресурс] / В. Дорофєєв, О. Шмельова, Н. Шестопап – Режим доступу : <http://rua.pp.ua/>
27. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік основи теорії та практики: Навч. посіб. / Загородній А.Г., Партин Г.О. – 3-тє вид. перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
29. Закон України від 14.10.1992 року № 2694-XII «Про охорону праці» в редакції Закону України від 21.11.2002 року № 229-IV (зі змінами та доповненнями).
30. Звітність підприємств : навч. пос. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
31. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
33. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник / Т. П. Карпова – [2-е изд., перероб. и доп.] – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
34. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] : – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page
35. Марусяк М.Л. Функціональна роль матеріально-речових елементів оборотного капіталу у виробничому процесі / Марусяк М.Л. // Актуальні

- проблеми розвитку регіону: Зб. наук. праць. – Івано-Франківськ: ПНУ ім. Василя Стефаника, 2007. – Вип. III. – Т.1. – С. 426-430.
36. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін: конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
37. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
38. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його удосконалення / Михалевич С.Г. // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5 (19). – С. 99-101.
39. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45-55.
40. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8/9. – С. 78-93.
41. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та доп.]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
42. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року.
44. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 4 (8), ч. 2. – С. 247-252.

45. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
46. Петрушка Т. Показники оцінювання ефективності використання виробничих ресурсів підприємств / Петрушка Т., Паньків Х. / Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 341-342.
47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
48. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
49. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (із змінами та доповненнями).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (із змінами та доповненнями).
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене наказом МФУ від 18.11.2005р. № 790.
53. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 3. – С. 16-19.

54. Пославська Л. І. Практичні аспекти обліку прямих витрат за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Науковий вісник БДФЕУ. – 2014. – Вип. 27. – С. 225–231.
55. Поняття стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 4 (53). – С. 310-313.
56. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
57. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16. – № 2. – С. 210-217.
58. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 69-71.
59. Пятов М. Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов, И. А. Смирнова – Режим доступу: <http://buh.ru/articles/documents/14144/>
60. Раденька Л. П. Управлінський облік : навч. посіб. / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.
61. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: монографія / М. В. Реслер. – Мукачево : Карпатська вежа, 2009. – 208 с.
62. Семенишена Н.В., Мельничук Б.В., Жук Н.Л., Стецюк Л.С., Волошина О.В., Метелиця В.М. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. Київ: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. 84 с.
63. Семенишена Н.В. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник [ч. 1. Фінансова звітність] (2-е вид, доп., переробл.). Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2012. 129 с.
64. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

65. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 22–27.
66. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. / С. А. Стуков – М. : Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
67. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / за заг. ред. Л. В. Нападівської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
68. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посібник. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : ЦУЛ, 2006. – 120 с.
69. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
70. Управленческий учет : учебное пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.
71. Усач Б.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Усач Б.Ф., Шурпенкова Р.К. – 6-е видання, пер. – Київ: Знання, 2004. – 784 с.
72. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю й аналізу: Навчальний посібник / І.Д. Фаріон, І. В. Перезовова. – Тернопіль: «Економічна думка», 2004. – 487 с.
73. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
74. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.
75. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., переробл. і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
76. Функції і завдання стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2014. – Вип. 22, т. 2. Економічні науки. – С. 49-54.

77. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
78. Чечета А.П. Анализ финансового состояния предприятий / Чечета А.П. // Бухгалтерский учет – 2009. – № 2. – С.9-13.
79. Чудовець В.В. Виділення етапів інвентаризаційного процесу, як важлива передумова створення ефективної методики проведення інвентаризації / Чудовець В.В. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 11. – С. 92-97.
80. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
81. Шатковська Л. С. Внутрішня звітність підприємств вінформаційному забезпеченні управління [Електронний ресурс] / В. Л. Вакуленко, Л. С. Шатковська. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua
82. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
83. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності [Електронний ресурс] / К. В. Шевчук – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua
84. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
85. Штик Ю.В. Проблеми уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку / Штик Ю.В., Овчаренко О.О. // Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. – Чернівці: БДФА, 2014. – С. 335-337.
86. Эмерсон Гаррингтон «Двенадцать принципов производительности» / Эмерсон Гаррингтон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://vk.com/doc32530018_252525465?hash=d81dd86c67cda843cd

87. Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. Управленческий учет. [3-е издание] ; пер. с англ. М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. 878 с.
88. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. М. : Финансы и статистика, 1993. 545 с.
89. GAAP US [Statement of Financial Accounting Concepts № 6. Elements of financial statements. URL: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer>.
90. URL: <http://minagro.gov.ua>.