**Тема 11. Основи управлінського обліку**

11.1. Суть і призначення управлінського обліку

11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

11.4. Калькуляція собівартості за місцями виникнення витрат

11.1. Суть і призначення управлінського обліку

Управлінський облік є складовою системи інформаційної підтримки управління підприємством.

Управління – це прогнозування результатів майбутніх операцій.

До функцій управління належать:

- планування;

- організація;

- мотивація;

- контроль;

- регулювання.

Для забезпечення функцій управління необхідні дані зі своєчасною і об'єктивною інформацією. Основою інформаційної системи підприємства є бухгалтерська звітність. Частина бухгалтерського обліку, яка забезпечує управлінські рішення, називається управлінським обліком.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Основною метою управлінського обліку є надання керівникам і фахівцям організації та структурних підрозділів планової, фактичної і прогнозної інформації про діяльність організації та зовнішнє середовище для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Система управління підприємством являє собою, з одного боку, сукупність об'єктів управління, а з іншого – сукупність реалізованих стосовно цих об'єктів управлінських функцій.

Взаємозв'язок управлінського обліку і системи управління має такик вигляд:

1. Управлінський облік: 2. Система управління:

- прогнозна інформація; - планування;

- планова інформація; - організація;

- обліково-аналітична інформація; - контроль;

- оперативна інформація; - мотивація;

- інформаціяці про зовнішнє середовище. - регулювання.

Управлінський облік є необхідним для прийняття ефективних управлінських рішень.

Функції управлінського обліку:

1. Прогнозна, яка дає можливість здійснювати перспективне планування і координацію розвитку підприємства в майбутньому на основі фактичних результатів діяльності підприємства.

2. Інформаційна, що забезпечує менеджерів усіх рівнів управлінською інформацією для поточного планування, контролю для прийняття оперативних управлінських рішень.

3. Комунікаційна, яка полягає у формуванні й наданні своєчасної інформації на різних рівнях управління для забезпечення комунікаційних зв'язків.

4. Контрольна, яка забезпечує оперативний контроль і оцінювання результатів діяльності внутрішніх підрозділів підприємства. Управлінський облік – це планування, бюджетування, аналіз і контроль.

Завдання управлінського обліку:

- визначення, складання й інтерпретація інформації для вироблення стратегії (тобто розроблення варіантів рішення, зокрема аналіз альтернатив, передумов і наслідків управлінських рішень);

- планування і контроль поточних господарських операцій (наприклад, дотримання балансу між витратами і доходами підприємства, аналіз відхилень від бюджету тощо);

- розрахункове обґрунтування управлінських рішень, впровадження результатів, отриманих під час контролю, у подальший процес управління господарською діяльністю підприємства (здійснення зворотного зв'язку);

- виявлення поточних фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Управлінський облік пов'язаний з фінансовим обліком. Це дві області бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на загальній первинній обліковій інформації, загальних принципах і методах обліку. Управлінський облік передбачає деталізацію даних фінансового обліку.

Об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями та ін.).

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Доходи –  це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Фінансові результати – це прибуток або збиток, який отримує суб'єкт господарювання внаслідок своєї діяльності.

11.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено такий принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп витрат. Перевагою цієї класифікації є здатність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень і контролю витрат за сферами діяльності й центрами відповідальності.

В управлінському обліці витрати класифікують таким чином:

1. Для визначення собівартості й оцінювання запасів:

- вичерпні, невичерпні;

- витрати на продукцію і витрати періодів;

- прямі й непрямі;

- основні й накладні;

- за елементами й статтями витрат.

2. Для прийняття управлінських рішень:

- постійні й змінні;

- релевантні й нерелевантні;

- маржинальні й середні;

- загальні й диференційовані;

- дійсні й можливі.

3. Для планування і контролю виконання:

- контрольовані й неконтрольовані;

- нормативні й фактичні.

Вичерпні витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань у звітному періоді для отримання доходу в поточному періоді.  До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці й на виробництво продукції, реалізованої у звітному періоді.

Невичерпні витрати – це збільшення активів або зменшення зобов'язань у звітному періоді для отримання доходу в майбутньому.  До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачено (не спожито), товарів, які ще не реалізовано і відображено у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів на реалізацію.

Витрати періоду – витрати, які не включаються до собівартості виробленої продукції і розглядаються як витрати того періоду, в якому їх було здійснено (витрати на збут, амортизацію відрахування).

Прямі витрати – це витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які безпосередньо відносяться на її собівартість відповідно до обґрунтованих норм і нормативів. До них у першу чергу відносять витрати на сировину та основні матеріали, заробітну плату працівників, відрахування на соціальні заходи.

Непрямі витрати – витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені на собівартість окремого виду продукції. До витрат, пов'язаних з організацією виробництва продукції, належать адміністративні витрати, витрати на утримання будівель і споруд та ін.

Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з основним виробничим процесом. До них відносять вартість основних сировини і матеріалів та оплату праці основних виробничих робітників.

Накладні витрати – витрати, які безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва продукції і належать до сфери організації й управління виробництвом або підприємством.

Елементи витрат – економічно однорідні витрати, які не можна поділити на складові. До них відносять:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- відрахування на амортизацію;

- інші амортизаційні відрахування.

Статті витрат (статті калькуляції) відображають цільове спрямування витрачених ресурсів. Їх застосовують для визначення собівартості продукції і аналізу факторів зміни собівартості продукції.

За своєю структурою витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Номенклатуру статей витрат кожне підприємство визначає індивідуально залежно від мети аналізу.

Постійні витрати – це витрати, загальна сума яких не змінюється і не залежить від обсягів випущеної продукції (орендна плата, адміністративні витрати, управлінські витрати тощо).

Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких змінюється пропорційно зміні обсягів випущеної продукції.

Релевантні витрати – це витрати, які залежать від прийнятого управлінського рішення і відрізняють одну альтернативу від іншої.

Нерелевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення (майбутні витрати). Нерелевантні витрати не залежать від прийнятого управлінського рішення. До них належать витрати минулих періодів.

11.3. Системи обліку витрат і калькулювання собівартості

У фінансовому обліку для оцінки запасів незавершеного виробництва, готової продукції і собівартості реалізованої продукції застосовується система калькуляції собівартості з повним розподілом (поглинанням, відшкодуванням) виробничих витрат (absorption-costing). Калькуляція собівартості продукту здійснюється на основі документально підтверджених записів про фактично понесені прямі витрати і нараховані (розподілені) загальновиробничі витрати відповідно до планової ставки їх відшкодування згідно з обраною базою списання. За допомогою калькуляції визначається собівартість виробництва за окремим структурним підрозділам підприємства, за різним виробничим процесам і в цілому за підприємством. Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати включаються до собівартості виробленого і реалізованого продукту згідно з плановою ставкою їх розподілу, невиробничі витрати розглядаються як збитки поточного періоду і до собівартості реалізації не включаються.

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується система калькуляції собівартості за прямими (змінним) витратами (маржинальная система, прямий рахунок витрат, direсt–costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від вище розглянутої системи обліку витрат полягає у відношенні до непрямих накладних витрат.

У системі калькуляції за змінними витратами запаси готової продукції і незавершеного виробництва оцінюються тільки за прямими виробничими витратами (основні матеріали, основні трудовитрати і змінні загальновиробничі витрати); собівартість продажів продукту включає також прямі (змінні) невиробничі витрати. Всі інші виробничі і невиробничі накладні витрати розглядаються як поточні збитки і відносяться на рахунок фінансових результатів того періоду, в якому вони виникли.

11.4. Калькуляція собівартості за місцями виникнення витрат

Найбільш актуальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах є позамовний метод, за яким об’єктом витрат є окреме виробниче замовлення, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які випускають протягом місяця (на вироби серійного і масового виробництва — поліграфія), або на кожний вибір, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення (кораблебудування, меблі), а також замовлення на виконання дослідних, експеримен тальних, ремонтних та інших робіт (аудит, консалтинг). Кількість виробів заздалегідь визначена. У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановлення комплектації. На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат, де зазначається найменування, тип і якість виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість і ціна. Вся первинна документація складається з обов’язковим зазна ченням номерів (шифрів) замовлень. Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості також можуть використовувати відомість обліку витрат на замовлення, або замовлення-калькуляції. При складних технологіях у виконанні замовлення можуть приймати участь декілька підрозділів підприємства. Тому для накопичення витрат застосовують відомість спеціальної форми.

Основними етапами віднесення витрат на конкретне замовлення є такі:

1) ідентифікація замовлення чи об’єкта витрат;

2) визначення прямих (основних) витрат за відомостями обліку витрат чи первинними документами;

3) вибір бази для розподілу непрямих (накладних) витрат щодо замовлення (наприклад, кількість виробів у замовленнях);

4) розрахунок ставки розподілу непрямих (накладних) витрат (відношення непрямих витрат до бази їх розподілу);

5) віднесення непрямих (накладних) витрат на замовлення за ставкою;

6) визначання сукупної суми прямих і непрямих витрат за кожним замовленням.

При калькулюванні собівартості за окремими замовленнями проблемами, які доводиться вирішувати бухгалтеру, є вибір обґрунтованої бази та розподілу непрямих (загальновиробничих накладних) витрат, що припадають на відповідне замовлення та правильна оцінка незавершеного виробництва.

Сферою застосування калькулювання за процесами є підприємства з однорідною за вихідною сировиною (матеріалами) і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси.

Перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного та коротко термінового технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких є окремими переділами (фазами, стадіями). Прикладом є хімічна, лісова, металургійна, текстильна, цементна, шкіряна, харчова галузі промисловості. Після кожного переділу (стадії, фази) одержують напівпродукт — напівфабрикат, який можна здати на склад і за яким можна обчислити собівартість за кількісними, якісними і вартісними параметрами.

Калькулювання за процесами здійснюється у п’ять етапів:

1) узагальнення даних про рух фізичних одиниць;

2) обчислення еквівалентних одиниць для кожної статті витрат (матеріали, додані витрати);

3) визначення загальної суми витрат на виробництво;

4) розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової про дукції;

5) розподіл (віднесення) витрат між готовою продукцією, браком і незавершеним виробництвом.

11.5. Облік і контроль за центрами відповідальності

Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності (СОЦВ).

Система обліку центрів відповідальності повинна ґрунтуватися на таких принципах:

– відповідальності менеджерів тільки за ту діяльність, яка перебуває під їх впливом;

– визначення цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів спільно з ними;

– бажання менеджерів досягти поставлених цілей;

– чіткості визначення ролі обліку у заохоченні працівників;

– регулярності складання звітів про виконання бюджетів.

На сучасному етапі розвитку завданнями такої системи обліку є не лише встановлення персональної відповідальності для контролю, а допомога в організації самоконтролю, тобто допомога у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

– визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства;

– складання бюджету для кожного центру відповідальності;

– регулярне складання звітності про виконання центрів відповідальності;

– своєчасний аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів відповідальності.

Типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу; центр прибутку, центр інвестицій.

Комітетом з питань стандартів та концепцій витрат (США) розроблено такі рекомендації:

– якщо певна особа має право замовляти і використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги;

– якщо певна особа своїми діями може впливати на витрати, то вона повинна нести за них відповідальність;

– навіть якщо певна особа своїми діями не може значною мірою впливати на суму витрат, на неї може бути покладено відповідальність за ті елементи, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Крім того необхідно враховувати, що:

– витрати, які не контролюються на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому (вищому). Наприклад, витрати на утримання приміщень цеху неконтрольовані щодо майстра чи начальника цеху, але контрольовані на рівні директора з виробництва, що затверджує бюджет цеху;

– неконтрольовані витрати у короткостроковому періоді можуть стати такими у довгостроковому, наприклад амортизація неконтрольована у поточному місяці, але у перспективі — через застосування прискореного зменшення вартості або реалізації основних засобів, — стає контрольованою.

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

1 — ознака діяльності (основна);

2 — функція (виробництво, збут, адміністрування.);

3 — структурна одиниця (цех 1);

4 — стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);

5 — контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху 1);

6 — код об’єкту витрат (код виробу чи замовлення).

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюються у Звіті центру відповідальності, зміст, форма, періодичність складання яких є різною на кожному підприємстві.