

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА**

**О. Є. Власова**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

з дисципліни

**«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ  
ОБЛІК»**

*(для студентів за спеціальністю 073 – Менеджмент усіх форм навчання)*

**Харків – ХНУМГ ім. О. М. Бекетова – 2017**

**Власова О. Є.** Конспект лекцій із навчальної дисципліни «Бухгалтерський та управлінський облік» для студентів за спеціальністю 073 – Менеджмент / О. Є. Власова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 114 с.

Автор канд. екон. наук, доц. О. Є. Власова

Рецензент канд. екон. наук, доц. О. В. Шкурко

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол № 11 від 24.05. 2017 р.

# ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК.....	7
ТЕМА 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ФУНКЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	7
1.1 Роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління. Функції бухгалтерського обліку. Основні завдання бухгалтерського обліку.....	7
1.2 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.....	12
1.3 Методологічна основа бухгалтерського обліку.....	15
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	17
ТЕМА 2 БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ.....	18
2.1 Бухгалтерський баланс як спосіб економічного угруповання майна по складу і розміщенню і джерелам його формування.....	18
2.2 Оцінка та групування статей балансу.....	21
2.3 Типи господарських операцій та їх вплив на баланс.....	25
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	27
ТЕМА 3 СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС.....	28
3.1 Поняття рахунку бухгалтерського обліку.....	28
3.2 Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення.....	31
3.3 Рахунки синтетичного і аналітичного обліку. План рахунків бухгалтерського обліку.....	33
3.4 Класифікація рахунків.....	37
Питання для самоперевірки та контролю засвоєння знань.....	41
ТЕМА 4 ПЕРВИННИЙ ОБЛІК І ЙОГО МІСЦЕ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ..	42
4.1 Значення документації та інвентаризації на підприємстві.....	42
4.2 Оцінювання та калькуляція.....	45
4.3 Форми бухгалтерського обліку.....	49
4.4 Первинний облік основних господарських процесів.....	54
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	58
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК.....	59
ТЕМА 5 МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	59
5.1 Управлінський облік: поняття і призначення.....	59

5.2 Предмет і об'єкти управлінського обліку.....	63
5.3 Метод та методичні прийоми управлінського обліку.....	64
5.4 Принципи управлінського обліку.....	66
5.5 Організація та сучасні моделі управлінського обліку.....	67
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	73
ТЕМА 6 МЕТОДИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	75
6.1 Класифікація і поведінка витрат.....	75
6.2 Методи обліку і калькуляції залежно від характеру використовуваних даних про витрати.....	79
6.3 Методи обліку і калькуляції по повноті включення витрат в собівартість продукції.....	81
6.4 Методи обліку витрат і калькуляції залежно від специфіки виробничого процесу.....	87
6.5 Аналітичні можливості системи «директ-костінг». Розподіл непрямих витрат.....	89
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	92
ТЕМА 7 УХВАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ФУНКЦІЯ УПРАВЛІННЯ.....	93
7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.....	93
7.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.....	95
7.3 Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.....	96
7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.....	99
7.5 Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації..	103
7.6 Зміст системи бюджетування. Основні етапи розробки річного бюджету.....	105
Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань.....	110
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	111

## ВСТУП

Бухгалтерський облік відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємств, організацій та установ. Інформаційна система, що формується за допомогою бухгалтерського обліку, забезпечує користувачів оперативними даними, необхідними для аналізу та оцінки свого фінансового стану, а також є основою функцій планування і контролю їх діяльності. Мета ведення обліку полягає у забезпеченні повсякденного контролю за правильним і цільовим використанням коштів, матеріальних та трудових ресурсів, їх збереженням, а також сприянні поліпшення фінансово-економічної діяльності підприємств.

Серед численних методичних прийомів, процедур визначення фінансово-економічних результатів діяльності підприємств якісним чином виділяються саме облікові процедури. Останні дають можливість отримати різноманітні показники господарської діяльності, випуску продукції, фінансових результатів. Отже, вивчення студентами принципів бухгалтерського обліку, методики обліку основних господарських операцій та порядку заповнення облікових реєстрів та форм фінансової звітності є актуальним. Ще в ранніх роботах Луки Пачолі було зазначено: «... хто в справах своїх не може бути хорошим бухгалтером, той буде блукати сліпим в п'їтмі, навмання і не минути йому великих збитків».

Удосконалення побудови бухгалтерського обліку є одним з важливих напрямів запровадження економічних відносин ринкового типу в нашій державі. Головною метою досягнення чіткої налагодженості бухгалтерського обліку є максимальне наближення його до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Структура конспекту лекцій з дисципліни «Бухгалтерський та управлінський облік» відповідає змісту програми цього курсу і ґрунтується на викладенні основних теоретичних та практичних аспектів сучасного бухгалтерського та управлінського обліку.

Метою вивчення курсу «Бухгалтерський та управлінський облік» є формування знань ключових понять, правил (стандартів), принципів і методів бухгалтерського обліку, що забезпечують уміння інтерпретувати фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію, що міститься в звітності підприємств і використати її для ухвалення управлінських рішень у бізнес-середовищі.

# ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

## ТЕМА 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ І ФУНКЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління. Функції бухгалтерського обліку. Основні завдання бухгалтерського обліку.

1.2. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.

1.3. Методологічна основа бухгалтерського обліку.

### **1.1 Роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління. Функції бухгалтерського обліку. Основні завдання бухгалтерського обліку**

Процес управління нерозривний пов'язаний з економічною інформацією. Економічна інформація залежно від ставлення до функцій управління підрозділяється на облікову, планову, технологічну, оперативно-технічну. За допомогою облікової інформації здійснюються спостереження, реєстрація і угруповання окремих явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Для відображення різнобічної діяльності підприємств із метою одержання інформації, необхідної для управління й контролю, використовують три види господарського обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний.

**Бухгалтерський облік** є основним видом обліку на підприємстві, оскільки він є системою суцільної, безперервної, документально обґрунтованої і взаємозв'язаної реєстрації багатообразних засобів і господарських операцій.

Бухгалтерський облік реєструє весь хід господарських процесів. Це необхідно для систематизації і отримання повного уявлення про них за певні відрізки часу. Реєстрація первинних господарських операцій здійснюється на підставі первинних документів, які охоплюють всі

господарські операції, додають обліку доказову силу, дозволяють здійснювати контроль, одержувати повні, достовірні і обґрунтовані відомості.

**Бухгалтерський облік** є системою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації у вартісній оцінці про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення розв'язань.

В даному визначенні відображені основні етапи облікового процесу (виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання і передача користувачам) і основні відмінності бухгалтерського обліку від статистичного.

Правові основи регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

**Метою ведення бухгалтерського обліку** є надання користувачам для ухвалення розв'язань повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансовий стан, результатах діяльності та русі грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік прийнято методологічно й організаційно поділяти на фінансовий та управлінський.

**Фінансовий облік** комплексно охоплює облікову інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства, та призначений для зовнішніх користувачів. Це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності.

Дані фінансового обліку використовують менеджери і зовнішні користувачі (акціонери, банкіри, кредитори, власники акцій і т. д.).

Фінансовий облік заснований на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, ухвалених в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам і принципам. Ведення



фінансового обліку на підприємствах України обов'язкове для всіх підприємств і організацій.

**Управлінський (внутрішньогосподарчий) облік** охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, формується, систематизує, аналізується, інтерпретується та передається для внутрішнього користування, необхідна для ухвалення управлінських розв'язань, контролю за виробничо-фінансовою діяльністю підприємства.

В практиці ухвалення управлінських розв'язань бухгалтерський облік називають мовою бізнесу. Як будь-яка мова, бухгалтерський облік розвивається і змінюється відповідно до потреб підприємств України, що змінюються.

На відміну від фінансового обліку ведення управлінського обліку не обов'язково і цілком залежить від адміністрації підприємства. Сторонні організації і особи не роблять вплив на систему управлінського обліку.

Управлінський облік забезпечує обліково-аналітичною інформацією оперативне, тактичне, стратегічне, економічне, технологічне, інноваційне і структурне управління підприємством. Управлінський облік дозволяє формувати інформацію на майбутнє і впливати на хід виробничо-фінансової діяльності підприємства. Він формується на підприємстві самостійно виходячи з необхідності, базується на тих же принципах, що і фінансовий облік.

Інформація управлінського обліку призначена для внутрішнього споживання і використовується для ухвалення управлінських розв'язань.

Ціль всіх видів обліку - надання користувачам даних про хід господарської діяльності для того, щоб забезпечити найраціональніше її здійснення і сприяти якнайкращому задоволенню потреб користувачів інформації. Кожний з видів обліку сприяє досягненню цих цілей. Відображаючи різні сторони єдиного предмета - процесу розширеного відтворення, окремі види обліку взаємно розвивають і доповнюють друг друга.

**Статистичний облік** є системою реєстрації, узагальнення, вивчення і відображає масові однорідні соціально-економічні явища з метою аналізу, планування і прогнозування науково обґрунтованих показників.

За допомогою статистичного обліку здійснюються систематизація і обробка інформації, вивчаються і аналізуються виниклі закономірності розвитку процесів і явищ, характер економічних потоків і тенденцій, даються кількісні і якісні характеристики різних сторін виробничо-господарської діяльності, що стосуються як підприємства, так і окремих регіонів, держави в цілому.

В статистичному обліку відображаються також масові суспільно-політичні, соціально-культурні явища за допомогою статистичного спостереження.

В більшості господарських процесів, що вивчаються, статистичний облік ведеться на основі даних бухгалтерського обліку.

Основними задачами бухгалтерського обліку є:

- формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для користування податковими і банківськими організаціями, інвесторами, постачальниками, покупцями і іншими зацікавленими організаціями і особами;

- забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за наявністю і рухом майна і раціональним користуванням виробничих ресурсів;

- виявлення і попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;

- виявлення внутрішньовиробничих резервів, їх мобілізація і ефективне використання;

- забезпечення даними для планування, моделювання, прогнозування і ухвалення управлінських розв'язань.

До бухгалтерського обліку пред'являються наступні основні вимоги:

- бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємств ведуть в національній валюті України;

- майно, що є власністю підприємства враховують відособлено від інших юридичних осіб, що полягають в даному підприємстві;

- підприємства здійснюють бухгалтерський облік відокремлено з моменту їх реєстрації як юридичної особи до реорганізації або ліквідації в порядку, встановленому законодавством України;
- бухгалтерський облік майна, зобов'язань і господарських операцій підприємства ведуть шляхом подвійного запису на взаємозв'язаних рахунках бухгалтерського обліку, включених в робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- дані аналітичного обліку повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку;
- всі господарські операції і результати інвентаризації підлягають своєчасній реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без яких-небудь пропусків або вилучень;
- в бухгалтерському обліку підприємств поточні витрати на виробництво продукції і капітальні вкладення враховуються окремо.

**Користувачами бухгалтерської інформації** в ринкових відносинах є: адміністрація підприємства, користувачі з прямим фінансовим інтересом, користувачі з непрямим фінансовим інтересом.

До **користувачів з прямим фінансовим інтересом** відносяться справжні і потенційні інвестори, сьогоднішні і потенційні кредитори. Інвестори аналізують звітність з метою визначення фінансових перспектив підприємства. Кредитори визначають фінансовий стан підприємства з метою своєчасного погашення заборгованості.

Інвестори потребують інформації, на основі якої вони визначають доцільність придбання акцій даного підприємства, а також здатність підприємства збільшувати вартість акцій і виплачувати дивіденди по них.

Користувачами фінансової інформації є працівники підприємства, постачальники, клієнти, громадськість.

**Працівники підприємства** зацікавлені в інформації: про стабільність і прибутковість підприємства; здатності підприємства своєчасно виплачувати

заробітну платню, виробляти пенсійні нарахування і інші виплати, а також забезпечити трудовлаштування.

**Постачальники і клієнти** використовують фінансову інформацію для: визначення своєчасності виплати суми, що належать їм; аналізу фінансового результату для оцінки ступеня надійності збуту своєї продукції; визначення стабільності поставок готової продукції, товарів, робіт і послуг.

**Громадськість зацікавлена** в отриманні інформації про фінансове положення підприємства, тенденції його розвитку, вкладення засобів в соціально-економічний розвиток.

**До користувачів з непрямим фінансовим інтересом** відносяться державні податкові інспекції, установи банків, органи статистики і інші органи, контролюючі або вивчаючі фінансові звіти підприємств.

## **1.2 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку**

**Предметом бухгалтерського обліку** є господарська діяльність підприємства.

Здійснюючи функцію спостереження і контролю за господарсько-фінансовою діяльністю підприємства, бухгалтерський облік відображає об'єкти обліку, які можуть бути розділені на дві комплексні групи: забезпечуючи та складові.

До забезпечуючої групи об'єктів відносяться господарські засоби і джерела їх формування, до складової - господарські процеси і їх результати.

**До господарських засобів відносять** основні засоби (будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, інструмент і т. д.). Вони створюють необхідні умови для нормального здійснення виробничого процесу, сприяють його правильній організації. Основні засоби тривалий час беруть участь в процесі виготовлення продукції, обслуговують багато виробничих циклів. Одночасно основні засоби поступово передають втілену в них працю на

продукцію, що виготовляється, у вигляді амортизаційних відрахувань. Це приводить до їх зносу і зменшення вартості.

**Нематеріальні активи** - це об'єкти довгострокового користування, що не мають фізичну основу, але мають вартісну основу і приносячи дохід. До нематеріальних активів відносяться програмні продукти, патенти, ліцензії, товарні знаки і ін.

**Оборотні кошти** є первинним матеріалом, з якого виготовляється продукція. До оборотних коштів відносяться: сировина і основні матеріали, напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо і незавершене виробництво (оборотні кошти, обробка яких не закінчена на тій або іншій фазі виробництва), інші матеріали, використовувані в одному виробничому циклі і цілком переносячи свою вартість на продукцію, що виготовляється.

**Грошові кошти** служать для здійснення різних платежів, підрозділяються по місцю їх знаходження, зберігаються в основному на розрахунковому рахунку банку і використовуються для здійснення усіх основних розрахунків підприємства: з постачальниками і покупцями, фінансовими органами та ін. Такі розрахунки ведуться через розрахунковий рахунок або касу підприємства або організації.

**Засоби** в розрахунках є дебіторською і кредиторською заборгованістю, тобто боргами інших підприємств і осіб даному підприємству. До них відносяться заборгованість покупців за відвантажену продукцію, заборгованість працівників по грошових сумах, виданих їм під звіт на господарські потреби, тощо. Такі боржники називаються дебіторами, а заборгованість - дебіторською. Кредиторська заборгованість є заборгованістю підприємства замовникам і постачальникам матеріальних цінностей, заборгованість по оплаті праці тощо.

**До власних джерел відносяться:** статутний капітал, створений за рахунок пайових внесків, внесків засновників, продажу акцій або часток тощо; додатковий та резервний капітали, що створюються в процесі функціонування підприємства шляхом розподілу нерозподіленого прибутку; нерозподілений

прибуток представляє собою чистий прибуток, отриманий підприємством протягом свого функціонування, який станом на кінець звітного періоду залишився невикористаним для накопичення майна або фінансування господарської діяльності підприємства.

**До позикових джерел** належать: кредити і позики банку, заборгованість постачальникам (вартість отриманих, але не сплачених товарів або послуг); заборгованість робітникам (сума нарахованої, але не виплаченої заробітної плати); засоби від випуску і продажу акцій і облігацій підприємства; інша не сплачена заборгованість.

**Орендні зобов'язання** є заборгованістю орендаря перед орендодавцем за засоби, отримані ними на умовах довгострокової оренди.

Загальна сума господарських коштів підприємства і сума джерел їх формування завжди рівна.

До складової групи об'єктів бухгалтерського обліку відносяться господарські процеси, до яких відносяться процеси постачання, виробництва і реалізації.

Для того щоб виробництво продукції могло здійснюватися безперебійно, йому повинен бути здійснений процес постачання, а вслід за виробництвом повинен слідувати процес реалізації. Ці три фази весь час змінює друг друга, створюючи на підприємстві безперервний кругообіг засобів.

**Процес постачання** як об'єкт бухгалтерського обліку включає господарські операції по придбанню сировини, матеріалів і інших предметів праці, необхідних для виробництва продукції. В процесі постачання бухгалтерському обліку підлягають тільки ті господарські операції, які пов'язані з рухом господарських засобів.

**Процес виробництва** - це створення готової продукції, в ході якого виробничі сили (люди, що володіють здібностями до праці) і засоби виробництва (машини, устаткування, інструмент) впливають на предмети праці, змінюють їх форму, додають їм властивості готової продукції.

**Процес реалізації** - це перетворення виробленої продукції з товарної форми в грошову, т. т. передача її покупцям і отримання за неї грошових коштів. Процес реалізації включає господарські операції, пов'язані з відвантаженням готової продукції покупцям і з надходженням грошових коштів від покупців.

### 1.3 Методологічна основа бухгалтерського обліку

Сукупність способів і прийомів, що дозволяють отримати усесторонню картину господарської діяльності підприємства, називається методом бухгалтерського обліку.

Бухгалтер в своїй практичній роботі повинен відповісти на наступні питання:

- коли повинна бути зареєстрована господарська операція;
- яка вартісна оцінка господарської операції;
- як відобразити господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, в балансі і звітності.

Всі ці питання є основними елементами бухгалтерського обліку. Необхідно відзначити, що існують різні точки зору на них. Ми зупинимося на традиційних елементах бухгалтерського обліку.

Застосовуються наступні елементи методу бухгалтерського обліку:

- способи первинного спостереження за об'єктами обліку;
- способи вартісного вимірювання об'єкта обліку;
- способи класифікації даних про об'єкти обліку;
- способи підсумкового узагальнення облікових даних.

Всі перераховані способи взаємозв'язані.

До **елементів методу належать**: документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькуляція, баланс і звітність.

Початком бухгалтерського обліку є сприйняття господарської операції, визначення її приналежності до об'єктів бухгалтерського обліку, а також дата

реєстрації господарської операції. Формування господарських операцій здійснюється в документах.

**Документація** - це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за допомогою їх документального оформлення.

**Інвентаризація** - це перевірка активів і зобов'язань підприємства, в ході якої зіставляються і документально підтверджуються їх фактична наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавству України. Інвентаризація проводиться шляхом перерахунку, вимірювання, зважування, а також звірки розрахунків на підставі документів.

**Калькуляція** є способом угруповання витрат і визначення собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, придбаних матеріальних цінностей.

**Бухгалтерський рахунок** - це спеціальний прийом, що дозволяє здійснювати економічне групування господарських засобів і поточний облік однорідних господарських операцій.

**Подвійний запис** на рахунках - це спосіб реєстрації даних на рахунках бухгалтерського обліку, при якому дані про господарські операції, відображені в грошовій оцінці, записуються в однакових сумах по дебету одних і кредиту інших рахунків.

**Баланс** - звіт про фінансовий стан підприємства, що відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

**Бухгалтерська звітність** - звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Перераховані елементи методу бухгалтерського обліку функціонують у взаємозв'язку і представляють характеристику бухгалтерського обліку, його відмінність від інших видів господарського обліку.



### **Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань**

1. У чому полягає сутність, актуальність та роль бухгалтерського обліку. Назвати завдання ведення бухгалтерського обліку.

2. Навести визначення господарської операції. Окреслити зміст оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку як складових елементів господарського обліку підприємств.

3. Дати визначення поняття «фінансовий облік», «управлінський облік» та «статистичний облік».

4. Обґрунтувати правові основи регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Назвати фактори, що впливають на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

5. Визначити, що є предметом та об'єктом бухгалтерського обліку.

6. Навести групи класифікації господарських засобів підприємства. Охарактеризувати поділ господарських засобів за складом і розміщенням.

7. Охарактеризувати порядок групування джерел формування господарських засобів.

8. Розкрити сутність елементів методу бухгалтерського обліку, пояснити їх взаємозв'язок.

## ТЕМА 2 БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ

2.1. Бухгалтерський баланс як спосіб економічного угруповання майна по складу і розміщенню і джерелам його формування.

2.2 Оцінка та групування статей балансу.

2.3. Типи господарських операцій та їх вплив на баланс.

### **2.1 Бухгалтерський баланс як спосіб економічного угруповання майна по складу і розміщенню і джерелам його формування**

Баланс — це не просто складова методу бухгалтерського обліку, його елемент; це найважливіший документ бухгалтерської звітності, суттєве джерело інформації для управління, планування, організації виробництва, нормування, аналізу, контролю. Баланс є обліковою категорією, синтезом облікових записів, а тому його треба вміти читати і критично оцінювати з погляду змісту, будови, раціонального використання даних.

Бухгалтерський баланс — це спосіб узагальненого відображення та економічного групування засобів господарства за їх видами та джерелами утворення в грошовій оцінці на відповідний момент, як правило, на кінець останнього дня звітного періоду.

Мета балансу — відобразити стан господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату. Звідси випливає, що баланс є синтезом професійних дій фахівців з обліку, рушієм правильного ведення обліку, інструментом визначення економічних, юридичних та господарських відносин підприємства, передумовою для ефективного нормування, поточного та перспективного планування, найважливішим звітним документом.

Баланс з особливою чіткістю відображає фінансовий стан підприємства, показуючи, чиї кошти вкладено в підприємство, як їх розміщено, чи є довгострокові позики, чи забезпечено покриття зобов'язань перед кредиторами і ін.

Засоби господарства і джерела їх утворення показуються в балансі в розрізі окремих економічних груп, які називаються статтями балансу. До кожної статті балансу включаються однакові за економічним змістом засоби господарства чи джерела їх утворення.

Статті балансу розподіляються на однойменні та комплексні. Одноійменні статті відображають стан якогось одного виду господарських засобів чи джерел їх утворення. Комплексні статті відображають стан кількох видів господарських засобів чи джерел їх утворення.

Для поглибленої оцінки виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства даних балансу недостатньо, у зв'язку з чим залучають додаткову інформацію оперативного та статистичного обліку. Особливо це стосується матеріальних статей активу балансу, де неможливо дати характеристику технічного стану основних засобів, збереження виробничих запасів та інших товарно-матеріальних цінностей, реальності незавершеного виробництва, якщо не будуть проведені обстеження, спостереження, контрольні вимірювання фактичних обсягів виконаних робіт, контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво, інвентаризація.

Згруповані в розділі II активу балансу статті характеризують кошти, розрахунки та інші активи. На цих статтях відображаються товари відвантажені, розрахунки з дебіторами, кошти та інше.

Дебітори зазначаються в балансі розгорнуто: за товари, роботи і послуги; за векселями одержаними; за розрахунками з бюджетом; за авансами виданими і под.

Кошти (в касі, на розрахунковому рахунку, валютному рахунку, інші кошти) — це найважливіший показник, що характеризує фінансовий стан підприємства, його платоспроможність. Наявність достатніх коштів — це гарант стійкості і мобільності підприємства, забезпечення стабільності його роботи.

Статті розділу III пасиву балансу характеризують розрахунки та інші пасиви. Це кредиторська заборгованість підприємства банкам (за

короткострокові кредити й позики), постачальникам, бюджету, зі страхування, з оплати праці, дочірнім підприємствам, іншим кредиторам і ін.

Отже, статті балансу згруповано так, щоб, порівнюючи підсумки розділів активу і пасиву та окремих їх показників, можна було робити загальні висновки про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Природа балансу потребує рівності його активу й пасиву. Це зумовлено тим, що і в активі, і в пасиві відображаються ті самі засоби.

Процес складання балансу регламентовано відповідними державними органами. Особливо це стосується кінцевого (річного) балансу, складання якого потребує обов'язкової інвентаризації всіх його статей. Тому практичні працівники, причетні до складання місячних, квартальних та річних балансів, повинні дотримуватись таких вимог:

1. Своєчасність балансу — складання та подання балансу за призначенням у належний термін.

2. Повнота балансу — відображення в ньому стану майна всіх структурних підрозділів, відділків, філій, що входять до складу підприємства.

3. Об'єктивність балансу — вірогідність балансу, що базується на даних поточного бухгалтерського обліку.

4. Реальність балансу — відповідність його статей дійсності.

5. Наступність балансу — зв'язок звітного балансу з попередніми балансами за формою, будовою, змістом, відповідністю кореспонденції та оцінки.

6. Точність балансу — відповідність показників балансу показникам інших звітних форм.

7. Ясність балансу — доступність для розуміння не тільки особами, що його складала та підписували, а й усіма спеціалістами, які його вивчатимуть.

Баланс, як звітний документ, має неоціненний практичний зміст. Цим документом підприємство звітує перед своїм керівним органом, податковою адміністрацією, статистичними органами, кредитними установами. На підставі балансу та відповідних звітних форм визначають правильність указанного

чистого прибутку, установлюють величину податків, обов'язкових внесків та платежів.

## **2.2 Оцінка та групування статей балансу**

У порівнянні зі звітними формами баланс містить найбільшу кількість показників. Показники балансу, як відомо, у бухгалтерському обліку називаються статтями. Статті дають можливість всебічно оцінити діяльність підприємства. А щоб ця оцінка була об'єктивною, треба дотримуватись єдності в оцінці самих статей балансу.

Оцінку статей балансу регламентовано відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО), затвердженими Міністерством фінансів України.

Основні засоби оцінюються за первісною вартістю, але показуються в балансі за первісною й залишковою вартістю: знос показується окремою статтею і виражає економічний бік основних засобів у формі величини втраченої ними вартості в процесі експлуатації. Первісна вартість — це фактичні витрати на придбання (купівлю), доставку, установку і монтаж, державну реєстрацію з урахуванням страхових платежів під час транспортування і спорудження об'єктів основних засобів. Зміна первісної вартості основних засобів допускається тільки у разі добудови, дообладнання, реконструкції, капітального ремонту чи часткової ліквідації відповідного об'єкта.

Нематеріальні активи показуються в балансі в сумі витрат на придбання та доведення їх до стану, в якому вони можуть бути придатними для використання. У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності, інші аналогічні майнові права. Вартість нематеріальних активів погашається через щомісячне нарахування

зносу, виходячи з їхньої первинної вартості і строку корисного використання, але не більше десяти років чи не більше терміну діяльності самого підприємства. Не нараховується знос на «ноу-хау», гудвіли, знаки для товарів та послуг і т. п. Отже, нематеріальні активи, як і основні засоби, показуються в балансі за первісною й залишковою вартістю з виокремленням суми зносу в спеціальну статтю.

Незавершені капітальні інвестиції відображаються в балансі за фактичними витратами замовника. До складу капітальних вкладень відносять витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель чи їхніх частин, устаткування, інструменту, інвентарю, інші капітальні роботи й витрати на проектно-дослідницькі, геологорозвідувальні та бурові роботи, на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємства, що будується.

Фінансові вкладення також оцінюються в балансі за фактичними витратами, але протягом періоду наявності на підприємстві їх вартість переоцінюється за методиками визначеними П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». До таких вкладень належать витрати на придбання цінних паперів, облігацій, внески в статутні фонди інших підприємств та ін.

Витрати на об'єкти капітального будівництва, що перебувають у тимчасовій експлуатації, до введення їх в постійну експлуатацію до складу основних засобів не включаються і в бухгалтерському обліку та звітності відображаються як незавершені капітальні вкладення.

Устаткування оцінюється за фактичною собівартістю.

Виробничі запаси (матеріали, паливо, інші матеріальні ресурси) оцінюються в балансі за фактичною собівартістю. Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи із витрат на їх придбання плюс витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснювалась сторонніми організаціями.

Готова продукція відображається у звітності за фактичною виробничою собівартістю, яка складається із витрат, пов'язаних з використанням основних

засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових ресурсів та інших витрат на виробництво продукції.

Товари на підприємствах роздрібно́ї торгівлі відображаються в балансі за продажними (роздрібними) цінами, а на оптових складах та базах торгового чи постачальницько-збутового підприємства — за продажними (роздрібними) цінами або цінами, за якими їх було придбано. Різниця між цінами закупки і продажними (роздрібними) цінами в балансі показується окремою статтею.

Переоцінені матеріальні цінності, а також ті, що повністю або частково втратили свою первісну якість, відображаються в балансі на кінець звітного періоду за цінами можливої реалізації.

Продукцію (вироби), що не пройшли всіх стадій (фаз, етапів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання, відносять до незавершеного виробництва. У масовому та серійному виробництві незавершене виробництво можна відображати в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. За дрібносерійного виробництва незавершене виробництво відображається в балансі за фактичними виробничими витратами.

Витрати, що здійснені у звітному році, але відносяться до наступного звітного періоду, відображають в балансі окремою статтею як витрати майбутніх періодів і списують на витрати виробництва чи обігу з настанням відповідного строку.

Дебіторська та кредиторська заборгованість відображається кожною стороною у своєму балансі в сумах, що впливають із правильного поточного обліку. Заборгованість бюджету та фінансовим органам має бути погодженою з ними. Неврегульованих сум за цими розрахунками не може бути. Нереальна дебіторська заборгованість (щодо якої минули строки позовної давності) списується з рішення керівника підприємства на результати фінансово-господарської діяльності. Списану дебіторську заборгованість протягом не

менше 5 років треба рахувати на позабалансовому обліку з метою її стягнення на випадок позитивних змін майнового стану боржника.

Нереальні суми кредиторської заборгованості (з минулими строками позовної давності) на підприємствах підлягають віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності в наступному місяці після закінчення строку позовної давності.

Більшість статей пасиву балансу оцінюється за фактичними сумами, що впливають із даних поточного бухгалтерського обліку.

Статутний капітал відображається в балансі як сукупність внесків (у грошовому вираженні) учасників / власників у спільне майно під час створення підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, що їх визначено засновницькими документами.

Окремими статтями за фактичною величиною показують інші капітали, резерви, позики, кредиторську заборгованість. З метою рівномірного включення майбутніх витрат у витрати виробництва чи обігу звітного періоду підприємства можуть створювати резерви: на майбутню оплату відпусток; на виплату винагороди за вислугу років працівникам, включаючи єдиний соціальний внесок нарахований на такі суми; на виробничі витрати для підготовчих робіт на підприємствах промисловості із сезонним виробництвом; на майбутні витрати для ремонту предметів прокату.

Прибуток, його використання чи збиток протягом року відображаються в балансі окремими статтями розгорнуто. Затверджені суми використаного за звітний рік прибутку списуються під час складання річного бухгалтерського звіту. У річній звітності може бути відображеним тільки непокритий збиток чи нерозподілений прибуток звітного року.

Доходи, отримані у звітному періоді, але такі, що належать до наступних звітних періодів, відображаються в обліку й звітності окремою статтею як доходи майбутніх періодів. Ці доходи підлягають зарахуванню на результати фінансово-господарської діяльності тільки із настанням відповідного звітного періоду.



Господарські засоби та джерела їх утворення групуються в балансі за економічно однорідними групами — статтями балансу.

Об'єднання статей балансу в економічно однорідні групи не є завершальним процесом їх групування. Усі статті балансу ще згруповують у розділи, яких в активі є три, а в пасиві — чотири.

### **2.3 Типи господарських операцій та їх вплив на баланс**

Бухгалтерський баланс є не тільки однією зі складових методу бухгалтерського обліку, а й одним із найважливіших джерел інформації для управління.

Складові (елементи) методу бухгалтерського обліку взаємопов'язані, оскільки вони впливають із форм і методів ведення обліку й контролю та обумовлюються ними.

Поділ господарських операцій на типи має теоретичне і практичне значення, яке треба враховувати в процесі затвердження форми балансу, визначення його будови та змісту, використання для оцінки фінансового стану й платоспроможності підприємства.

**Перший тип господарських операцій** стосується тільки активу балансу, вносячи зміни у склад та розміщення необоротних і оборотних активів, витрати майбутніх періодів. При цьому валюта балансу не змінюється, охоплюючи нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, запаси, дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторську заборгованість за розрахунками, поточні фінансові інвестиції, кошти та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів.

Наприклад, вводяться в експлуатацію раніше придбані основні засоби. Тоді відбувається зменшення статті «Незавершені капітальні інвестиції» (де раніше облікувався такий об'єкт основних засобів) та збільшення статті «Основні засоби».

Або наприклад, передаються у виробництво виробничі запаси (сировина та матеріали), які протягом періоду були використані для виробництва готової продукції, яка на кінець періоду залишилася на складі. Тоді відбувається зменшення вартості виробничих запасів з одночасним збільшенням вартості готової продукції.

Господарські операції набувають характеру вихідної інформації, що вносить не просто зміни в активи підприємства, а й стає передумовою відповідних змін у складі й розміщенні власного капіталу та зобов'язань.

**Другий тип господарських операцій** стосується тільки пасиву балансу, вносячи зміни в склад та розміщення власного капіталу й зобов'язань. При цьому валюта балансу не змінюється.

Більшість господарських операцій другого типу веде до зміни статей балансу в межах одного розділу. До таких операцій належать: відображення суми ПДВ у рахунках підрядчиків і проектних організацій; відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах (у цьому разі стаття балансу «Статутний капітал» збільшується, а стаття «Неоплачений капітал» зменшується на таку саму суму); відображення частини довгострокових зобов'язань у складі поточних зобов'язань; закриття поточної заборгованості перед постачальником за отримані товари (роботи, послуги) шляхом видачі простого векселя тощо.

**Третій тип господарських операцій** впливає на актив і пасив балансу в бік збільшення, тобто валюта балансу за активом і пасивом збільшується на рівновеликі суми.

Операції третього типу проводяться в порівняно значній кількості. Вони охоплюють різноманітні ситуації і процеси виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства і завжди перебувають у динаміці. Найбільш характерними операціями цього типу є: придбання основних засобів за плату — відображення суми за договором поставки (збільшення суми за статтю «Незавершене будівництво» активу балансу і збільшення суми за статтю «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» пасиву балансу);

відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів (зміни відбуваються на тих самих статтях, що й за попередньої операції); одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (збільшення сум за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти» активу балансу і за статтею «Цільове фінансування» пасиву балансу) тощо.

**Четвертий тип господарських операцій** впливає на актив і пасив балансу в бік зменшення, тобто валюта балансу одночасно зменшується на рівновеликі суми і за активом, і за пасивом. Проти господарських операцій першого й третього типів, операцій четвертого типу проводиться значно менше. Найхарактернішими з них є: відображення зносу реалізованих, ліквідованих, переданих основних засобів; видача з каси заробітної плати працівникам (зменшується сума за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» пасиву балансу і сума за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті» активу балансу).

На кожному підприємстві, залежно від його галузевих особливостей та обсягів виробництва, щоденно здійснюється велика кількість господарських операцій. Якщо їх розглядати в цілому по підприємству, то операцій першого і третього типу відбувається близько 70%, причому кількість операцій обох цих типів є майже однаковою. Кількість операцій другого і четвертого типу теж майже однакова і в цілому на них припадає близько 30% усіх операцій.

Усі господарські операції, незалежно від типу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

### **Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань**

1. Назвати нормативні акти, що регламентують зміст й форму будови балансу, а також загальні вимоги до визначення його статей.
2. Сформулювати поняття «баланс», «актив», «пасив», «стаття», «розділ».

3. У чому полягає схематична будова балансу підприємства. Пояснити рівність активу та пасиву балансу як обов'язкову умову його складання.

4. Визначити основні бухгалтерські категорії: «необоротні активи», «витрати майбутніх періодів», «групи вибуття», «власний капітал», «забезпечення майбутніх витрат і платежів», «довгострокові зобов'язання», «поточні зобов'язання», «доходи майбутніх періодів».

5. Навести принципові відмінності між необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

6. Назвати основні типові зміни в балансі, обумовлених господарськими операціями.

## **ТЕМА 3 СИСТЕМА РАХУНКІВ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС**

3.1. Поняття рахунку бухгалтерського обліку.

3.2. Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення.

3.3. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку. План рахунків бухгалтерського обліку.

3.4. Класифікація рахунків.

### **3.1 Поняття рахунку бухгалтерського обліку**

Для оперативного управління господарською діяльністю, для контролю над змінами майна й джерел його утворення в обліку застосовується система рахунків.

**Рахунок** - це спосіб групування й поточного обліку наявності й руху однорідних господарських коштів, джерел їх формування та господарських процесів. Для кожного об'єкта обліку відкривається окремі рахунки. Так, господарські засоби обліковуються на рахунках: «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Готова продукція», «Каса» тощо.

Джерела господарських засобів обліковуються на рахунках: «Зареєстрований капітал», «Короткострокові кредити банку» та інші.

Для обліку господарських процесів призначені рахунки: «Виробництво», «Доходи від реалізації», «Собівартість реалізації» тощо.

Результат кожної зміни внаслідок господарської операції відображається на рахунку. Рахунки бухгалтерського обліку мають вигляд двосторонньої таблиці (рис. 3.1), ліву сторону якої позначають терміном «дебет», а праву - «кредит» (термін «дебет» походить від лат. *debet*, що означає «бути винним», а кредит - від лат. *credit*, тобто «вірити»). Назву рахунку пишуть посередині над таблицею.

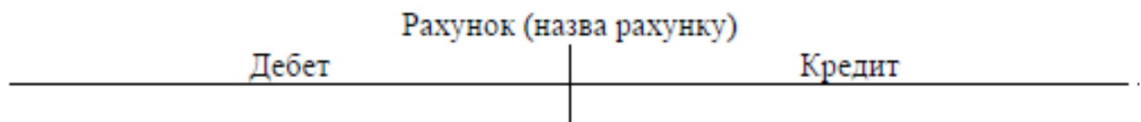


Рисунок 3.1 – Вид рахунку бухгалтерського обліку

Для позначення залишків на рахунках бухгалтерського обліку користуються терміном «сальдо» (залишок рахунку). Звичайно сальдо на початок проведення операції (на початок звітнього період) позначається як С1, а залишок на кінець проведення операцій (на кінець звітнього періоду) —С2. Маючи інформацію про початковий залишок об'єкта, що обліковується, і зміни протягом звітнього періоду, визначають його залишок на кінець звітнього періоду.

Для віддзеркалення господарських операцій на рахунках необхідне документальне підтвердження, як яке можуть бути паперові первинні документи, машинні носії, дискети і т. п., причому будь-який з них повинен мати юридичну силу.

Усі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні й пасивні. Активні рахунки призначені для обліку наявності й змін господарських засобів. Пасивні - для обліку наявності й змін джерел фінансування господарської діяльності.

На **активних рахунках** за дебетом відображають залишок господарських

засобів на початок місяця й збільшення їх, а за кредитом - зменшення засобів (рис. 3.2).

<i>Активний рахунок</i>	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо</i> – залишок засобів на початок місяця <i>Оборот</i> – збільшення засобів (+) <i>Сальдо</i> – дебетове	<i>Оборот</i> – зменшення засобів (-)

Рисунок 3.2 – Структура активного рахунку бухгалтерського обліку

Для визначення залишку на кінець звітної періоду за активним рахунком до суми початкового дебетового залишку додають суму дебетового обороту (збільшення засобів) і від отриманої суми віднімають суму кредитового обороту (зменшення засобів) (рис. 3.3).

Сальдо на кінець місяця	=	Сальдо на початок за Дт	+	Оборот за дебетом	-	Оборот за кредитом
-------------------------	---	-------------------------	---	-------------------	---	--------------------

Рисунок 3.3 – Порядок визначення кінцевого сальдо за активним рахунком

В активних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки дебетовим. Він показує наявність відповідного виду засобів на звітну дату.

Будова пасивного рахунку є дзеркальним відображенням активного рахунку. Тобто за кредитом відображають залишок джерел господарських засобів на початок звітної періоду й збільшення їх, а за дебетом - зменшення джерел засобів (рис. 3.4).

<i>Пасивний рахунок</i>	
Дебет	Кредит
<i>Оборот</i> – зменшення джерел засобів (-)	<i>Сальдо</i> – залишок джерел засобів <i>Оборот</i> – збільшення джерел засобів (+) <i>Сальдо</i> – кредитове

Рисунок 3.4 – Вид відображення даних на пасивних рахунках

На пасивному рахунку кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки кредитовим. Він показує наявність відповідного виду джерел утворення засобів на звітну дату.

### **3.2 Метод подвійного запису, його контрольне і інформаційне значення**

У системі рахунків господарські операції відображаються способом подвійного запису, згідно з яким суму господарської операції записують у певному порядку двічі: за дебетом одного рахунку та кредитом - іншого. Подвійний запис зумовлений тим, що господарські операції завжди викликають збільшення або зменшення певних видів засобів або джерел їх формування. Наприклад, операція придбання виробничих запасів призводить, з одного боку, до збільшення їх кількості, а з іншого, - до зменшення коштів на рахунках підприємства у зв'язку зі сплатою їх постачальникові за придбані запаси. Тому операцію із придбання запасів записують на двох рахунках: на одному з них відображають надходження матеріальних цінностей, а на другому - витрату коштів. Такий спосіб запису господарських операцій у системі рахунків розкриває їх економічний зміст і забезпечує контроль за використанням ресурсів.

Отже, необхідність методу подвійного запису витікає з методу балансового угруповання майна підприємства.

Слід зазначити, що складання кореспонденції рахунків розглядається на прикладах простих господарських операцій, які носять типовий і масовий характер. Їх зміст припускає, що господарська операція зачіпає дебет одного і кредит іншого рахунку, тобто в ній беруть участь тільки два рахунки.

Проте практика показує, що у фінансово-господарській діяльності мають місце такі операції, які відображаються по дебету одного і по кредиту декількох рахунків, а також по кредиту одного рахунку і по дебету декількох рахунків (складні кореспонденції).

Метод подвійного запису має велике контрольне значення, оскільки одна і та ж господарська операція в рівній сумі відображається двічі — по дебету одного і кредиту іншого рахунку. Тому у разі розбіжності сум по даній операції виявляється допущена помилка і встановлюється відповідальний за неї.

Одним із способів узагальнення даних бухгалтерських рахунків в балансі підприємства є складання оборотної відомості.

**Оборотна відомість** — це спосіб узагальнення облікової інформації, відображеної на рахунках бухгалтерського обліку. Оборотна відомість складається в кінці місяця на підставі даних рахунків про залишки (сальдо) на початок і кінець місяця і оборотах по дебету і кредиту рахунків за місяць.

У оборотну відомість записуються всі використовувані на підприємстві рахунки, при цьому на кожен рахунок відводиться один рядок. У цій відомості є три пари колонок, в яких по кожному рахунку показуються початкові сальдо, обороти по дебету і кредиту рахунку і кінцеве сальдо. При правильній організації бухгалтерського обліку обов'язково повинна бути попарна рівність підсумків в колонках, тобто підсумок дебетових початкових сальдо повинен дорівнювати підсумку кредитових початкових сальдо; підсумок дебетових оборотів по рахунку — підсумку кредитових оборотів; підсумок дебетових кінцевих сальдо — підсумку кредитових кінцевих сальдо.

Така рівність має наступне обґрунтування: рівність підсумків сальдо по дебету і кредиту рахунків на початок і кінець місяця підтверджується будовою бухгалтерського балансу, оскільки підсумок дебетових сальдо по рахівницях показує суму майна підприємства, а підсумок кредитових сальдо — сумму джерел утворення цього майна.

Попарна рівність підсумків оборотної відомості по рахунках має велике контрольне значення, бо відсутність вказаної рівності свідчить про наявність помилок в облікових записах, які необхідно виявити і виправити.

Оборотна відомість по рахунках синтетичного обліку має істотне значення і для оцінки загального стану майна і джерел його формування за звітний місяць.



Інформація оборотної відомості використовується при складанні бухгалтерського балансу підприємства.

### **3.3 Рахунки синтетичного і аналітичного обліку. План рахунків бухгалтерського обліку**

Рахунки бухгалтерського обліку бувають синтетичними і аналітичними. Групування господарських засобів, їх джерел і господарських процесів здійснюється на рахунках з більшим або меншим ступенем деталізації. Зокрема, рахунки, на яких відображаються узагальнені (синтетичні) дані про господарські засоби, джерела їх формування й процеси, називаються синтетичні (від лат. *synthesis* – об'єднання в єдине ціле окремих частин, елементів). Наприклад, на рах. «Основні засоби» відображається наявність і рух усіх основних засобів підприємства (будинків, споруд, устаткування й т.ін.), на таких рахунках облік ведеться в цілому по виду засобів у вартісному вираженні, що дає узагальнені дані по економічно однорідних групах засобів. Інформація, накопичена на синтетичних рахунках, використовується при складанні фінансової звітності, а облік, здійснюваний за допомогою синтетичних рахунків, називається синтетичним обліком.

Проте для управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, оцінки його місця в ринковій економіці, стани розрахунків з конкурентами підприємства недостатньо мати в своєму розпорядженні лише загальні показники, необхідно мати деталізовані дані по кожному постачальнику матеріалів, кожному покупцю, по видах продукції, що виробляється, по кожному працівнику підприємства і т.д. Тому в розвиток економічних угруповань синтетичних рахунків відкриваються аналітичні рахунки — деталізовані рахунки, облік на яких здійснюється як в грошовому, так і в натуральному вимірюванні. Аналітичні рахунки призначені для оперативного управління господарською діяльністю, для контролю за рухом і станом конкретних об'єктів обліку. Облік, здійснюваний за допомогою аналітичних

рахунків, називається аналітичним обліком. Прикладами аналітичних рахунків можуть бути: рахунок Цементу № 400, рахунок П. І. Краснова (менеджера) і т.п.

Субрахунки є проміжним групуванням аналітичних рахунків в межах відповідного синтетичного рахунку.

Синтетичні рахунки є рахунками I порядку, субрахунки — рахунками II порядку, аналітичні рахунки можуть бути III, IV, V і ін. порядку залежно від поставленої мети, пов'язаної з підготовкою, обґрунтуванням і ухваленням відповідних управлінських рішень або з'ясуванням положення підприємства на ринку, конкурентоспроможності продукції, що виробляється і реалізовується їм.

Аналітичні і синтетичні рахунки бухгалтерського обліку взаємозв'язані, оскільки на аналітичних рахунках відображаються ті ж види майна і джерела їх формування, господарські операції, що і на синтетичних рахунках, але по більш дробових економічних угрупованнях. Це означає, що загальні підсумкові дані аналітичних рахунків повинні бути рівні підсумковим даним відповідного синтетичного рахунку.

В даний час підприємствам дозволено вводити додаткові синтетичні рахунки і субрахунки, які допоможуть краще відображати їх фінансово-господарську діяльність. Проте деталізація облікової інформації на синтетичних рахунках, що знов вводяться, і субрахунках повинна викликатися потребою системи управління, вимогами розвитку ринкової економіки, а також повинна бути направлена на підвищення контрольних і аналітичних функцій бухгалтерського обліку.

Для отримання різносторонньої інформації, необхідної для управління і контролю, важливе значення має застосування науково обґрунтованого плану рахунків.

Під **планом рахунків** розуміють систематизований перелік рахунків, що визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою отримання інформації, необхідної для

управління і контролю.

План рахунків є директивним документом обов'язковим для всіх підприємств і організацій. В даний час в Україні існує план рахунків, який є єдиним для всіх галузей народного господарства, окрім кредитних і державних установ - План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Інструкцією Міністерства фінансів України № 291. Згідно із цим документом в Україні діють 10 класів рахунків (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Структура Плану рахунків

№ класу	Назва класу
1	Необоротні активи
2	Запаси
3	Засоби й інші активи
4	Власний капітал і забезпечення зобов'язань
5	Довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання
7	Доходи та результати діяльності
8	Витрати по елементах
9	Витрати діяльності
0	Забалансові рахунки

Структура Плану рахунків зорієнтована для потреб складання фінансової звітності. А саме, залишки рахунків: 1-3 класів – відображаються в активі балансу; 4-6 класів – відображаються в пасиві балансу; 7-9 – використовуються при складанні Звіту про фінансові результати; позабалансових – розкриваються в примітках до фінансової звітності.

Більш детально цей взаємозв'язок відображає табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	Баланс
1	Необоротні активи	Розділ I «Необоротні активи» активу
2	Запаси	Розділи II «Оборотні активи» та III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття», Звіт про рух грошових коштів
3	Кошти, розрахунки та інші активи	
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділи I «Власний капітал» і II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» пасиву, Звіт про власний капітал
5	Довгострокові зобов'язання	Розділ II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» пасиву
6	Поточні зобов'язання	Розділ III «Поточні зобов'язання і забезпечення» та IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття»
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
8	Витрати за елементами	
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансового звіту

Отже, кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

При побудові номерів (кодів) рахунків у Плані рахунків передбачено, що для синтетичних рахунків відкриваються субрахунки (рахунки другого порядку), які визначають напрямки подальшої деталізації обліку й показують, у якому розрізі необхідно групувати рахунки аналітичного обліку в межах того або іншого синтетичного рахунку. Номера (коди) синтетичних рахунків - двозначні, а субрахункам привласнені порядкові номери (коди) у межах відповідного синтетичного рахунку. Наприклад, код 103 означає:

Субрахунки третього й більш порядків підприємство вводить самостійно. Тобто кожне підприємство може відкривати необхідну кількість аналітичних

рахунків, зберігаючи при цьому перші три цифри кодів згідно з Планом рахунків.

Отже, План рахунків бухгалтерського обліку є систематизованим переліком рахунків, який забезпечує єдність накопичення та групування облікової інформації для складання звітності всіма зовнішніми та внутрішніми користувачами та її зрозумілості.

### **3.4 Класифікація рахунків**

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку, тобто групування їх за певними ознаками, допомагає процесу вивчення системи рахунків та застосуванню її на практиці.

Усі рахунки класифікують:

I. **За економічним змістом**, вона відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів.

За економічним змістом рахунки бухгалтерського обліку поділяють на дві групи:

- рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства і процесів;
- рахунки обліку джерел формування господарських засобів.

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку господарських засобів підприємства поділяються на: необоротні активи і оборотні активи.

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку джерел формування господарських засобів, поділяються на дві групи:

- рахунки обліку джерел власних засобів;
- рахунки обліку джерел залучених (позикових) засобів.

I. **За об'єктами відображення** (активні, пасивні, активно-пасивні).

II. **За рівнем узагальнення даних про господарську діяльність**

(синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки).

III. **За структурою і призначенням** (основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні та позабалансові). Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує можливість більш раціонального уявлення про показники діяльності підприємства.

**Основні рахунки** у бухгалтерському обліку застосовують перш за все для контролю за наявністю господарських засобів та джерел їх утворення, а також за їх змінами. Об'єкти, які обліковуються на цих рахунках, є основою господарської діяльності, дають повне уявлення про майновий стан підприємства, тому вони і називаються основними. До основних рахунків відносяться: інвентарні, рахунки капіталу, рахунки розрахунків.

**Інвентарні рахунки** застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів. Головне їх призначення - контроль за наявністю господарських засобів підприємства. Рахунки цієї групи умовно поділяють на *матеріальні* та *рахунки коштів*.

**Матеріальні рахунки** призначені для обліку наявності та руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. По відношенню до балансу вони є активними (рахунки 10, 11, 20, 22, 26, 28).

**Рахунки коштів** призначені для обліку грошових коштів. Вони також є активними (рахунки 30, 31, 33).

**Рахунки капіталу** використовуються для обліку джерел утворення власних засобів. Вони є пасивними (рахунки 40, 41, 42, 43).

**Рахунки розрахунків** призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість, є активними (рахунки 36, 37). Рахунки, на яких обліковується кредиторська заборгованість, є пасивними (рахунки 66, 50, 55, 51, 52, 53, 54, 68).

Окремі рахунки цієї групи є активно-пасивними (рахунки 327, 64, 65, 377), на них одночасно обліковується дебіторська і кредиторська

заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість).

**Регулюючі рахунки** призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реального розміру джерел утворення засобів. Ці рахунки поділяються на: контрарні, доповнюючі, контрарно-доповнюючі.

*Контрарні* регулюючі рахунки призначаються для зменшення оцінки засобів і джерел їх утворення. За будовою ці рахунки протилежні до рахунків, які вони зменшують. Так, якщо зменшується оцінка засобів, то самі вони є контрактивними, пасивними (рахунки 131, 132, 133), якщо зменшується величина джерел утворення засобів, то контрарні рахунки відносяться до контрпасивних і є активними. *Доповнюючі* регулюючі рахунки збільшують оцінку засобів або джерел їх утворення. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють і використовуються в аналітичному обліку.

**Операційні рахунки** призначені для відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, а саме для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Вони поділяються на: розподільчі, калькуляційні, порівняльні, транзитні.

*Розподільчі рахунки*, в свою чергу, поділяються на збірно-розподільчі та бюджетно-розподільчі. *Збірно-розподільчі* призначені для збору і розподілу витрат між об'єктами в одному звітному періоді. Ці рахунки є активними і закриваються наприкінці звітного періоду і, таким чином, вони не мають сальдо (рахунки 91, 92, 93, 94, 70, 71). *Бюджетно-розподільчі* рахунки призначені для відображення витрат і їх розподілу між окремими звітними періодами. Це активні рахунки (рахунок 39) і пасивні (рахунки 47, 69).

*Калькуляційні рахунки* призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (рахунки 23, 24, 25, 90). *Порівняльні рахунки* призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів та результатів за ними. Ці рахунки є активно- пасивними. Результат від певної операції чи процесу визначається шляхом порівняння записів за звітний період за дебетом і кредитом цих

рахунків. І на суму цього результату цей рахунок закривається (рахунок 79 «Фінансові результати»). *Транзитні рахунки* використовуються тоді, коли є необхідність акумулювати певні однорідні активи з метою їх подальшого розподілення для забезпечення контролю й управління цими активами.

До цих рахунків відносяться рахунки восьмого класу, на яких відображуються елементи витрат (рахунки 80, 81, 82, 83, 84, 85). За цими рахунками немає початкового і кінцевого сальдо, тому вони в кінці звітної періоду закриваються.

*Фінансово-результативні рахунки* використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок 44). Ці рахунки активно-пасивні, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

Усі ці групи рахунків (основні, регулюючі, операційні та фінансово-результативні) обліковують балансові об'єкти і мають назву *балансові рахунки*.

Основне призначення *позабалансових рахунків* - враховувати активи, які не належать певному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать: орендовані основні засоби, бланки суворої звітності, умовні права й зобов'язання (застава, гарантії), списана на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів (з метою відстеження можливості її відшкодування винними особами протягом трьох років), сировина, прийнята в переробку і т.ін.

Відмінні риси позабалансових рахунків:

- вони не кореспондують ні між собою, ні з балансовими рахунками;
- правило подвійному запису на них не поширюється;
- господарські операції на них відображаються одинарним записом:

тільки за дебетом або тільки за кредитом відповідного рахунку (наприклад, при прийнятті основних засобів в оренду орендар робить запис тільки за дебетом позабалансового рахунку «Орендовані необоротні активи», а при поверненні їх орендодавцеві - тільки за кредитом цього рахунку).



### **Питання для самоперевірки та контролю засвоєння знань**

1. У чому полягає призначення рахунків бухгалтерського обліку. Чому бухгалтерські рахунки мають вигляд двосторонньої таблиці.
2. Чим зумовлений факт, що сторони рахунку носять назву «дебет» та «кредит».
3. Яким чином порядок визначення кінцевого сальдо за активним рахунком відрізняється від порядку визначення кінцевого сальдо за пасивним рахунком.
4. Розкрити зміст груп рахунків бухгалтерського обліку відповідно до різних ознак їх класифікації.
5. Назвати відмінні риси позабалансових рахунків.
6. Обґрунтувати необхідність використання способу подвійного запису під час відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.
7. Визначити основні моменти будови Плану рахунків бухгалтерського обліку.

## ТЕМА 4 ПЕРВИННИЙ ОБЛІК І ЙОГО МІСЦЕ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ. ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 4.1. Значення документації та інвентаризації на підприємстві
- 4.2. Оцінювання та калькуляція.
- 4.3. Форми бухгалтерського обліку.
- 4.4. Первинний облік основних господарських процесів.

### 4.1 Значення документації та інвентаризації на підприємстві

Початком бухгалтерського обліку є сприйняття господарської операції, визначення її приналежності до об'єктів бухгалтерського обліку, а також дата реєстрації господарської операції. Формування господарських операцій здійснюється в документах.

**Документація** - це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за допомогою їх документального оформлення.

Оскільки на підприємстві здійснюється велика кількість різноманітних господарських операцій, існує множина різних за своїм змістом і формі документів. Більшість їх взаємозв'язане, і зміст одних документів витікає із змісту інших.

**Бухгалтерський документ** представляє собою письмове свідоцтво, яке підтверджує факт здійснення господарської операції, право на її здійснення або встановлює матеріальну відповідальність працівників за довірені їм цінності. Первинні господарські операції відображаються на паперових і машинних (електронних) носіях інформації.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинних носіях інформації, повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування документа (форми), код форми, дату і місце складання, назву підприємства, від імені якого складений документ, зміст і об'єм господарської операції, вимірники господарської операції, посада особи, відповідальної за ведення господарської

операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші знаки, що однозначно ідентифікують особу, яка здійснювала господарську операцію.

В залежності ох характеру операції і технології обробки даних до первинних документів можуть бути віднесені додаткові реквізити.

При складанні документів на машинних носіях інформації підприємства, установи зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їхні копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів і своїх клієнтів.

Первинні документи повинні бути складені у момент здійснення операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після закінчення операції.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для віддзеркалення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, приведених в документах, несуть осіб, які склали і підписали ці документи.

Бухгалтерські документи класифікуються по наступних ознаках: призначенню, порядку складання і способу обхвату операцій.

Інформація, що міститься в первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного обліку. Облікові реєстри - це спеціальні форми документів у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, призначені для систематизації, групування й накопичення даних первинних документів. Порядок здійснення записів у реєстрах бухгалтерського обліку, створення первинних документів, зберігання документів, реєстрів і звітів регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (Наказ МФУ № 88 від 24.05.95 р.).

Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією. Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення і нагромадження інформації облікові реєстри.

У бухгалтерському обліку за зовнішнім виглядом використовують такі облікові реєстри: книги, журнали, відомості, картки, окремі аркуші. За обсягом

змісту облікові реєстри поділяються на реєстри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані.

Після обробки первинні документи і облікові реєстри, звітність підлягають обов'язковій передачі в архівне зберігання. Термін збереження первинних документів, облікових реєстрів, звітності в архіві підприємства визначається Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

**Інвентаризація** - це перевірка активів і зобов'язань підприємства, в ході якої зіставляються і документально підтверджуються їх фактична наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавству України. Інвентаризація проводиться шляхом перерахунку, вимірювання, зважування, а також звірки розрахунків на підставі документів.

Таблиця 4.1 – Основні характеристики інвентаризації

Характеристика	Пояснення
Види	повна (інвентаризація всіх активів і зобов'язань); часткова (інвентаризація окремих активів або зобов'язань); планова (згідно із заздалегідь складеним планом); позапланова (за наказом керівника або контролюючих органів)
Причини розбіжностей, можливих в облікових даних	помилки в облікових записах з вини бухгалтера або оператора обчислювальної техніки; помилки обчислювальної техніки; природні втрати; стихійні лиха, пожежі; крадіжки й інші неправомірні дії
Проведення інвентаризації обов'язкове	перед річним звітом; у випадку зміни форми власності підприємства; при стихійних лихах, пожежах; при встановленні фактів крадіжок, зловживань, псування; за розпорядженням судово-слідчих органів; під час ліквідації підприємства
Порядок проведення	здійснюється постійно діючою або робочою комісією. Результати оформляються порівняльною відомістю або актом інвентаризації

Регулювання інвентаризаційних різниць	під час інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності між фактичними наявністю й обліковими даними у вигляді надлишків або нестачі. Надлишки зараховуються в дохід підприємства; нестачі відносять або на винних осіб, або - у межах природних втрат - на витрати основної діяльності; або - якщо винні не встановлені або нестача виникла в результаті стихійних лих, крадіжок і т.ін. - в обліку їх відносять до інших операційних витрат
---------------------------------------	---

Порядок і строки проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків.

#### 4.2 Оцінювання та калькуляція

Бухгалтерський облік відображає велику кількість різних об'єктів (коштів, джерел їх формування, господарських процесів), для узагальнення яких потрібен єдиний вимірник – оцінка.

**Оцінка** – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. У результаті грошової оцінки підприємство визначає загальну вартість основних і обігових коштів, які перебувають у його розпорядженні, і контролює їх використання.

Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку:

- господарські засоби, їх джерела та господарські процеси. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, який проголошує: вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, а саме у грошовій одиниці України – гривні.

Оцінка господарських засобів (активів) та їх джерел (капіталу та зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови.

Вона необхідна у процесі господарської діяльності:

- при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань;
- при здійсненні таких операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, переоцінка активів тощо.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки основні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: реальність (адекватність) оцінки, адекватність оцінки, єдність оцінки.

П(С)БО передбачають можливість декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі базові оцінки:

- історична собівартість;
- поточна собівартість;
- вартість реалізації (погашення);
- теперішня вартість.

**Калькуляція** є способом угруповання витрат і визначення собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг, придбаних матеріальних цінностей.

Об'єктами калькулювання собівартості виробництва продукції є витрати виробництва, які реально виникають і які згруповані за відповідними ознаками для формування показників собівартості.

Результатом калькулювання є складання калькуляції, що є розрахунком витрат на одиницю виробленої продукції.

Калькулювання активно використовується як в бухгалтерському так й управлінському обліку.

В бухгалтерському обліку калькулювання є основним методичним прийомом для правильної та достовірної оцінки витрат на виробництво готової продукції та незавершеного виробництва, які відображаються у фінансовій звітності.

В управлінському обліку калькулювання використовують для досягнення наступних цілей:

- встановлення рівня беззбитковості ціни, тобто яку ціну на продукцію або послуги слід встановити, щоб підприємство могло відшкодувати понесені витрати;

- контролю витрат у виробництві, тобто який підрозділ використовує ресурси найефективніше;

- розрахунку прибутковості, рентабельності й прибутковості носіїв витрат. Наприклад, якщо облік носіїв витрат здійснюється за окремими замовниками, то який замовник приносить підприємству найбільшу частку прибутку.

Від структури калькуляції залежить порядок калькуляційного обліку, система планових розрахунків і характеристика одержуваної в результаті інформації про собівартість продукту. При цьому ступінь розкриття витрат в калькуляції залежить від точності виділення в ній окремої статі.

Існують такі варіанти побудови калькуляцій:

- за економічними елементами витрат (що витрачено);
- за статтями собівартості (куди витрачено);
- комбінований, включає групування витрат за елементами і статтями собівартості.

При калькуляції собівартості за економічними елементами застосовують п'ять комплексних статей:

- матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів і попутної продукції) – вартість сировини і матеріалів, напівфабрикатів, робіт виробничого характеру, палива і енергії;

- витрати на оплату праці – основна і додаткова зарплата;

- відрахування на соціальні заходи – відрахування на соціальне і пенсійне страхування;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів;
- інші витрати – орендна плата, обов'язкові страхові платежі, відсотки по кредитах банків, податку, що включаються в собівартість продукції, ремонт основних засобів і т.д.

Якщо для побудови калькуляції використовують статті собівартості, то калькуляційний лист складатиметься з 10 – 12 елементів:

- сировина і основні матеріали;
- напівфабрикати власного виробництва;
- попутна продукція і зворотні відходи (віднімається);
- допоміжні й таропакувальні матеріали;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування;
- загальновиробничі витрати.

Цей перелік не є вичерпним і може бути доповнений, виходячи із специфіки галузі.

Оскільки калькулювання направлене на виявлення собівартості продукції, одержаної в процесі виробництва, то об'єктами калькуляції є види продукції, напівфабрикатів (деталей, вузлів) різного ступеня готовності, робіт і послуг, за якими здійснюється розрахунок собівартості.

Об'єкти калькуляції безпосередньо пов'язані з калькуляційними одиницями, які можна підрозділити на групи, виходячи з: натуральних, умовно-натуральних, приведених, експлуатаційних, вартісних і тимчасових калькуляційні одиниць.



Перераховані елементи методу бухгалтерського обліку функціонують у взаємозв'язку і представляють характеристику бухгалтерського обліку, його відмінність від інших видів господарського обліку.

### 4.3 Форми бухгалтерського обліку

Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є застосування найефективнішої форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певну систему взаємозв'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту, що обумовлює послідовність і способи облікових записів.

Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є:

- зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів,
- взаємозв'язок реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, послідовність і техніка облікової реєстрації.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, вживаними на підприємствах і в організаціях, є: меморіально-ордерна, Журнал-головна, журнально-ордерна і автоматизована (комп'ютерна).

**Меморіально-ордерна (контрольно-шахова) форма** бухгалтерського обліку характеризується тим, що на підставі оформлених і оброблених документів (первинних або згрупованих) складають меморіальні ордери. У них робиться посилання на документ, що послужив підставою для записів (або стисло висловлюється зміст операції), його номер і дата складання, указуються кореспондуючі рахунки і сума. Це сприяє впорядкуванню записів.

Меморіальні ордери складаються як на один документ, так і на групу однорідних документів. Меморіальні ордери реєструються в Реєстраційному журналі (реєстр хронологічного обліку). Реєстраційний журнал призначений для забезпечення збереження меморіальних ордерів, а також для подальшої

перевірки повноти і правильності облікових записів на синтетичних рахунках. Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують в Головну книгу, що є систематичним регістром синтетичного обліку. Рахунки Головної книги будуються за шаховим принципом. Така побудова Головної книги забезпечує контроль кореспондуючих рахунків, дозволяє аналізувати господарські обороти за даними рахунків синтетичного обліку.

В кінці місяця, підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунку, визначають залишки і складають оборотну відомість. При цьому побудова рахунків Головної книги дозволяє скласти оборотну відомість по синтетичних рахівницях не тільки простої, але і шахової форми.

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть на картках, а касових операцій — в Касовій книзі. Записи в регістри аналітичного обліку роблять на підставі первинних документів, прикладених до меморіального ордеру. Після закінчення місяця підраховують підсумки і складають оборотні відомості по рахунках аналітичного обліку. Після звірки записів за даними рахунків складають баланс і інші форми звітності.

Перевагами цієї форми бухгалтерського обліку є те, що використання меморіальних ордерів сприяє впорядкуванню систематичного обліку, а звірка дебетових і кредитових оборотів по рахівницях Головної книги з оборотом Реєстраційного журналу дає можливість перевірити повноту і правильність облікових записів. Проте при певних перевагах меморіально-ордерна форма має значний ряд істотних недоліків, що істотно знижують її використання на підприємствах і в організаціях.

Форма бухгалтерського обліку **Журнал-головна** є спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми і використовується на невеликих за об'ємом діяльності підприємствах і в установах, план рахунків яких передбачає незначну кількість рахунків синтетичного обліку (малі і середні підприємства, бюджетні установи і ін.). Свою назву ця форма одержала від основного її регістра синтетичного обліку — книги Журнал-головна.

Особливістю цієї форми бухгалтерського обліку є поєднання хронологічного і систематичного обліку по синтетичних рахунках в одному комбінованому реєстрі — книзі Журнал-головна, що поєднує в собі Реєстраційний журнал і Головну книгу. У лівій частині книги (перші чотири графи) ведуть хронологічну реєстрацію господарських операцій, оформлених відповідними документами. Ця частина книги замінює Реєстраційний журнал. Права частина книги розділена на ряд подвійних граф і призначена для систематизації зареєстрованих господарських операцій по дебету і кредиту відповідних синтетичних рахунків. Ця частина книги замінює Головну книгу.

Кожну господарську операцію (на підставі відповідних документів або меморіальних ордерів) записують у відповідному рядку книги Журнал-головна три рази: у графі оборотів, по дебету одного і кредиту іншого рахунку. В кінці місяця підраховують підсумки загальної суми обороту, а також дебетових і кредитових оборотів синтетичних рахунків.

Аналітичний облік ведуть на картках або в книгах. Господарські операції в них відображають на підставі відповідних документів, прикладених до меморіального ордера. В кінці місяця за даними аналітичних рахунків складають оборотні відомості, підсумки яких звіряють з даними відповідних синтетичних рахунків в книзі Журнал-головна. Після перевірки правильності записів на рахунках складають баланс і інші форми звітності.

Основною перевагою форми Журнал-головна є простота і наочність записів в синтетичному обліку. Проте при використуванні великої кількості синтетичних рахунків ця форма втрачає наочність записів.

**Журнально-ордерна форма** бухгалтерського обліку базується на широкому використуванні системи накопичувальних реєстрів — журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них.

Записи в журнали-ордери (основні реєстри) здійснюють безпосередньо на підставі виконавчих документів по мірі їх обробки (без складання меморіальних ордерів). У журналах-ордерах хронологічний і систематичний облік суміщені. Звідси зрозуміла і назва цих реєстрів: вони одночасно служать

журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні обороти журналів-ордерів в розрізі кореспондуючих рахунків замінюють собою меморіальні ордери).

Журнали-ордери для попередження повторних записів побудовані за кредитовою ознакою: всі операції відображають по кредиту даного синтетичного рахунку і дебету кореспондуючих з ним рахунків. Кредитова ознака узята в основу побудови журналів-ордерів тому, що кредит рахунку в більшості випадків показує як би початок руху засобів, звідки вони поступають, а дебет — його закінчення, тобто куди засоби використані.

Записи господарських операцій в журналі-ордері здійснюються за шаховим принципом: у один робочий прийом суму операції записують одночасно по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. Це дозволяє значно скоротити кількість облікових записів, зменшити об'єм облікової роботи і підвищити якість самого обліку.

В кінці місяця по кожному журналу-ордеру підраховуються обороти. Місячні обороти журналів-ордерів переносять в Головну книгу, призначену для узагальнення даних поточного обліку журналів-ордерів. Для кожного синтетичного рахунку в книзі відводиться окрема сторінка, а для запису місячних оборотів — окремий рядок. Кредитові обороти журналів-ордерів в Головну книгу переносяться загальним підсумком; дебетові обороти рахунків записуються окремими сумами з різних журналів-ордерів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту). Таким чином, журнали-ордери і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнену кореспонденцію по дебету і кредиту кожного рахунку.

В кінці місяця по кожному синтетичному рахунку Головної книги виводять залишок, який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають баланс.

Однією з істотних переваг журнально-ордерної форми обліку є пристосованість облікових реєстрів для складання звітності. Для цього

завчасно в журналах-ордерах передбачається перелік показників звітності, в розрізі яких і здійснюється поточний облік.

**Комп'ютерна форма** бухгалтерського обліку. Упровадження в обліковий процес комп'ютерної техніки зумовило заміну паперових носіїв інформації технічними з доданням їм, згідно Положенню про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку (затвердженому наказом Мінфіну України від 24.05.95 № 88), юридичної сили. Первинна інформація про господарські операції вводиться в комп'ютерну систему програмістом або самим бухгалтером, який здійснює візуальний і машинний контроль, веде діалог, виправляє помилки, обробляє за допомогою комп'ютера інформацію; за допомогою друкуючого пристрою одержує відповідні машинограми (документів, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, оборотних і сальдових відомостей, звітних форм). Документи і машинограми для додання ним юридичної сили повинні відповідати вимогам стандартів і бути закодованими згідно із затвердженою системою кодифікування. Підписи осіб, відповідальних за достовірність інформації, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, дозволяючи однозначно ідентифікувати особу, що здійснила операцію, і виключає можливість користування чужими кодами.

Таким чином, система обліку, що базується на використуванні сучасної обчислювальної техніки, є особливою формою бухгалтерського обліку, що відповідає сучасним вимогам управління і забезпечує: поєднання документації і реєстрації облікової інформації, зниження трудомісткості обліку з одночасним підвищенням достовірності і оперативності інформації; інтеграцію всіх видів обліку — оперативного, бухгалтерського, статистичного; своєчасне представлення інформації, необхідної для управління.

Малі підприємства самостійно обирають форму бухгалтерського обліку, виходячи з потреб свого виробництва і управління, їх складності і чисельності працюючих. Підприємствам, зайнятим в матеріальній сфері виробництва, рекомендується використовувати облікові реєстри, передбачені журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку. Підприємства торгівлі,

громадського харчування і постачальницько-збутові організації використовують скорочену журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку.

#### **4.4 Первинний облік основних господарських процесів**

**Облік процесу постачання.** Необхідною передумовою успішного здійснення виробничого процесу, як головної ланки діяльності підприємств, є наявність та раціональне використання предметів праці. Саме з них виготовляється відповідна продукція і вони, будучи її матеріальною основою, відіграють найважливішу роль у здійсненні цього процесу взагалі.

У господарській діяльності підприємств використовуються різні види предметів праці. До них належать сировина й матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та ін. Для обліку кожного виду вказаних матеріальних цінностей відведено в плані рахунків окремих синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок є активним. На дебеті його відображають надходження матеріалів, а на кредиті — їх списання. Сальдо за цим рахунком завжди є дебетовим і показує наявність відповідних видів товарно-матеріальних цінностей на кінець звітної періоду.

Вартість, за якою придбано виробничі запаси, називається купівельною. Крім того, підприємство несе витрати для транспортування цих матеріалів, виконання вантажно-розвантажувальних та інших робіт. Ці витрати називаються транспортно-заготівельними. Якщо їх додати до купівельної вартості відповідних предметів праці, то це і буде їх фактична вартість.

*Основними завданнями* обліку процесу постачання предметів праці є забезпечення інформації про кількість і вартість одержаних видів матеріальних цінностей, контроль за станом запасів та відповідність їх чинним нормативам, контроль за правильним зберіганням та раціональним їх використанням, за визначенням фактичної вартості придбаних та списаних виробничих запасів.

У господарській діяльності підприємств використовується досить широка номенклатура матеріалів, яка нерідко нараховує тисячі назв. За таких умов

досить трудомістким є визначення фактичної вартості кожного виду матеріалів. У зв'язку з цим у поточному обліку матеріали обліковують за купівельними (оптовими) або планово-обліковими (незмінними протягом року) цінами і на окремому аналітичному рахунку до кожної групи виробничих запасів обліковують транспортно-заготівельні витрати або відхилення від облікових цін. Унаслідок цього на синтетичному рахунку виробничі запаси будуть відображені за фактичною вартістю, а в аналітичному обліку окремо за складовими частинами: купівельною вартістю і транспортно-заготівельними витратами.

**Облік процесу виробництва.** Процес виробництва відбиває, з одного боку, процес споживання засобів виробництва та живої праці, що становить виробничі витрати підприємства, а з другого — виготовлення продукції, виконання робіт чи надання певних послуг як матеріального втілення понесених виробником витрат.

Усі витрати, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, становлять її виробничу собівартість. Для визначення її здійснюється аналітичний облік витрат на виробництво. Аналітичні рахунки відкривають за видами виготовленої продукції, виконуваних робіт чи послуг. За способом віднесення витрат на конкретні об'єкти (аналітичні рахунки) вони поділяються на прямі й непрямі.

Прямі — це такі витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукції: в момент їхнього здійснення їх відносять на собівартість цієї продукції і відображають безпосередньо (прямо) в складі витрат з її виробництва.

Непрямі витрати пов'язано з роботою господарських підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції. Ці витрати в поточному обліку відображаються на окремих рахунках і лише після завершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно встановленій базі.

Облік прямих витрат на виробництво здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а для обліку непрямих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Облік процесу виробництва на вказаних рахунках ведеться з метою здійснення контролю за виконанням завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її фактичної собівартості.

На аналітичних рахунках виробництва в поточному обліку протягом місяця відображають лише прямі витрати, а в кінці місяця на них відносять і непрямі витрати в порядку їх розподілу. Отже, на дебеті рахунків виробництва відображають всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. На кредиті цих рахунків відображають витрати, які ввійшли в собівартість закінченої продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю. Сальдо цих рахунків може бути лише дебетовим і воно показує витрати, що відносяться до незакінченої продукції, тобто відображає вартість незавершеного виробництва. На аналітичних рахунках витрати відображають у розрізі їх окремих видів — статей, перелік котрих визначається типовими положеннями окремо для кожної галузі. Така побудова аналітичних рахунків забезпечує необхідну інформацію для здійснення контролю та аналізу.

За даними аналітичних рахунків визначають (калькулюють) собівартість кожного окремого виду виробленої продукції.

Непрямі витрати обліковують за групами в розрізі встановленої номенклатури статей, що уможливорює контроль за їх рівнем, дотримання встановленого кошторису цих витрат та визначення загальної їх суми за звітний період. У кінці звітнього періоду непрямі витрати розподіляють між видами виробництва пропорційно сумі оплати праці чи всім прямим витратам, віднесеним на виробництво відповідних видів продукції, як це передбачено галузевими положеннями.

**Облік процесу реалізації.** Реалізація продукції, робіт і послуг є важливим і завершальним етапом кругообігу засобів підприємства. Тут натуральна їхня форма набирає характеру грошової.



Основними завданнями обліку процесу реалізації є забезпечення інформації про обсяг реалізованої продукції в розрізі її окремих видів та виявлення фінансових результатів як щодо підприємства в цілому, так і щодо окремих видів продукції, а також забезпечення контролю за формуванням повної собівартості проданої продукції та рівнем реалізаційних цін.

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого — проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника — виробничу собівартість, іншу — для покупця (ціну реалізації). Облік процесу реалізації відображується на рахунках класу 7 і 9. На дебеті рахунків класу 9 відображують виробничу собівартість реалізованої продукції, витрати при реалізації продукції (рахунки 90, 93, 92), а на кредиті рахунків класу 7 (рахунок 70, 71, 72 та ін.) — її реалізаційну вартість, суму виручки. При цьому на дебеті цих рахунків (класу 7) відображують податки, що підлягають оплаті, та вирахування з доходів, як-от: знижки, надані покупцеві, повернення ним уже оплачених товарів і ін. Порівнювання цих двох оцінок продукції дає змогу визначити фінансовий результат від її реалізації (рахунок 79).

Готова продукція на промислових підприємствах щоденно, чи з певною періодичністю протягом місяця, надходить з виробництва. У цей же період її відпускають (реалізують) відповідним покупцям за встановленою конкретною ціною.

Оскільки готова продукція в поточному обліку відображається за плановою собівартістю, то на кінець місяця виникає необхідність розрахувати та списати відхилення фактичної собівартості від планової щодо реалізованої частини продукції.

## **Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань**

1. Навести основні аспекти використання вартісної оцінки в процесі діяльності підприємств.
2. Перелічити вимоги, що висуває теорія бухгалтерського обліку до оцінки.
3. Охарактеризувати економічні, експертні, статистичні та страхові (актуарні) грошові оцінки.
4. Навести характеристику порядку оцінки різних об'єктів обліку.
5. Розкрити сутність категорій: «калькулювання», «об'єкти калькулювання», «калькуляційний облік».
6. Обґрунтувати, в чому полягає значення документів в бухгалтерському обліку та управлінні діяльністю підприємства.
7. Назвати вимоги до змісту та оформлення документів. Які реквізити документів є обов'язковими.
8. Навести визначення облікових реєстрів та охарактеризувати реєстри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані реєстри.
9. Охарактеризувати сутність та види інвентаризації.
10. Назвати найбільш поширені сучасні форми бухгалтерського обліку.
11. Охарактеризувати особливості організації первинного обліку процесу постачання.
12. Охарактеризувати особливості організації первинного обліку процесу виробництва.
13. Охарактеризувати особливості організації первинного обліку процесу реалізації.
14. В чому полягають відмінності між процесами постачання, виробництва та реалізації? Як вони впливають на загальні фінансові показники підприємств?

## **ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

### **ТЕМА 5 МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 5.1. Управлінський облік: поняття і призначення.
- 5.2. Предмет і об'єкти управлінського обліку.
- 5.3. Метод та методичні прийоми управлінського обліку.
- 5.4. Принципи управлінського обліку.
- 5.5. Організація та сучасні моделі управлінського обліку.

#### **5.1 Управлінський облік: поняття і призначення**

Управління сучасним підприємством немислимо без чіткого усвідомлення «картини» щоденного, а іноді навіть щохвилинного стану підприємства. У свою чергу, «картину» практично неможливо отримати без використання спеціалізованих методів, що реалізують не лише облікові методології, але і планування виробничо-логістичної діяльності, моделювання реальних комерційних і облікових ситуацій і, звичайно, обрахунок і управління собівартістю відповідно до сучасних вимог управління.

Реалізація таких завдань привела до створення абсолютно нової моделі обліку для комерційного підприємства — моделі, орієнтованої більше на «економічне» управління підприємством, ніж на реалізацію фінансового, податкового, корпоративного або інших видів «приватного» обліку. Такий облік зазвичай називається «управлінським», до нього близька і німецька концепція «контролінгу» (у його сучасному розумінні), яку треба відрізнити від «контролінгу», прийнятого в практиці англосовітських країн.

**Управлінський облік** в широкому значенні цього слова — це система організації, збору і агрегації облікових даних, спрямована на рішення конкретної управлінської задачі.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» управлінський облік входить до складу системи бухгалтерського обліку нарівні з фінансовим обліком.

Природно, необхідно визначити, які ж дані повинні збиратися в системі управлінського обліку. Відповідь на це питання дає поняття «Економічно значимі дані» (ЕЗД) або дані, що характеризують «економічно значимі факти», до яких відносяться:

1. Дані, що фіксують «факти господарської діяльності», що звично для будь-яких форм обліку. Різниця тільки в тому, що рівні деталізації таких даних, скажімо, для фінансового обліку і для економічного кардинально розрізнятимуться. Простий приклад: у багатьох невеликих магазинах для фінансового обліку досить пробитого чека, а ось для управлінського — ведеться детальний реєстр продажів в 1С або іншій програмі.

2. Планові/прогнозні дані, або показники. Важливість цієї категорії даних обґрунтовується тим, що уся сучасна комерційна діяльність має плановий характер, відповідно планові дані також необхідно враховувати.

3. «Зовнішні» дані, використовувані в комерційній діяльності: курси валют, біржові котирування, маркетингові дані за цінами пропозиції конкуруючих товарів або за закупівельними списками.

**Компоненти управлінського обліку** можна визначити таким чином:

- система організації даних — це та інформація, яку треба зібрати, щоб вирішити управлінське завдання;

- система збору даних визначає, як і коли треба отримати необхідну інформацію для використання в обліку, тобто «регламенти» збору даних;

- система агрегації даних — це звіти і представлення, які треба сформулювати на підставі зібраних даних і які використовуватимуться співробітниками компанії.

У зв'язку з ростом потреби в інтеграції різнорідних і таких, що мають різні виміри даних (фінансових і нефінансових, кількісних і якісних, фактичних і планових і навіть прогнозних) виникла необхідність розширеного тлумачення

поняття «підприємство», що виходить за рамки однієї юридичної особи, що розглядає обліковий процес в концепції логістичного ланцюжка, тобто процесу доставки товару кінцевому споживачеві, що охоплює усіх учасників, або навіть ширше.

При такому підході до **компетенції «управлінського обліку»** відноситься уся система організації управління бізнесом в цілому, включаючи систему оцінки діяльності підрозділів і функціональних блоків, стратегічне управління і управління людськими ресурсами, тобто більшою мірою управлінські технології.

Виходячи з вищесказаного, можна дати наступне функціональне визначення суті «управлінського обліку» :

**Управлінський облік** — це процес ідентифікації, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і надання інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінки і контролю господарської діяльності, оптимального використання ресурсів підприємства, контролю за повнотою їх обліку, а також вибір найкращої стратегії компанії.

Цей підхід в точності відповідає сучасній світовій практиці.

Виходячи з функціональної суті «управлінського обліку» можна виділити наступні **завдання управлінського обліку** пов'язані є підготовкою інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей реалізації завдань підприємства.

Таким чином, на базі інформації управлінського обліку вирішуються:

- **оперативні завдання**, такі як визначення беззбиткового обсягу виробництва, планування асортименту і структури продукції, що випускається, ухвалення рішень по ціноутворенню і т. п.

- **завдання перспективного характеру**, тобто довгострокові, що мають, стратегічне значення. Наприклад, ухвалення рішень про реструктуризацію бізнесу, доцільності освоєння нових видів продукції і т. п.

#### **Функції управлінського обліку:**

- інформаційна - забезпечення керівників різних рівнів управління обліковою інформацією, необхідною для ефективнішого планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- контрольна - контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

- прогнозна - інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

- аналітична - інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

- комунікаційна - управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем, основною метою якої є досягнення стратегічних цілей підприємства.

## 5.2 Предмет і об'єкти управлінського обліку

**Предметом управлінського обліку** є сукупність процесів виробничо-господарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень на всіх етапах управління.

Зміст предмету розкривають його численні **об'єкти**, які можна об'єднати в *дві групи*:

- виробничі ресурси, що забезпечують доцільну працю людей в процесі господарської діяльності підприємства;

- господарські процеси і їх результати, складові в сукупності виробничу діяльність підприємства.

До складу **виробничих ресурсів** входять:

- основні фонди - засоби праці (машини, устаткування, виробничі будівлі), їх стан і використання;

- нематеріальні активи - об'єкти довгострокового вкладення (право на землю, товарні знаки), їх використання і стан;

- матеріальні ресурси - предмети праці, які призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці.

Ці ресурси в управлінському обліку представлені в якості виробничих ресурсів на складах, в коморах цехів і на ділянках, складах виробничого відділу. Вони включають сировину, трудові ресурси, які має в розпорядженні підприємство на даний момент, і результат праці.

До **другої групи** об'єктів управлінського обліку відносяться наступні види діяльності :

- **постачальницько-заготівельна** - придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами і виробничим устаткуванням із запасними частинами, призначеними для його утримання і

ремонту, а також маркетингова діяльність, яка пов'язана з постачальницькими процесами;

– **виробнича** - процеси, що обумовлені технологією виробництва продукції і складаються з основних і допоміжних операцій; операції по вдосконаленню продуктів, що випускаються, і розробці нових;

– **фінансово-збутова** - маркетингові дослідження і операції по формуванню ринку збуту продукту; безпосередньо збутові операції, включаючи упаковку, транспортування та інші види робіт; операції, які сприяють росту обсягу продажів, починаючи від реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків із споживачами; контроль якості продукції, що випускається;

– **організаційна** - створення організаційної структури підприємства, виділення з системи підприємства функціональних відділів, служб, цехів, ділянок; організація інформаційної системи на підприємстві з прямою і зворотним зв'язком, який відповідає вимогам внутрішніх зв'язків між структурними підрозділами, різними рівнями управління.

### 5.3 Метод та методичні прийоми управлінського обліку

Під **методом управлінського обліку** розуміється сукупність прийомів і способів оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, що відповідають специфіці та потребам системи контролю і управління діяльністю підприємства.

Специфічною особливістю управлінського обліку є широке використання інструментарію інших наук та галузей знань.

Особливості методу управлінського обліку:

– забезпечення вибору таких варіантів дій, які б сприяли скороченню затрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів, а отже зростанню доходів;

– безперервне впровадження удосконалень на всіх етапах життєвого циклу продукції;



– систематичне зіставлення вартості кожної функції затрат з вигодами, отриманими внаслідок здійснення цих затрат;

– забезпечення удосконалення тільки тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

Наприклад, в ньому широко застосовується обліковий інструментарій.

До складу спеціалізованих елементів методу управлінського обліку, які використовуються для вирішення певного виду управлінських завдань можна віднести:

– **при процесі бюджетування**: методи планування фінансово-збутової діяльності; визначення точки критичного обсягу виробництва; трансфертне ціноутворення; бюджетування та нормування затрат; ABC-метод, ланцюг цінності, бізнес-планування.

– **при процесі обліку**: різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості (стандарт-кост; директ-костинг; нормативний метод; облік за центрами затрат і центрами відповідальності; калькулювання за операціями (функціями); калькулювання за процесами; калькулювання за замовленнями);

– **при процесі контролю**: аналіз нормативних та фактичних показників, оцінка ступеня вкладу окремих центрів відповідальності в кінцевий фінансовий результат.

– **при процесі аналізу**: імітаційне моделювання; лінійне програмування; аналіз відхилень від стандартних затрат виробництва; функціонально-вартісний аналіз; метод сегментного аналізу; аналіз порога рентабельності; аналіз динаміки затрат виробництва; технологічний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; метод «вищої -нижчої» точок; метод візуального пристосування; спрощений статистичний аналіз; метод ланцюгових підстановок; аналіз коливань затрат під впливом різних чинників; метод найменших квадратів.

– **при процесі прийняття управлінських рішень**: оптимальне використання ресурсів за наявності обмежень; прийняття рішень в умовах

невизначеності; лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; прийняття альтернативних рішень: доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами, які нижчі звичайних; «виробляти чи купувати»; оптимізація розміру замовлення; оптимізація партій замовлення; оптимізація використання потужностей; інвестиційні рішення; оновлення асортименту.

У результаті здійснення управлінського обліку складається **внутрішня звітність** - це динамічна система форм узагальненої інформації у розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності, яка повинна бути тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями, організацією виробництва та інформаційними потребами управлінської ланки.

#### **5.4 Принципи управлінського обліку**

До принципів управлінського обліку відносяться:

**Принцип методологічного плюралізму** означає, що багато економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної із них окремо.

**Орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства.** Приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи усі можливі альтернативи на різних рівнях управління, слід пріоритетними вважати стратегічні цілі підприємства.

**Принцип результативності.** Приймаючи рішення, при здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно зіставляти затрати з отриманим доходом, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати.

**Принцип відповідальності за прийняття рішень передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа.**

**Принцип комплексності** свідчить про те, що управлінський облік базується на комплексній інформації незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла і яка вона: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи не фінансова.

**Принцип «різна собівартість для різних цілей»** ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей.

**Принцип економічності** означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання.

## **5.5. Організація та сучасні моделі управлінського обліку**

Організація управлінського обліку є внутрішньою справою підприємства, що дозволяє керівництву самостійно вирішувати питання:

- як класифікувати витрати;
- наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язувати з центами відповідальності;
- як вести облік фактичних і планових (нормативних), повних і часткових (змінних, прямих, обмежених) витрат.

Етапи організації системи управлінського обліку:

### **1 етап – методологічний:**

- обирається модель управлінського обліку;
- визначаються об'єкти управлінського обліку;
- вибираються методи обліку витрат.

### **2 етап – технічний:**

- обирається склад регістрів аналітичного обліку;
- обираються форми внутрішньої звітності.

### **III етап – організаційний:**

- розподіляються обов'язки між працівниками.

При обранні найбільш простішої для впровадження на підприємстві моделі управлінського обліку проводять аналіз сучасних базових моделей такого обліку які класифікуються за різними ознаками:

а) ширина охоплення інформацією:

**систематичний облік** – базується на регламентації складу затрат, засобів реєстрації, ідентифікації, групування, представлення звітності;

**проблемний облік** – формує інформацію про економічну, технологічну, конструкторську, організаційну підготовку виробництва; про ціни та , реалізацію продукції тощо.

б) за формою зв'язку рахунків управлінської і фінансової бухгалтерії:

**інтегрована система** взаємозв'язку рахунків управлінського і фінансового обліку ґрунтується на побудові плану рахунків, об'єднуючого рахунки управлінського і фінансового обліку. Така система базується на функціональній ознаці класифікації рахунків: виробничі рахунки, рахунки адміністративних і збутових витрат, рахунки витрат і доходів від інвестиційної і фінансової діяльності. Прикладом побудови інтегрованої системи рахунків управлінського і фінансового обліку є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування».

**автономна система обліку** передбачає повну автономію управлінського обліку від фінансового обліку. Взаємозв'язок між ними здійснюється тільки за допомогою системи розподільних рахунків (розподіл первинних витрат і доходів за елементами).

Для такої системи характерні наступні риси:

- десяткова система кодування рахунків;
- поділ рахунків на балансові, фінансові рахунки витрати – випуск, забалансові рахунки, спеціальні рахунки управлінської бухгалтерії;
- метод обліку орієнтований на постійне зіставлення витрат і фінансового результату (за виробами, сегментами діяльності, центрами відповідальності);

– використання спеціальних синтетичних рахунків "Відхилення від спеціально встановленої собівартості і нормативних витрат" і "Відхилення, виявлені при бухгалтерській обробці даних", що дозволяють виявити відхилення у виробничому процесі і відхилення, які включаються в собівартість, виявлені при інвентаризації.

Перевагами автономної системи управлінського обліку є:

– можливість удосконалення системи обліку завдяки посиленню аналітичної даних управлінського обліку (у розрізі місць виникнення витрат, видів продукції, розрядів покупців);

– посилення контрольних функцій завдяки введенню спеціальних рахунків-екранів, що відображають взаємозв'язок між даними фінансового і управлінського обліку;

– можливість отримання постійної інформації у вигляді сум покриття (за системою неповної собівартості) і прибутку (за системою повної собівартості) в розрізі центрів відповідальності, видів продукції, сегментів діяльності;

– можливість інтеграції методів директ-костінгу і стандарт-косту за допомогою спеціальних рахунків відхилень і поділів в обліку змінних і постійних витрат;

– можливість здійснення групування витрат за статтями в розрізі зовнішніх і внутрішніх сегментів діяльності, центрів відповідальності і прибутку (на рахунках управлінського обліку).

Недоліком автономної системи обліку є трудомісткість ведення управлінського обліку, що пов'язано з необхідністю виконання двох планів рахунків: фінансового і управлінського обліку

в) за оперативністю обліку витрат:

– підсистеми обліку минулих (фактичних) витрат;

– підсистеми обліку стандартних (нормативних) витрат (стандарт-кост);

г) за повнотою відображення витрат в обліку:

– системи обліку повних витрат (попроцесна, позамовна, попередільна);

– системи обліку скороченої собівартості (директ-костінг).

Виходячи з функціонального визначення «управлінського обліку» визначаються процеси, які необхідно реалізувати, для того, щоб створити систему управлінського обліку. Розглянемо їх детальніше.

*Ідентифікація.* Визначення і оцінка господарських операцій і інших економічно значимих подій для вироблення відповідної облікової процедури. Наприклад, наскільки важливою є оцінка часу відвантаження товару. Для однієї компанії досить вказувати день, а для іншої — не лише хвилини і навіть секунди, але і повний час знаходження клієнта на території підприємства.

*Вимірювання.* Кількісне представлення даних, у тому числі і передбачувана оцінка господарських операцій або інших значимих подій, що сталися економічно, або прогнозування операцій, які можуть статися. Наприклад, поза сумнівом важливим завданням є підвищення конкурентоспроможності компанії. Але як виміряти цей показник? Що є ключовими параметрами конкурентоспроможності? Обсяг продажів — частка ринку? Доход від цільових ринків?

*А може бути, доход від одного клієнта?* Щоб цим показником можна було управляти, повинні визначатися не лише «минулі» досягнення, але і цільовий результат за період.

*Накопичення.* Методики впорядкованого і послідовного відображення і класифікації в облікових регістрах (см вищій) відповідних господарських операцій і інших економічно значимих подій. Які і з яких документів треба отримати дані, що характеризують критерії конкурентоспроможності? Чи є необхідні поля у вже існуючих документах або їх слід додати? Хто, коли і в які облікові регістри повинен вносити нові дані?

*Аналіз.* Визначення користувачів і завдань для реалізації звітної діяльності і виявлення її взаємозв'язку з іншими економічно значимими подіями і ситуаціями з метою адекватнішого надання звітної інформації. Наприклад, звіти про продажі повинні виглядати абсолютно по-різному, коли вони надаються комерційному, фінансовому, виконавчому директорові або

начальникові відділу продажів. Так, в одному з цих звітів потрібне порівняння з конкурентами, в іншому — динаміка зміни «середньорічних» цін, в третьому — динаміка курсу долара. І знову ж таки ці дані хтось повинен зібрати, виміряти і підготувати.

*Підготовка і інтерпретація.* Цілеспрямоване узгодження облікових і/або планових даних для надання логічно пов'язаної і обґрунтованої інформації, включаючи, якщо це доречно, аналітичні і прогностичні висновки на основі цих даних. Ну, це не складно — наприклад, які, коли і кому треба надавати звіти. Не випадково вважається, що якість звітної системи компанії дуже точно характеризує якість її системи управління.

*Обмін інформацією.* Надання «сирої» або підготовленої осмисленої інформації управлінській ланці та іншим споживачам для внутрішнього і зовнішнього використання. Ключовою в цьому пункті є свідомість інформації, оскільки обмін безглуздою інформацією є небажаним.

При вирішенні питання звідки взяти інформацію про «економічно значимі факти», які необхідно враховувати в управлінському обліку можна керуватися наведеним переліком елементів структури управлінського обліку, наведеним на рис. 5.1



Рисунок 5.1 – Структура «генерації» управлінського обліку

Основу вибору конкретної методології управлінського обліку складають економічно значимі факти, що генеруються наступними джерелами:

- зовнішні стандарти і норми;
- внутрішні (корпоративні) стандарти і вимоги;
- стандарти і вимоги на функціональність бізнес-процесів підприємства.

**Зовнішні стандарти (норми) діяльності.** До них можна віднести іноді цілі системи стандартів, наприклад господарське, фінансове та цивільне законодавство, яке визначає власне організаційно-правові форми комерційної діяльності та форми угод, які є основою практично для усіх інших нормативних актів. Сюди ж входить: бухгалтерське законодавство, податкове законодавство, митне законодавство, законодавство про довкілля і багато інших компонент, які впливають на діяльність конкретного бізнесу в конкретному регіоні, включаючи, наприклад, кліматичні умови, соціальні стандарти населення і демографічну ситуацію. Крім загальнодержавного в зовнішнє оточення входить і місцеве законодавство. Наприклад, правила ведення торгівлі, правила організації зовнішньої реклами і багато що інше, що позначається як на вартісних характеристиках бізнесу, так і на тих даних, які мають бути зареєстровані в обліку компанії.

**Корпоративні (внутрішні) стандарти.** Корпоративні стандарти, або корпоративна політика, як обов'язковий для кожної юридичної особи стандарт можуть зачіпати практично усі аспекти діяльності організації. У найширшому сенсі це дійсно корпоративна політика організації, яка може визначати абсолютно усі аспекти її діяльності: від правил формування портфеля замовлень, укладення договорів й інших угод до правил, що визначають одяг персоналу і систему подарунків клієнтам і співробітникам. Дуже важливо, щоб в цю систему стандартів були включені так звані інтерфейсні стандарти, які визначають правила взаємодії між структурними компонентами організації (особливо відокремленими підрозділами). Складні, наприклад, холдингові структури визначають правила транспортування товарів, прийом і передачу товарів між компонентами холдингу, правила фінансового обліку, правила



консолідації фінансової звітності, трансфертне ціноутворення, стандарти на кодування і обмін даними між компонентами холдингу. Сюди ж входить велика кількість стандартів, пов'язаних з управлінням якістю, і пов'язані з ними стандарти на взаємодію між функціональними елементами бізнесу — складами і виробництвом, транспортними і приймальними службами, одержувачем і постачальником в загальному випадку.

**Стандарти щодо технологій бізнес-процесів, що використовуються на підприємстві.** До групи стандартів на технології бізнес-процесів або в загальному сенсі стандартів на бізнес-практики відносяться стандарти систем планування виробничих ресурсів (наприклад, розроблені на основі стандартів Manufacturing Resource Planning, MRP 2), стандарти логістики (управління складами і товаропотоками), стандарти на організацію системи закупівель і, наприклад, вимоги до організації управління торговим залом. До цієї ж категорії належать специфічні галузеві системи стандартів, прийняті для деяких видів бізнесу, наприклад: фармацевтична промисловість, виробництво харчової продукції, робота з вибуховими, отруйними і небезпечними речовинами, які можуть бути віднесені значною мірою і до зовнішнього оточення. Окрім стандартів, до цієї групи відносяться і галузеві бізнес-практики, що склалися, хоча, можливо, і не формалізовані у вигляді стандартів, а також специфічні технології функціональних процесів підприємства, пов'язані із вживанням устаткуванням, готівковими ресурсами і приміщеннями.

#### **Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань**

1. Що розуміють під управлінським обліком?
2. Які завдання ставляться перед управлінським обліком?
3. Як класифікується інформація, яку використовує управлінський облік?

Що є її джерелом?

4. Як відрізняються вимоги користувачів до інформації залежно від їх типу?

5. Як ви обґрунтуєте актуальність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах ?
6. Чим можна пояснити необхідність створення та об'єктивність виникнення системи управлінського обліку ?
7. Охарактеризуйте суть та значення управлінського обліку (структуру, механізм функціонування).
10. Яка роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту?
11. У чому полягає мета управлінського обліку ?
12. Обґрунтуйте взаємозв'язок функцій управління та управлінського обліку.
13. Які основні завдання управлінського обліку ?
14. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
15. Дайте характеристику предмету та методу управлінського обліку.
16. Як можна охарактеризувати системність та оперативність управлінського обліку за умови одночасного забезпечення стратегічного розвитку підприємства ?
17. На яких основних засадах має базуватися концепція методу управлінського обліку ?
18. Дайте характеристику основних об'єктів управлінського обліку.
19. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності фінансового обліку від управлінського ?
20. Дайте перелік принципів управлінського обліку та їх характеристику.

## ТЕМА 6 МЕТОДИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

6.1. Класифікація і поведінка витрат.

6.2. Методи обліку і калькуляції залежно від характеру використовуваних даних про витрати.

6.3. Методи обліку і калькуляції по повноті включення витрат в собівартість продукції.

6.4. Методи обліку витрат і калькуляції залежно від специфіки виробничого процесу.

6.5. Аналітичні можливості системи «директ-костинг». Розподіл непрямих витрат.

### 6.1 Класифікація і поведінка витрат

Одним з основних об'єктів управлінського обліку є **витрати**, які є вартістю ресурсів, що використовуються для отримання прибутку або досягнення інших цілей підприємства. До витрат відносять вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції або послуг.

Сучасні системи обліку витрат в рамках впровадження на підприємстві управлінського обліку разом з традиційними завданнями – оцінка запасів і визначення прибутку – забезпечують надійну базу для прогнозування економічних наслідків наступних рішень:

- випуск якої продукції продовжити чи припинити ?
- яку встановити ціну ?
- чи змінювати нам технологію і організацію виробництва ? і т.д.

Розв'язання перерахованих завдань, як і багатьох інших, ґрунтується на правильному й об'єктивному поділі витрат згідно з класифікаційними ознаками.

Облік виробничих витрат ведеться *за напрямками*, які є галузями діяльності підприємства, де потрібний відокремлений цілеспрямований облік витрат на виробництво. З метою задоволення потреб різних видів користувачів вся інформація про витрати, яка використовується у процесі ведення управлінського обліку, може бути поділена на:

- інформацію для оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- дані для ухвалення рішень і планування;
- відомості для контролю і регулювання фінансово-господарської діяльності.

Класифікація витрат, виходячи з *напрямів їх обліку* може бути представлена таким чином:

I) для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:

– *вичерпані й невичерпні*. **Вичерпані** – це витрати засобів на придбання ресурсів, які були витрачені для отримання прибутку і втратили здатність приносити дохід в майбутньому. **Невичерпні** витрати – це засоби, витрачені на придбання будь-яких ресурсів, які в майбутнє принесуть прибуток. У фінансовій звітності вичерпані (спожиті) витрати відображають у Звіті про фінансові результати як збільшення зобов'язань (дебіторської заборгованості) або зменшення активів у процесі поточної діяльності підприємства. Невичерпні витрати відображаються у Балансі підприємства як збільшення зобов'язань (кредиторської заборгованості) або збільшення активів;

– *витрати на продукт і витрати на період*. **Витрати на продукт** – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. **Витрати періоду** – це витрати, що не включаються в собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були зроблені. У фінансовій звітності витрати періоду відображають у Звіті про фінансові результати у складі статті «Операційні витрати». Витрати на продукт відображаються в Балансі у складі статті «Запаси», а коли товари реалізуються

їх відображають у Звіті про фінансові результати по статтях «Доход (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)» і «Собівартість реалізованої продукції».

*Прямі й непрямі витрати.* **Прямі витрати** – це витрати, викликані певним об'єктом (продукт, підрозділ, проект і т.д.), що дозволяє їх легко пов'язати з конкретним об'єктом обліку. Це дозволяє визначити дві основні особливості даного виду витрат: вони звичайно утворюються у процесі виробництва (збуту); відмова від конкретного об'єкта витрат (випуск продукції, вид діяльності, ліквідація підрозділу) ліквідує ці витрати. **Непрямі витрати** – це витрати, що утворюються кількома об'єктами витрат (видами продукції, підрозділами, видами діяльності), що ускладнює їх безпосереднє віднесення до певного об'єкта. Особливості непрямих витрат: вони утворюються поза процесом виробництва (збуту) або признаються відносно декількох видів продукції; відмова від конкретного виду продукції не знищує ці витрати; відносяться до постійних; але в деяких випадках певні змінні витрати бувають непрямими, оскільки і їх важко віднести до конкретного виду продукції (наприклад, електроенергія для роботи верстатів).

*Основні й накладні.* **Основними** є витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. До них відносяться витрати, що входять до складу технологічної собівартості виробів (вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів; вартість палива і енергії, витрачених на технологічні цілі; витрати на оплату праці виробничих робітників і відрахування на соціальні потреби; витрати з експлуатації виробничих машин і устаткування та ін.). **Накладні витрати** утворюються у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції і управлінням. Вони складаються з комплексних загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат. Їх величина залежить від організації виробничо-комерційної діяльності, ділової політики адміністрації, тривалості звітного періоду та інших чинників. Розподіл витрат на основні й накладні заснований на тому, що в собівартість продукції повинні включатися тільки виробничі витрати. Вони формують виробничу собівартість виробу і використовуються для розрахунку собівартості

одиниці продукції. Накладні витрати використовують для забезпечення процесу виробництва і реалізації продукції, а також функціонування підприємства як господарської одиниці, в зв'язку з чим виникає необхідність їх розподілу між окремими видами об'єктів витрат пропорційно обраній базі (кількість виробленої продукції, прямі витрати, основна заробітна плата основних виробничих робітників і т.д.).

II) Для ухвалення управлінських рішень:

– *релевантні й не релевантні*. Такий розподіл витрат заснований на аналізі залежності витрат від специфіки, рішень які ухвалюються керівництвом підприємства. **Релевантними** (тобто істотними, значними) є витрати, розмір яких може бути змінений унаслідок ухвалення певного управлінського рішення. Зокрема, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. У той же час альтернативні витрати (упущена вигода) є релевантними для ухвалення управлінських рішень щодо вибору певного варіанта дій. **Нерелевантні витрати** – це витрати, що не залежать від ухвалення рішення.;

– *постійні й змінні*. Розподіл ґрунтується на залежності витрат від впливу обсягу виробництва. До **постійних** відносяться витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням об'єму виробництва продукції щодо релевантності не змінюється. До них можна віднести: витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю, витрати на забезпечення господарських потреб підприємства, амортизація основних засобів, заробітна плата адміністративного персоналу, відсотки по кредиту і т.д. **Змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зростає або зменшується при збільшенні або зменшенні об'єму випуску продукції. До них можна віднести: витрати на матеріали, витрати на оплату праці (відрядна заробітна платня) основних виробничих робітників, оплата енергії і палива на технологічні потреби, комісійні і т.д.

– *маржинальні й середні*. **Маржинальні витрати** – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. **Середні витрати** – це сума витрат,

які фактично понесені на виробництво одиниці продукції, виходячи з фактичної кількості одиниць.

– *реальні й можливі*. **Реальні витрати** – це витрати, які вимагають виплати грошових коштів або використання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру виникнення. **Можливі витрати** – це вигода, яка втрачається коли вибір одного напряму дій вимагає відмови від альтернативного рішення. Вони не відображаються в регістрах обліку і беруться до уваги тільки при використанні обмежених ресурсів.

III) для контролю і регулювання:

– *контрольовані й неконтрольовані*. **Контрольовані витрати** – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти істотний вплив. **Неконтрольовані витрати** – це витрати, які керівник безпосередньо не може контролювати або не може на них впливати (переоцінка основних засобів, що призвела до збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси і т.п.). При використанні такого розподілу витрат треба враховувати сферу повноважень керівника, оскільки одні й ті ж витрати для одного керівника можуть бути контрольованими, а для іншого – ні. Класифікація витрат на контрольовані й неконтрольовані лежить в основі побудови системи обліку витрат за центрами відповідальності.

## **6.2 Методи обліку і калькуляції залежно від характеру використовуваних даних про витрати**

Витрати підприємства, понесені в процесі виробництва будь-якого виду продукції (надання послуг), виражені в грошовій формі, називають *собівартістю*.

У практичній діяльності підприємств в рамках управлінського обліку можуть розраховуватися наступні види собівартості: технологічна, виробнича, планова (нормативна), реалізованої продукції, операційної діяльності і звичної діяльності.

*Технологічна собівартість* – усі витрати, які безпосередньо пов'язані з певним видом продукції, що випускається. Її розрахунок пов'язаний з розподілом витрат на прямі й непрямі.

Під *виробничою собівартістю* продукції (робіт, послуг) розуміються поточні витрати підприємства на її виробництво, які виражені у грошовій формі.

*Планова (нормативна) собівартість* – це нормативні витрати ресурсів на виробництво конкретного виду продукції у майбутньому (планованому) періоді, розраховані на підставі існуючих норм витрачання ресурсів, стандартів і технічних умов, які встановлені для певного виду продукції.

*Собівартість реалізованої продукції* складається з частини виробничої собівартості, що припадає на реалізовану продукцію, понаднормових витрат і нерозподіленої частини постійних загальновиробничих витрат.

*Собівартість операційної діяльності* є аналогом повної (заводської) собівартості і відображає всі витрати на виробництво та реалізацію продукції, а також інші витрати, пов'язані із здійсненням операційної діяльності.

Найбільш економічніший і доцільний підхід до побудови системи обліку витрат і калькуляції собівартості – це виділення типових груп управлінських рішень (наприклад, контроль за трудовитратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних до них об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

В управлінському обліку можуть застосовуватися різні методи обліку витрат і калькуляції собівартості, які відрізняються один від одного об'єктами калькуляції, підходами до обліку постійних накладних витрат, контролем витрат (рис. 6.1).



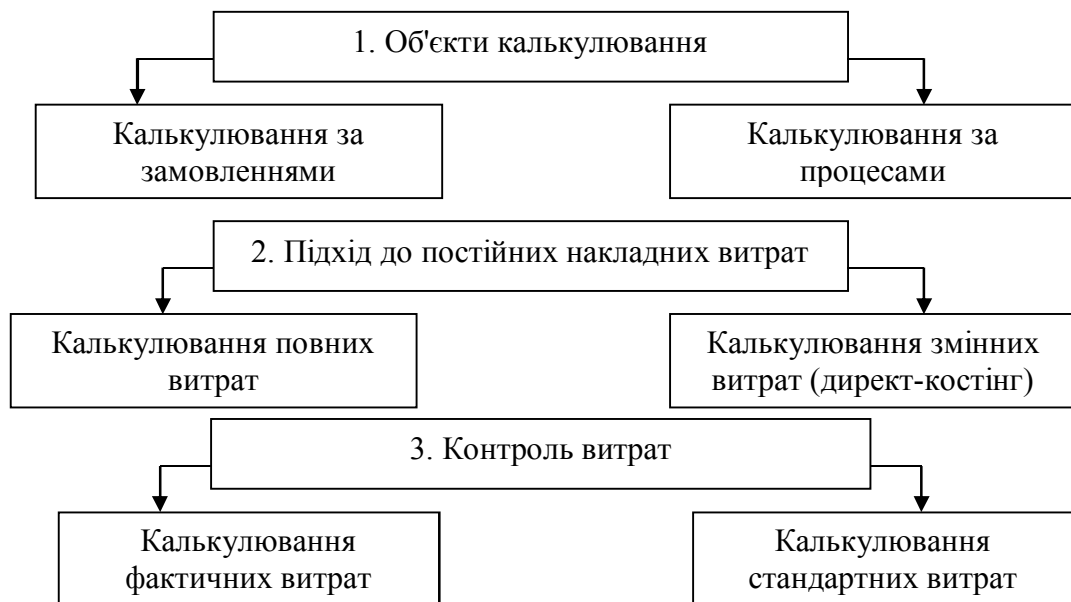


Рисунок 6.1– Класифікація методів калькулювання собівартості

### 6.3 Методи обліку і калькуляції по повноті включення витрат в собівартість продукції

**Калькулювання собівартості з повним розподілом витрат (абсорпшен-костінг)** - це метод калькуляції собівартості продукції з розподілом усіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі.

Залежно від повноти включення витрат у собівартість продукції (робіт або послуг) усі методи калькулювання можуть бути розділені на: за процесами, за переділами та за замовленнями.

**Калькулювання за процесами** використовується в масовому виробництві однорідної продукції, що звичайно проходить послідовно декілька стадій обробки. Прикладами є хімічна, мукомольно-круп'яна, скляна і лакофарбна промисловості. Витрати акумулюються за підрозділом або процесом за певний період часу. Загальні витрати потім ділять на кількість вироблених одиниць для визначення питомих витрат.

До того як одиниця продукту завершується обробкою, вона проходить через декілька процесів. У кожному процесі відносять витрати на продукт. У кінці

виробничого процесу певні витрати підсумовують для визначення загальних витрат на одиницю продукту. Методика здійснення попроцесного калькулювання показана на рисунку 6.2.

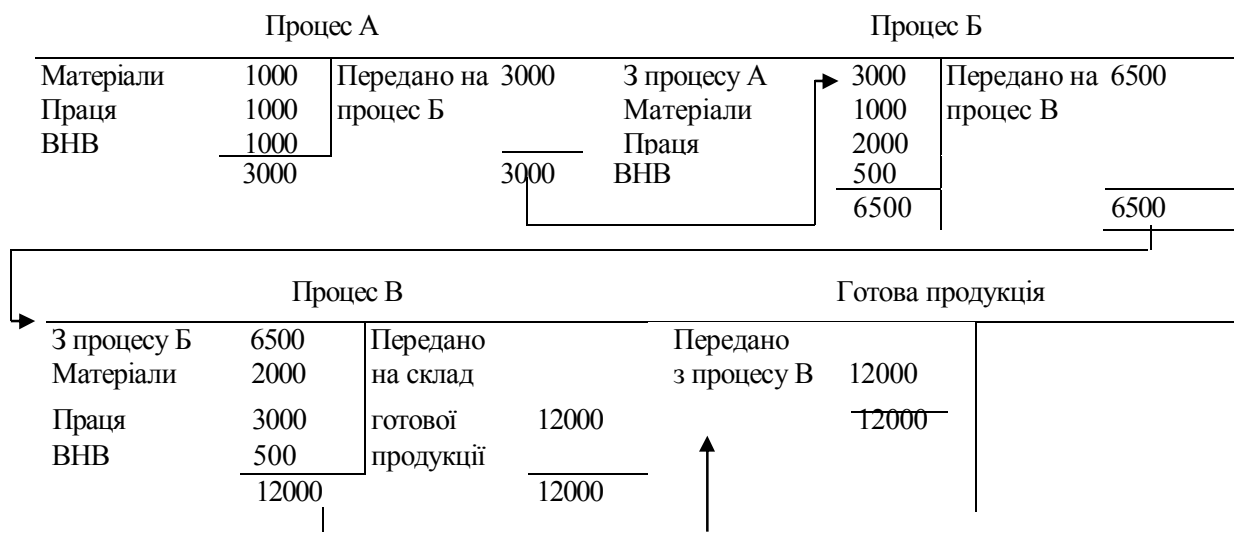


Рисунок 6.2 – Методика обліку витрат при попроцесному калькулюванні

Для обліку незавершеного виробництва при попроцесному калькулюванні в міжнародній практиці використовують *еквівалентні одиниці*, які є кількісним вимірником продукції, що знаходиться у виробництві, виходячи із ступеня їх завершеності. *Підрахунок еквівалентних одиниць*. Для визначення витрат на одиницю продукту необхідно всі понесені виробничі витрати розділити на кількість вироблених одиниць. Витрати на одиницю продукту є базою для віднесення витрат на продукцію, передану на інший процес (підрозділ), і на продукцію, що знаходиться в запасах у процесі (у даному підрозділі) на кінець періоду.

Розрахунки були б нескладними у разі відсутності незавершеного виробництва, тобто якби всі одиниці, введені в процес, були б завершені обробкою за певний період. На практиці на початок (кінець) періоду завжди є частково завершені обробкою одиниці продукту. Оскільки витрати повинні бути віднесені як на завершені одиниці, так і на незавершені одиниці продукції, необхідно здійснювати розрахунки з використанням еквівалентних одиниць.

Підрахунок еквівалентних одиниць є розрахунком кількості одиниць, яка була б вироблена, якби все виробництво привело тільки до завершених одиниць.

Виробничі витрати відносять на незавершене виробництво, готову продукцію і собівартість реалізованої продукції з використанням одного з двох методів: методу середньої зваженої або методу ФІФО.

Таблиця 6.1 – Порівняння методів підрахунку еквівалентних одиниць при попроцесному калькулюванні

№ п/п	Метод середньої зваженої	Метод ФІФО
1	Витрати незавершеного виробництва на початок періоду сумують з витратами поточного періоду для підрахунку витрат на одиницю	Тільки витрати поточного періоду використовуються для підрахунку витрат на одиницю
2	Одиниці в незавершеному виробництві на початок періоду враховуються, так немовби вони були початі і завершені обробкою протягом періоду	Тільки робота необхідна для завершення початкового залишку включається до розрахунку еквівалентних одиниць. Одиниці розпочаті й завершені обробкою протягом періоду показані окремо
3	Витрати на одиницю включають також витрати минулого періоду	Витрати на одиницю включають витрати поточного періоду
4	Усі одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес) враховуються однаково	Одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес), поділяють на: – одиниці з початкового залишку незавершеного виробництва; – одиниці розпочаті й завершені протягом періоду
5	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за усередненими витратами	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за останніми витратами

**Позамовна калькуляція** застосовується в індивідуальному виробництві при виготовленні видів продукції, що не повторюються або мало повторюються. Позамовна калькуляція використовується в поліграфічній промисловості, кораблебудуванні, консалтингових компаніях.

Основні характеристики позамовної калькуляції:

- безліч замовлень виконуються протягом періоду;

– витрати на виробничі матеріали, оплату праці виробничих робітників і виробничі накладні витрати акумулюються по кожному замовленню;

– позамова картка є ключовим документом;

– витрати списуються відповідно до завершення замовлення;

– звітна калькуляція складається після закінчення робіт за замовленням.

Складання звітної калькуляції після завершення робіт за замовленням є істотним недоліком цього методу обліку витрат і калькуляції собівартості, особливо якщо замовлення виконується протягом декількох звітних періодів (місяців). У цьому випадку після закінчення звітного періоду доводиться визначати собівартість частково виконаного замовлення умовно, на підставі планової або фактичної калькуляції аналогічного виробу (роботи, послуги), з урахуванням змін техніки, технології виготовлення, застосування матеріалів.

Можна виділити наступні кроки для віднесення витрат на конкретне замовлення:

1) визначення замовлення як об'єкта витрат;

2) визначення прямих витрат (матеріали і основна праця), пов'язані із замовленням;

3) вибір бази для розподілу накладних витрат на замовлення;

4) співвідношення накладних витрат з базою розподілу;

5) обчислення ставки розподілу накладних витрат.

Розуміння суті попроцесного та позамовного методів калькуляції собівартості неможливе без порівняльного аналізу особливостей цих методів, поданого на рис. 6.3.

Перевагами калькулювання собівартості з повним розподілом витрат є:

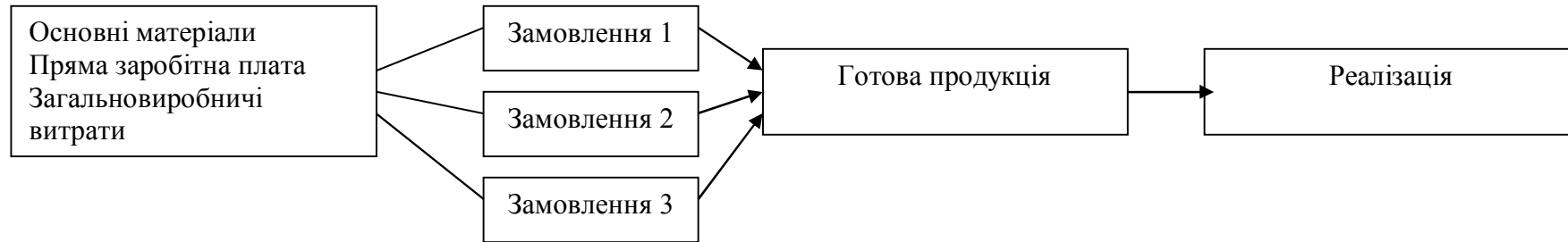
– *не занижується значущість постійних витрат.* У деяких випадках рішення, прийняті на підставі даних калькуляції собівартості за змінними витратами, можуть стосуватися тільки надходжень від реалізації і змінних витрат, і ігнорувати той факт, що в довгостроковому плані постійним витратам повинно надаватися більше значення. Наприклад, якщо рішення стосовно

ціноутворення ухвалюється тільки на основі даних про змінні витрати, то дохід від реалізації продукції може виявитися недостатнім для покриття всіх понесених витрат. Проте якщо постійні витрати не враховуються, то це пов'язано з недоліками управління, а не системи директ-костінгу.

– дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків. При використанні системи калькуляції собівартості за змінними витратами повна сума понесених постійних накладних витрат віднімається від виручки з реалізації цих товарів. Проте на період нарощування запасів з метою подальшого їх продажу дохід від реалізації дорівнює нулю, а постійні витрати враховуються як витрати. У результаті цього до початку сезону реєструються великі збитки, а в період продажу товарів — високий прибуток. І навпаки, при використанні системи повного розподілу витрат постійні накладні витрати включаються в оцінку вартості запасу, відносяться на кінець періоду і враховуються як витрати тільки в період продажу. Отже, малоімовірно, що в період накопичення запасів будуть показані збитки. У цьому випадку при калькуляції прибутку система повного розподілу витрат виглядає більш логічною.

– забезпечення послідовності у звітах для зовнішніх користувачів. Менеджери вищої ланки можуть прагнути того, щоб системи обліку прибутку, які використовуються для внутрішніх цілей, були сумісні з системами калькуляції собівартості з повним розподілом витрат, які використовуються для зовнішніх користувачів, тому показники для оцінки загальних показників діяльності компанії будуть зіставні з тими, що застосовуються на фінансових ринках. Той факт, що винагорода менеджерів часто залежить від зовнішніх фінансових показників, стає додатковою мотивацією для того, щоб внутрішні облікові системи не суперечили з вимогами, що ставляться до фінансових звітних документів для зовнішніх користувачів.

**Позамовний метод:** поліграфічна промисловість, проектування, аудит, ремонтні та ювелірні роботи



**Попроцесний метод:** скляна, целюлозно-паперова, мукомольна промисловості

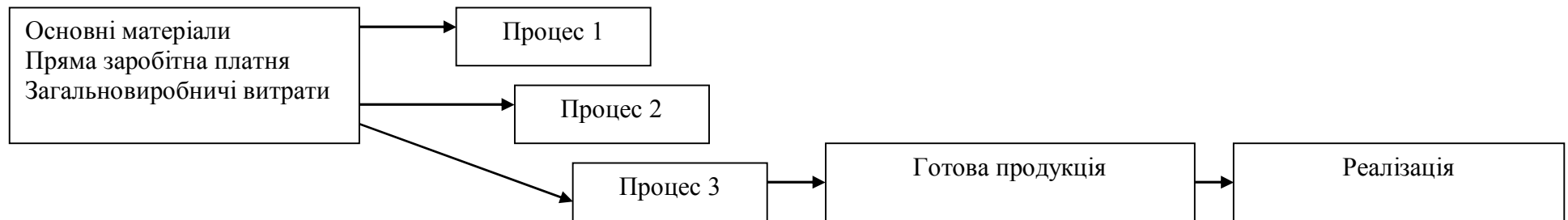


Рисунок 6.3 – Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів калькулювання

## 6.4 Методи обліку витрат і калькуляції залежно від специфіки виробничого процесу

Більшість методів обліку витрат можуть застосовуватися у різних галузях господарства незалежно від цілей їх функціонування: у промисловості, транспорті, держбюджетних установах. Проте існують певні особливості обліку виробничих витрат на торгових і промислових підприємствах. Це зокрема стосується методики розрахунку собівартості виробленої продукції для промислових підприємств і собівартості реалізованих товарів – на торгових (рис. 6.4).



Рисунок 6.4 – Аналіз методики обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах

Наприклад, виробнича компанія має наступні дані по товарно-матеріальних запасах на початок і кінець останнього звітного періоду (грн.):

Таблиця 6.2– Дані щодо залишків товарно-матеріальних цінностей

Показники	На початок періоду	На кінець періоду
Сировина і матеріали	22 000	30 000
Незавершене виробництво	40 000	48 000
Готова продукція	25 000	18 000

Протягом цього періоду компанія понесла такі (у грн.):

- придбані матеріали - 300 000,0;
- витрати прямого праці - 120 000,0;
- витрати непрямой праці (виробничі) - 60 000,0;
- податки, комунальні послуги й амортизація виробничої будівлі - 50 000,0;
- заробітна плата торгового і адміністративного персоналу - 64 000.

Калькулювання собівартості виробленої та реалізованої продукції наведена у табл. 6.3.

Таблиця 6.3 – Калькулювання собівартості виробленої і реалізованої продукції за період, що закінчується 31 грудня 20\_\_ р. (грн.)

Показники	Сума, грн.
Прямі матеріальні витрати:	
залишок на початок періоду	22 000
покупки основних матеріалів	300 000
Разом вартість матеріалів, готових до переробки	322 000
Залишок на кінець періоду	30 000
<i>Використано основних матеріалів</i>	<i>292 000</i>
Заробітна плата виробничих робітників	120 000
Виробничі накладні витрати:	
непрямі витрати праці	60 000
податки, комунальні послуги, амортизація будівлі заводу	50 000
Разом виробничих накладних витрат	110 000
Виробничі витрати, понесені протягом періоду	522 000
Незавершене виробництво на початок періоду	40 000
<i>Разом виробничих витрат</i>	<i>562 000</i>
Незавершене виробництво на кінець періоду	48 000
<i>Собівартість виробленої продукції</i>	<i>514 000</i>
Готова продукція на початок періоду	25 000
<i>Собівартість реалізованої готової продукції</i>	<i>539 000</i>
Готова продукція на кінець періоду	18 000
<i>Собівартість реалізованої продукції</i>	<i>521 000</i>



## 6.5 Аналітичні можливості системи «директ-костінг».

### Розподіл непрямих витрат

**Калькуляція собівартості за змінними витратами (директ-костінг)** – це метод калькуляції собівартості, при якому змінні виробничі витрати трактуються як витрати на продукт (запасоємні витрати), а постійні виробничі витрати відносять до витрат за період.

Директ-костінг базується на наступних принципах:

- витрати підрозділяють за елементами на постійні і змінні;
- собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюють тільки на основі розподілу змінних витрат;
- постійна спрямованість обліку на кінцевий результат, тобто визначення маржинального доходу по výroбах, в цілому по підприємству і по виробничому результату;
- облік постійних витрат в цілому по підприємству і їх віднесення на зменшення маржинального доходу для визначення результату діяльності й рентабельності підприємства;
- визначення маржинального доходу за виробами як базою процесу оперативного управління цінами і ціноутворенням.

Відмінності між калькуляціями з повним розподілом витрат і за змінними витратами виявляються при складанні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів для оцінки собівартості товарно-матеріальних цінностей і фінансових результатів:

- калькуляції з повним розподілом витрат використовуються в міжнародній практиці для підготовки Звітів про прибутки і збитки відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а в національному обліку – для складання Балансу і Звіту про фінансові результати;
- Звіт про прибутки і збитки, підготовлений з використанням директ-костінгу, застосовують для внутрішньої звітності. У цьому звіті показують *маржинальний дохід*, який є різницею між доходом і всіма змінними витратами.

Порівняння впливу калькуляції собівартості за змінними витратами і калькуляції з повним розподілом витрат на величину прибутку наведений у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Аналіз впливу величини прибутку виходячи з різних методів обліку затрат

Випадок	Вплив на величину прибутку
Виробництво рівне продажу	Якщо вся вироблена продукція реалізується в кожному періоді, то операційний прибуток буде однаковий при використанні обох калькуляцій.
Виробництво більше ніж продаж	Перевищення кількості виробленої продукції над кількістю реалізованої продукції веде до збільшення запасів. При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат включається в собівартість одиниць продукції, що знаходяться в запасах.
	При використанні директ-костінгу всі постійні виробничих накладних витрат відносять до витрати періоду. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде вищий прибутку, підрахованого за директ-костінгом.
Продаж більше ніж виробництво	Перевищення кількості реалізованої продукції над кількістю виробленої продукції веде до зменшення запасів. При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат, включених в собівартість запасів переходить у витрати як собівартість реалізованої продукції. При використанні директ-костінгу всі постійні виробничі накладні витрати були віднесені до витрат в тому періоді, коли вони мали місце. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде нижчий прибутку, підрахованого за допомогою директ-костінгу.

Перевагами директ-костінгу порівняно з іншими методиками калькулювання собівартості є:

– надає інформацію, яка більш значуща для прийняття рішень.

Розподіл витрат на постійні й змінні дозволяє одержати інформацію про витрати, необхідну для ухвалення рішень. Так, для ухвалення різних рішень короткострокового характеру потрібні дані про релевантні витрати; наприклад, чи треба компанії якийсь компонент придбати або вигідніше виготовити його у себе, такі ж проблеми виникають і при визначенні асортименту продукції. Часто подібний аналіз витрат можливий тільки при використанні системи калькуляції собівартості за змінними витратами. Отже, можна припустити, що прогнозування майбутніх витрат і доходів за різної активності компанії, а також

використання даних про витрати майбутніх періодів для ухвалення рішень стають можливими тільки в системі калькуляції собівартості за змінними витратами, оскільки в системі калькуляції собівартості з повним розподілом витрат подібний аналіз не обов'язковий.

– *усуває вплив на прибуток змін вартості запасів.* Коли величина запасів істотно коливається, а прибуток обчислюється на основі повного розподілу витрат, її величина може бути викривлена, оскільки зміни запасів суттєво впливають на величину постійних накладних витрат, віднесених на звітний період. При використанні директ-костінгу викривлені дані величини прибутку відсутні, оскільки постійні накладні витрати прямо відносяться на фінансовий результат звітного періоду. При наданні внутрішньої звітності інформація про прибуток підрозділів може служити основною для оцінки роботи менеджерів. При повному розподілі витрат для зміни прибутку менеджери можуть навмисно змінювати рівень запасів; наприклад, менеджер може навмисно зменшити величину постійних накладних витрат шляхом непотрібного збільшення запасів продукції протягом декількох послідовних періодів. Тому керівництво компанії, щоб не допустити цього, може ввести систему контролю за показниками діяльності. Наприклад, звітні показники, що характеризують кількість товарно-матеріальних запасів, дозволяють привернути увагу керівників компанії до ситуацій, у яких можливо маніпулювання прибутком шляхом збільшення запасів продукції.

– *дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах.* У період, коли попит на продукцію зменшується, компанія може накопичувати надмірні запаси. При використанні системи повного розподілу витрат тільки частина постійних накладних витрат, які підприємство понесло протягом періоду, буде віднесена на витрати виробництва, решта накладних витрат буде включена до оцінки неліквідних запасів. Це спричиняє неточність розрахунку прибутку, оскільки постійні накладні витрати просто переносяться на наступні облікові періоди.

## Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Сутність собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції.
2. Характеристика і склад виробничої собівартості.
3. Планова собівартість продукції, її характеристика, склад та значення.
4. Нормативна собівартість продукції, її характеристика та значення.
5. Фактична собівартість продукції, її склад та значення.
6. Калькулювання собівартості продукції способом розрахунку за прямою ознакою.
7. Описати позамовний метод калькуляції собівартості і використовувані документи-джерела для цього методу.
8. Навести відмінності між позамовним методом калькуляції собівартості і попроцесним методом калькулювання.
9. Описати основні процедури попроцесного калькулювання.
10. Дати визначення умовних одиниць.
11. Характеристика системи обліку та калькулювання за повними затратами.
12. Характерні особливості системи обліку за неповною собівартістю.
13. Розкрийте порядок формування собівартості за методом «директ-костинг».
14. Які переваги системи «директ-костинг»?
15. У чому суть та значення маржинального доходу?
16. Яке значення специфічних і загальних постійних затрат, їх використання у системі розвинутого «директ-костінгу»?
17. Як Ви розумієте таку перевагу методу «директ-костингу»: «оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє підвищенню продуктивності різних сегментів бізнесу»?

## **ТЕМА 7 УХВАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ФУНКЦІЯ УПРАВЛІННЯ**

7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

7.2. Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.

7.3. Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.

7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.

7.5. Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації.

7.6. Зміст системи бюджетування. Основні етапи розробки річного бюджету.

### **7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень**

**Прийняття рішень** - це заключна стадія управління. Основні етапи прийняття управлінських рішень:

- виявлення проблеми;
- попереднє формулювання мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв'язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв'язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних сторін;
- уточнення та остаточне формулювання мети;
- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;

– економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

До ключових принципів прийняття управлінських рішень відносяться:

- відповідність прийнятих рішень інтересам усіх груп зацікавлених осіб;
- орієнтація на ключові чинники успіху (витрати, якість, час, інновації);
- безперервне удосконалення;
- аналіз ланцюга цінностей і ланцюга поставок;
- аналіз зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу, в основу якого покладена крива життєвого циклу продукції.

Система управлінського обліку повинна бути спрямована на інформаційне забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємства, а також на те, щоб при прийнятті управлінських рішень були враховані інтереси всіх зацікавлених осіб (акціонерів, споживачів, менеджерів, постачальників, кредиторів, суспільства).

Обліково-аналітична інформація, що поставляється системі управління повинна відповідати наступним характеристикам:

- облік розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень, які повинні бути вчасно доведені до зацікавлених осіб; така інформація повинна періодично надаватись у вигляді фінансових звітів, які забезпечують зворотні зв'язки між об'єктом та суб'єктом управління;

- облік - це основне джерело інформації для здійснення належного контролю за зберіганням та ефективним використанням ресурсів, поточною заборгованістю та наявністю коштів, станом майна підприємства тощо;

- облік є інформаційною підтримкою прийняття управлінських рішень та забезпечення базовою інформацією фінансових розрахунків і аналітичної орієнтації щодо можливих чинників і наслідків обраних альтернатив.

Основні передумови інформаційного забезпечення підтримки управлінських рішень:

- забезпечення менеджерів якісною та достатньою для прийняття управлінських рішень інформацією;
- правова обґрунтованість рішення;
- забезпечення зіставлюваності альтернатив;
- наявність ефективно функціонуючої системи відповідальності та мотивації;
- забезпечення багатоваріантності рішення;
- структурування проблеми та побудова дерева цілей;
- використання наукових методів аналізу, прогнозування, моделювання для економічного обґрунтування кожного рішення.

## **7.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації**

**Релевантність інформації** - ступінь впливу інформації на прийняття рішень.

Інформація може бути релевантною для прогнозування майбутніх дій (наприклад, прогнозування фінансових результатів у майбутньому) або релевантною для підтвердження фактів минулих років (наприклад, при визначенні фінансових результатів минулих періодів). Вона повинна бути:

- точною, оскільки неточна інформація вводить в оману, тому не може бути використана для прийняття рішень;
- своєчасною – навіть точна інформація, але яка надійшла з запізненням, малоприматна для прийняття рішень;
- сумісною – технічні прийоми створення інформації управлінського обліку не повинні конфліктувати між собою;

– гнучкою – розробники управлінських систем повинні надавати менеджерам можливість гнучкого використання інформації.

Релевантними є витрати та доходи, які змінюються внаслідок прийнятого рішення. Витрати та доходи, що мали місце в минулому періоді, не можуть бути змінені. Отже, релевантними є тільки майбутні витрати та доходи, які різні для альтернативних рішень. Як наслідок прийнятого рішення, витрати і доходи завжди впливають на грошові потоки. Однак неможливо ототожнювати майбутні витрати (доходи) з релевантними витратами (доходами), або минулі витрати (доходи) з нерелевантними витратами (доходами).

### **7.3 Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання**

На етапі процесу постачання можуть розв'язуватися наступні управлінські рішення:

- 1) скільки запасів необхідно замовити ?
- 2) коли необхідно розмістити замовлення ?
- 3) управління витратами в ланцюгах цінностей.

**Рішення першої задачі** передбачає визначення оптимального обсягу замовлення - мінімальне співвідношення об'єму запасів та понесених підприємством затрат.

Методи визначення оптимального розміру запасів:

- табличний;
- математичний ;
- графічний.

*Табличний метод.* Оптимальний розмір запасів закупівель визначають на підставі розрахунків, наведених в табл. 7.1.

Приклад. Для виконання виробничої програми підприємству необхідно мати 40000 одиниць виробничих запасів на рік. Релевантні витрати, які згруповані за розмірами різних партій різних розмірів.



Таблиця 7.1 – Дані щодо релевантної інформації

Показники	Розміри партій, од.				
	100	200	300	400	500
Кількість партій на поставку (обсяг потреб підприємства (40000) розмір (5 партій), шт.	400	200	133	100	80
Транспортно-заготівельні витрати та затрати по зберіганню, грн	75	150	200	250	375
Вартість партії, грн	5400 = 500	4,8- 200 = 960	4,5-300 = 1350	4,3-400 1720	4,3-500 2150
Загалом релевантних витрат, грн	575	1110	1550	1970	2525
Середня собівартість, грн	5,75	5,55	5,17	4,93	5,05

Висновок. Найнижча собівартість одиниці запасу становить 4,93 грн. для партії з 400 одиниць, розмір якої виявився оптимальним.

*Графічний метод* визначення оптимального обсягу поставок передбачає побудову графіка, на вертикальній осі якого відображаються релевантні витрати на придбання запасів, а на горизонтальній осі - обсяг замовлення.

*Математичний метод.* Визначення оптимального розміру запасів за допомогою математичних формул, які наведено в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2 – Математичні формули для розрахунку оптимального розміру запасів

Показники	Формула	Умовні позначення
Кількість виробів в оптимальній партії	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times Pm$	Np - кількість виробів в оптимальній партії; LQ - витрати на партію; Vc - витрати на одиницю запасів; R - розрахунковий коефіцієнт на утримання запасів; Pm - заплановані потреби у запасах
Розмір надходження, який забезпечує найбільш	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times \frac{1}{Pm}$	
Кількість одиниць партії	$Q = \sqrt{\frac{2DO}{H}}$	D - річний обсяг закупівлі запасів O - вартість обслуговування закупівлі однієї партії; H - вартість зберігання одиниці партії

**Розв’язання другої задачі** передбачає визначення моменту наступного замовлення - це момент часу, коли необхідно розміщувати нове замовлення. Він залежить від розміру оптимальної партії поставки, циклу поставки партії та темпу, з яким використовуються запаси.

З метою відмовитись від зберігання запасів прийшли до впровадження оперативного управління запасами (як раз вчасно). Вперше цей метод використовувався в оборонній промисловості США під час другої світової війни, пізніше знайшов значне поширення на японських підприємствах.

Суть принципу «саме вчасно» (JIT) у тому, що товари надходять на підприємство на момент, коли вони необхідні для використання у процесі виробництва. Упровадження цього методу повністю розв’язало проблему зберігання запасів, яка при цьому є виключно прерогативою постачальників, а не самого підприємства.

Удосконалення постачання на основі принципу JIT - сприяє формуванню управлінської культури, спрямованої на підвищення якості. Рішення, яке пропонує система JIT, полягає в укладенні довгострокових контрактів з кількома вигідними постачальниками, що розташовані територіально близько до виробничих потужностей підприємства.

**Вирішення третьої задачі** - управління витратами на основі ланцюга цінностей, яке ґрунтується на класифікації витрат.

Таблиця 7.3 – Класифікація затрат

Ознаки	Види	Характеристика
Відносно обсягу поставок	Нерелевантні	Витрати, які залежать від кількості придбаних запасів
	Релевантні	Витрати, пов’язані зі зберіганням та обслуговуванням замовлення
За ступенем впливу загальної суми затрат	Регулюючі	Залежать від рішень менеджера
	Нерегулюючі	На які менеджер не впливає

За компонентами	Затрати, пов'язані з постачанням і зберіганням запасів	Комерційні затрати, затрати на зберігання, затрати, пов'язані з можливістю збитків
	Витрати, пов'язані з розміром партій	Затрати, які пов'язані з обслуговуванням та оформленням замовлень, затрати на організацію виробництва, затрати по переміщенню партій, оперативному управлінню
	Витрати, пов'язані з дефіцитом запасів	Затрати, пов'язані з прискоренням надходження, руху та відвантаження запасів, комерційні збитки
	Витрати, пов'язані з управлінням запасами	Затрати на навчання та утримання управлінського персоналу
За видами робіт	Вантажно-розвантажувальні	
	Транспортні	
	Складські	
	Контрольні	
За місцями виникнення	Інші	
	Залежать від організації підприємства: - за окремими виробництвами, переділами, структурними підрозділами; - адміністративно-відокремленими розділами	

#### 7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва

Завдання управлінського обліку для обґрунтування управлінських рішень в процесі виробництва складаються з надання інформації для:

1. рішення «виробляти чи купувати»;
2. оптимізації розміру партії випуску та технології виробництва;
3. вирішення питання щодо необхідності виробництва нового виду продукції;
4. вирішення питання щодо продавати (у вигляді напівфабрикату) чи направити на подальшу переробку;
5. управління витратами на якість продукції.

**Аналіз «виробляти чи купувати» передбачає:**

- диференціальний аналіз релевантних затрат;
- врахування якісних факторів.

Приклад. Компанія виробляє напівфабрикат А, річна потреба в якому - 1000 одиниць. Постачальник пропонує напівфабрикат за ціною 30 грн. Чи варто прийняти пропозицію ?

Таблиця 7.4 – Розрахунок диференційних витрат

Показники	Затрати на одиницю	Релевантні затрати на одиницю, грн.		Загальні релевантні затрати, грн.	
		Виробляти	Купувати	Виробляти	Купувати
Прямі матеріальні затрати	10	10	–	10000	–
Прямі трудові затрати	12	12	–	12000	–
Змінні загальновиробничі затрати	6	6	–	6000	–
Постійні загальновиробничі затрати	4	–	–	–	–
Вартість придбання напівфабрикату	30	–	30	–	30000
Разом	–	28	30	28000	30000
Диференціальні затрати	–	2		2000	

Тобто менеджери у короткий термін не мають впливу на розмір постійних витрат. Отже загальний висновок: компанії вигідніше виробляти напівфабрикат, ніж купувати.

Остаточне рішення слід приймати з огляду як на кількісні (фінансові) показники, так і на якісні (не фінансові) фактори до яких відносяться:

– якісні фактори зовнішнього впливу: надійність постачальників; контроль якості постачальника; стабільність ціни постачальника; термін укладання угод тощо;

– якісні фактори внутрішнього впливу: наявність виробничих потужностей; ноу-хау; завантаження персоналу; технологічні зміни; взаємовідносини робітників й адміністрації; час, потрібний для поновлення виробництва, якщо постачальник не виконує зобов'язання тощо.

Розв'язання завдання **оптимізації розміру партії випуску та технології виробництва** передбачає надання інформації щодо оптимального випуску продукції. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація складських витрат, затрат на переналагодження та оплати відсотків за капітал при одночасному максимальному задоволенні попиту на продукцію.

Оптимальний розмір партії визначається за формулою:

$$q_o = \sqrt{\frac{2 - K - Zn}{Zc}}$$

де  $q_o$  - оптимальний розмір партії продукції;

$Zn$  - витрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції;

$K$  - кількість випуску продукції протягом року;

$Zc$  - складські витрати на одну партію.

Планування оптимальної виробничої програми може здійснюватись за умови: відсутності вузьких місць; наявності одного вузького місця; наявності декількох вузьких місць.

За умови відсутності вузьких місць до виробничої програми можуть бути включені будь-які види продукції, що приносять прибуток і мають попит. Основним критерієм для формування асортименту продукції повинна стати відносна сума маржинального доходу, тобто максимальна сума маржинального доходу на одиницю обмежуючого чинника.

Розв'язання питання: *Необхідність виробництва нового виду продукції* передбачає формування інформації для прийняття рішення щодо виробництва нового виду продукції. Новим називають продукт, який має нові властивості і додатково виробляється разом з існуючим уже асортиментом. Вироби можуть бути абсолютно новими або комбінацією нових пристосувань і механізмів без зміни самого продукту. Прийняття рішень щодо виробництва нової продукції пов'язане зі здійсненням інвестицій і тому вирішуються на вищому рівні управління підприємством.

Прийняття рішень відносно виробництва нового виду продукції (упровадження інновацій) залежить від низки різноманітних чинників: виду діяльності (операційна чи інвестиційна), системи фінансування (власні кошти, коротко- чи довгострокові кредити, бюджетні кошти, цільові внески інших фізичних чи юридичних осіб) тощо.

З урахуванням зазначених чинників будуються моделі, які забезпечують найбільш оптимальну комбінацію перелічених вище чинників.

Як найважливіший критерій ухвалення рішення використовують оцінку впливу впровадження нового продукту на обсяг реалізації в цілому по підприємству й обсяг реалізації інших виробів, а також оцінку часу окупності витрат на розробку, виробництво, збут, рекламу (зазвичай вважається не більше п'яти років, включаючи трирічний період від початку масового виробництва до моменту беззбитковості).

Четверте завдання - надання інформації для прийняття рішення «продавати чи направити на подальшу обробку» вирішується з урахуванням різних варіантів рішень:

- додаткова обробка може забезпечити кращі якісні характеристики або функції продукції та реалізацію її відповідно за більшою ціною;
- продати дефектну продукцію зі знижкою або усунути дефекти й реалізувати цю продукцію за звичайною ціною.

Приклад. Підприємство випустило вироби з дефектом, які має можливість реалізувати за півціни – по 10 грн. за одиницю. Витрати на додаткову обробку одиниці продукції становлять 4,0 грн. Порядок формування релевантних витрат наведено у таблиці 7.5.

Таблиця 7.5 – Релевантні доходи та затрати, грн..

Вид виробу	Собівартість виробництва	Додаткова обробка (затрати)	Доход	Різниця (фінансовий результат)
Вироби з дефектом	5,0		10,0	5,0
Вироби без дефекту	5,0	4	20	11
Диференціальний фінансовий результат				6,0

Висновок. Отже, підприємству вигідніше виправити дефект і реалізувати продукцію за повною ціною.

Управління витратами на якість продукції передбачає проведення аналізу на основі функції втрати якості Тагучі. Традиційне визначення нульового відбракування продукції припускає приховані витрати на якість

тільки для тих одиниць продукції, які виходять за верхнє та нижнє граничне значення технічних вимог:

$$L(y) = k(y - T)^2,$$

де  $L$  - втрати якості;

$k$  - константа пропорційності, що залежить від структури витрат, спричинених зовні виявленою неякісністю;

$y$  - фактичне значення параметра якості;

$T$  - цільове значення параметра якості.

### **7.5 Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації**

Головною метою підготовки інформації для прийняття рішення у процесі реалізації є встановлення вартості (ціни) активів. У практиці управління процесом реалізації розроблено два альтернативних підходи до ціноутворення: витратний (базовий) і ціннісний.

*Витратний підхід до ціноутворення* - історично традиційний, але неприйнятний для ринкових умов господарювання.

Первісна вартість товару + Інші затрати операційної діяльності + Податок на прибуток, непрямі податки + Очікуваний прибуток = Очікувана ціна

*Надбавка* - це відсоток, що додається до базової собівартості, яка визначається за формулою:

$$\text{Надбавка (націнка)} = \text{Відсоток націнки} \times \text{Затрати.}$$

Для досягнення оптимальної ціни продажу та максимізації прибутку актуальною проблемою є надання знижок покупцям, що дозволяє запроваджувати гнучкішу політику цін.

При наданні знижок підприємство зацікавлене в отриманні запланованого прибутку. Надзвичайно важливою стає проблема визначення додаткової кількості товару, яку може підприємство реалізувати, забезпечивши при цьому величину планового прибутку.

Розмір відсотка надбавки залежить також від прийомів розрахунку первинної вартості товарів, які застосовують в управлінському обліку.

Якщо при розрахунку первинної вартості товарів використовують систему обліку за повними витратами, надбавку визначають за формулою

$$\text{Надбавка} = \text{Інші витрати операційної діяльності} + \text{Податок на прибуток, непрямі податки} + \text{Плановий прибуток}$$

При застосуванні системи обліку часткових витрат надбавку визначають за формулою

$$\text{Надбавка} = \text{Адміністративні витрати} + \text{Витрати на збут} + \text{Інші витрати операційної діяльності} + \text{Плановий прибуток} + \text{Податок на прибуток, непрямі податки}$$

Розмір надбавки може змінюватися залежно від фаз життєвого циклу товару. Однак на ринку ціна товарів визначається не рівнем понесених підприємством витрат, а співвідношенням попиту та пропозиції на ці товари. Уникнути недоліків витратного ціноутворення, що не враховує вплив зовнішніх факторів, дозволяє ціннісний (ринковий) підхід до ціноутворення.



## 7.6 Зміст системи бюджетування.

### Основні етапи розробки річного бюджету

*Бюджетування* – це, з одного боку, процес складання планів і кошторисів, а з другого – технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, що одержуються від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані фінансові показники з метою підвищення фінансової обґрунтованості ухвалюваних управлінських рішень.

Бюджетування виконує різні функції внутрішньо фірмового планування:

- бюджет як економічний прогноз є основою для прийняття планових рішень при розробці стратегічних напрямів діяльності підприємства;
- бюджет є основою для контролю фактичних результатів діяльності компанії;
- бюджет як засіб координації є виражений у вартісних показниках план в галузі виробництва, закупівель сировини або товарів, реалізації продукції, інвестиційної діяльності і т.д.;
- бюджет як основа для постановки завдання стимулює керівництво ухвалювати рішення завчасно, до початку діяльності на цей період.

Основними принципами бюджетування є:

- безперервне складання і коригування бюджетів;
- уніфікація форматів, процедур і регламентів;
- використання постулатів фінансового менеджменту в поєднанні з національною специфікою діяльності.

При побудові системи бюджетування на підприємстві виділяють такі об'єкти обліку:

- центри прибутку;
- центри доходів;
- центри витрат;
- центри інвестицій і т.п.

Структура центрів відповідальності передбачає їх поділ за рівнями управління (центр відповідальності першого рівня, другого рівня і т.д.) залежно від їх підпорядкування, цілей і завдань планування та контролю.

Розрізняють такі види бюджетів:

**1) за об'єктом бюджетування:**

- бюджети (кошториси) на виготовлення окремих виробів;
- функціональні бюджети - бюджети (кошториси) підрозділів підприємства - центрів відповідальності;
- зведені бюджети - бюджети, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства;

**2) за цільовим призначенням:**

- операційні бюджети - бюджети витрат і бюджети доходів, на підставі яких складають бюджет прибутку;
- фінансові бюджети - сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

**3) за способом урахування впливу стохастичних факторів на діяльність підприємства:**

- статичний бюджет - бюджет, у якому всі показники визначають на початку планового періоду і не коригують;
- змінний (динамічний) бюджет - бюджет, показники якого постійно коригують після завершення певного періоду (місяця, декади) у зв'язку зі зміною поточних умов діяльності підприємства;
- гнучкий бюджет - бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства, які можуть бути досягнуті в межах релевантного періоду внаслідок впливу стохастичних факторів (зміни рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок тощо).

Розробку бюджетів здійснюють з використанням таких основних методів:

- метод нарощування, суть якого полягає в тому, що бюджетні показники розраховують на підставі звітних показників попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства у майбутньому

бюджетному періоді;

– пріоритетний метод, який також ґрунтується на даних попереднього бюджетного періоду, але передбачає обґрунтування пріоритетних напрямів відносного скорочення або збільшення бюджетних сум (наприклад, зменшення прямих матеріальних витрат на 5%);

– метод бюджетування з нульової точки (2ВВ-бюджетування) - метод бюджетування, при якому менеджери обґрунтовують значення бюджетних показників на основі детального аналізу господарських операцій та нормативів витрачання ресурсів (наче було діяльність здійснюється вперше, «з нуля»). Застосування 2ВВ-бюджетування дозволяє отримати найточніші й об'єктивні планові показники, але вимагає значних витрат часу і коштів для розрахунків.

У фінансовому плануванні використовують чотири групи бюджетів:

- основні бюджети;
- операційні бюджети;
- допоміжні бюджети;
- додаткові бюджети.

Кожний з перерахованих видів бюджетів складається з ряду підбюджетів. Так, *основний бюджет* складається з бюджетів: доходів і витрат; руху грошових коштів; розрахункового балансу.

У свою чергу, *операційний бюджет*, що відображає окремі показники господарської діяльності, містить в собі дані бюджетів: продажу, виробничих запасів, виробництва, прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, комерційних витрат, адміністративних витрат і звіту про прибутки та збитки.

До *допоміжних бюджетів* відносять: бюджет податків, план капітальних витрат, кредитний план, а до *додаткових* – бюджети розподілу прибутку і бюджети окремих проектів та програм.

Ці бюджети необхідні для складання зведеного виробничого або основного бюджету, який також може мати назву бюджету майстра.

*Майстер - бюджет* – це сукупність взаємопов’язаних між собою трьох основних бюджетів підприємства плюс набір операційних і допоміжних бюджетів, необхідних для їх складання.

Блок-схема формування основного бюджету (бюджету майстра) наведена на рисунку 7.1.

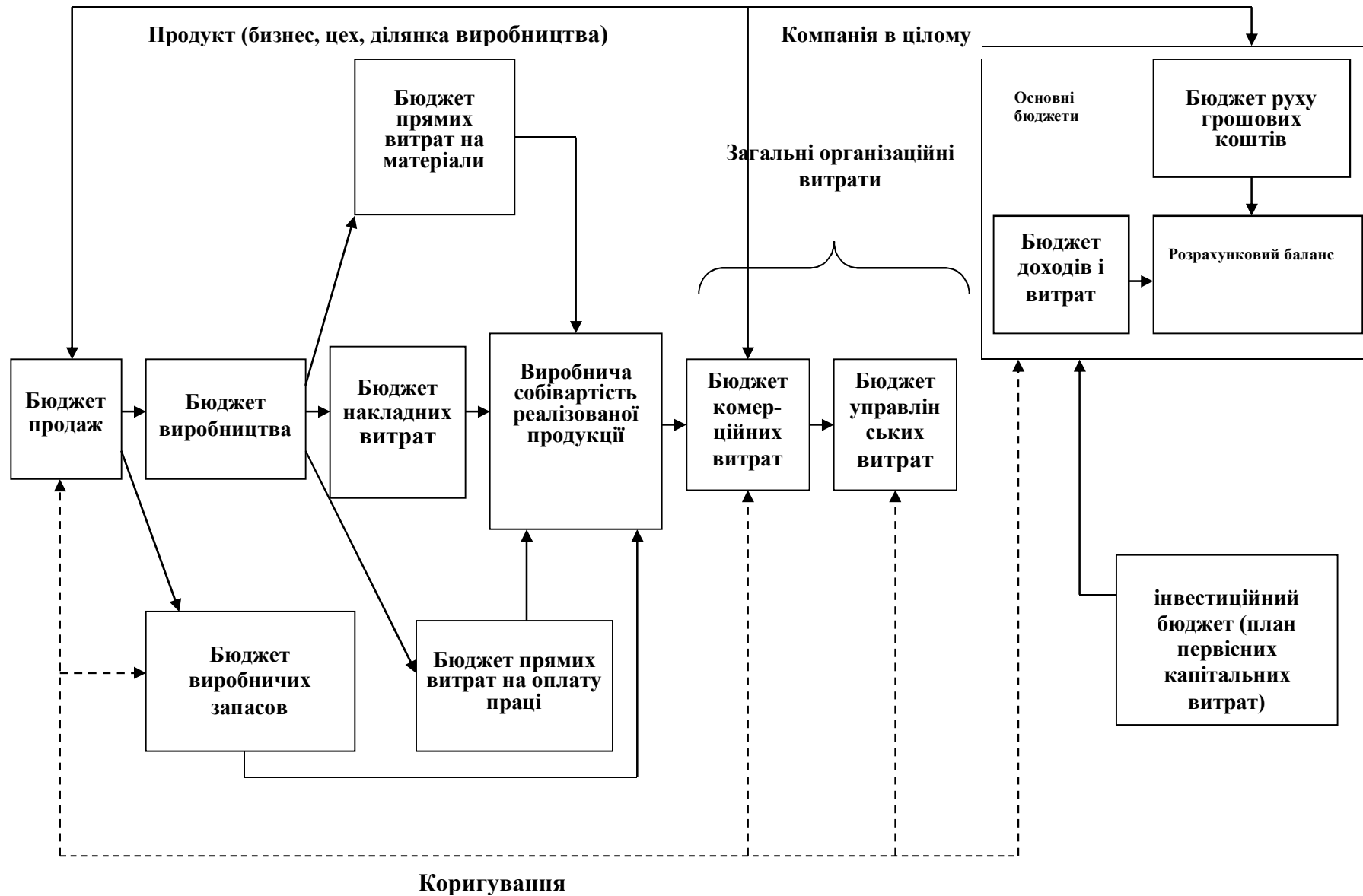


Рисунок 7.1 – Формування основного бюджету

## Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Які загальні підходи існують щодо прийняття рішень в умовах невизначеності ?
2. Дайте характеристику прийомів щодо визначення оптимального розміру запасів.
3. Від чого залежить момент наступного замовлення запасів ?
4. Яке значення системи JIT ?
5. Яким чином здійснюється класифікація витрат відносно до обсягу поставок ?
6. На які види здійснюється класифікація затрат за компонентами ?
7. Яким чином класифікують затрати за ступенем впливу - регулювання загальної суми затрат ?
8. Наведіть перелік внутрішніх якісних факторів, що впливають на прийняття рішення «виробляти чи купувати».
9. Наведіть перелік зовнішніх якісних факторів, що впливають на прийняття рішення «виробляти чи купувати».
10. Яка мета оптимізації розміру партії запасів ?
11. У чому суть витратного підходу до ціноутворення ?
12. У чому суть ринкового (ціннісного) підходу до ціноутворення ?
13. Яка мета надання знижок ?
14. У чому суть методу дисконтування грошових надходжень ?
15. Значення бюджетування та контролю.
16. Мета бюджетування.
17. Завдання бюджетування.
18. Процедури бюджетування.
19. Класифікація бюджетів за різними ознаками.
20. Система поточного бюджетування.
21. Структура основного бюджету підприємства.
22. Склад і взаємозв'язок бюджетів.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Управленческий учет : пер. с англ. / Аткинсон Энтони, Банкер Раджив Д., Каплан Роберт, Янг Марк С.– 3-е изд. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
2. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – 444 с.
3. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
4. Бухгалтерський облік : загальна теорія: навч. посібник / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми: Університетська книга, 2015. – 336 с.
5. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення/ Ю. Г. Кім. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.
6. Бухгалтерський облік : навч. посібник/ Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – Київ : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.
7. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – Київ : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
8. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна: навчально-практичний посібник. – Київ : Кондор, 2011. – 172 с.
9. Бухгалтерський облік. Практикум / Мельник Т. Г. – Київ : Кондор - Видавництво, 2015. – 425 с.
10. Войнаренко М. П. Управлінський облік : [підручник для вищ. навч. закладів] / М. П. Войнаренко, Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – Хмельницький : ХНУ, 2013. – 363 с.

11. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебн.; пер. с англ.; – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
12. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704
13. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – вид. 2-ге, перероблене і доповнене. – Київ : Знання, 2009. – 422 с.
14. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін і доповнень).
15. Конспект лекцій з дисципліни “Управлінський облік ” для студентів 3 курсу денної і 4 курсу заочної форм навчання спеціальності 6.050100 (6.030509) «Облік і аудит» / Авт.: О.Є. Власова: Харків : ХНАМГ, –2009. – 126 с.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для вузів / Л. В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
17. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль , 2005. – 464 с.
18. 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 листопада 1999 р. за № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
19. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами : навчальний посібник/ За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : Алерта, 2013. – 608 с.
20. Охотник С. И. Управленческий учёт : обучающий курс / С. И. Охотник. – Днепропетровск : Акцент ПП, 2012. – 436 с.
21. Управлінський облік: навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.



22. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник/ За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – Київ : Алерта, 2009. – 1056 с.

23. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – Київ : Алерта, 2011. – 1042 с.

24. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – Київ : Знання, 2015. – 572 с.

25. Управлінський облік : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, Т. І. Свідрик та ін.] ; Нац. ун-т "Львів. Політехніка". – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2013. – 278 с.

*Навчальне видання*

**ВЛАСОВА Олена Євгенівна**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

з дисципліни

**«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»**

*(для студентів за спеціальністю 073 – Менеджмент)*

Відповідальний за випуск *Т. В. Момот*

*За авторською редакцією*

Комп'ютерне верстання *О. Є. Власова*

План 2017, поз. 186Л

---

Підп. до друку 05.07.2017

Друк на ризографі

Зам. №

Формат 60 x 84/16

Ум. друк арк. 3,8

Тираж 50 пр.

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет  
міського господарства імені О. М. Бекетова,  
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002  
Електронна адреса: [rectorat@kname.edu.ua](mailto:rectorat@kname.edu.ua)  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:  
ДК № 5328 від 11.04.2017 р.