

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ
КРЕМЕНЧУЦЬКИЙ ЛЬОТНИЙ КОЛЕДЖ**

Циклова комісія економіки та управління

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

**з навчальної дисципліни «Управлінський облік»
обов'язковий компонент
освітньо-професійної програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти**

Облік і аудит

За темою № 6 - Облік і калькулювання за змінними витратами

Харків 2021

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 23.09.21 № 8

СХВАЛЕНО

Методичною радою
Кременчуцького льотного
коледжу Харківського
національного університету
внутрішніх справ
Протокол від 22.09.21 № 2

ПОГОДЖЕНО

Секцією науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 22.09.21 № 8

Розглянуто на засіданні циклової комісії економіки та управління, протокол від
31.08.2021 № 1

Розробники: викладач циклової комісії економіки та управління, к.е.н.,
спеціаліст вищої категорії, викладач - методист, Пушкар О. І.

Рецензенти:

1. Голова циклової комісії економіки та управління КЛК ХНУВС, к.е.н., спеціаліст вищої категорії, викладач-методист Цимбалістова О.А.
2. Професор кафедри бізнес адміністрування, маркетингу і туризму Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського, д.е.н., професор Дружиніна В.В.

План лекції:

- 6.1. Системи обліку і калькулювання за змінними витратами.
- 6.2. Система директ-костинг – система обліку змінних витрат, його переваги і можливості.
- 6.3. Етапи розрахунку директ-костингу.
- 6.4. Стратегічний управлінський облік.

Рекомендована література:

Основна:

- 1.1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV
- 1.2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999р. №318
- 1.3 Садовська І.Б., Божидарник Т.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013
- 1.4 Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012

Додаткова

- 2.1 Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2009
- 2.2 Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Скарб, 2006
- 2.3 Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: «Знання - Прес», 2006
- 2.4 Нападовська Л.В. Управлінський облік. - К.: КНТУ, 2008

Інформаційні ресурси в Інтернеті:

- 1. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/a#Find>
- 2. Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік». Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr>
- 3. Видавнича група «Баланс клуб». Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/>

Текст лекції:

6.1. Системи обліку і калькулювання за змінними витратами

Передумовами впровадження методів обліку змінних витрат у практику вітчизняних підприємств є наступне:

- а) групування витрат на умовно-змінні та умовно-постійні;
- б) змінення методики формування та обліку виробничої собівартості продукції;
- в) надання право вибору підприємствам у підходах до методики калькулювання собівартості продукції та визначення її ціни;
- г) розширення аналітичних можливостей обліку витрат через застосування концепції обліку за центрами відповідальності.

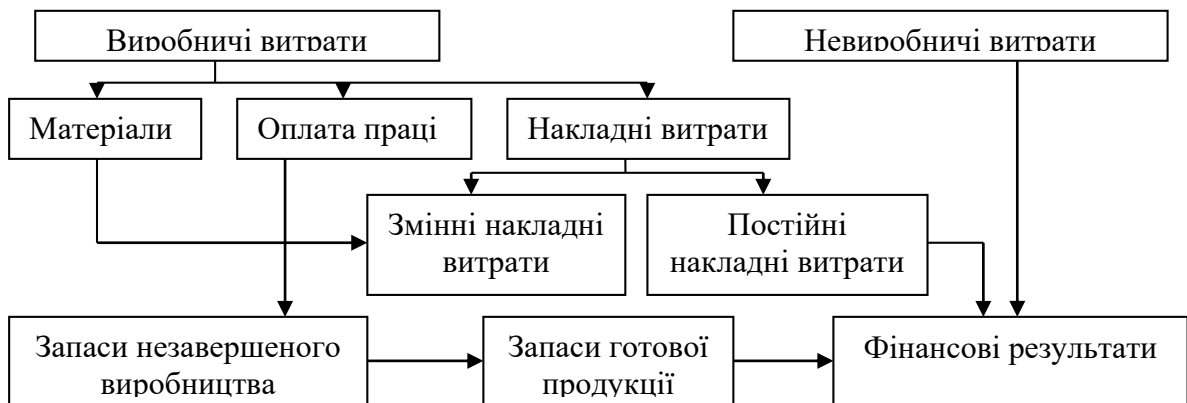
При складанні зовнішньої фінансової звітності звичайно застосовують калькулювання повних витрат, що передбачає включення до собівартості всіх виробничих витрат (змінних і постійних). Проте з метою складання внутрішніх звітів і прийняття поточних рішень застосовують калькулювання змінних витрат.

Калькулювання змінних витрат – передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат.

У разі використання системи калькулювання змінних витрат, не тільки операційні витрати (на управління, збут, тощо) але й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списують за рахунок фінансового результату прибутку.

Система обліку і калькулювання за неповними витратами



Система калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) та змінними витратами підприємства.

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу, тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Продаж} - \text{Змінні витрати}$$

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$$

Показники	Місяць		
	1	2	3
Вироблено одиниць	3000	3000	3000
Реалізовано одиниць	3000	2500	3500
Ціна за одиницю, грн	50	50	50
Змінні витрати на одиницю:			
- виробничі	25	25	25
- на управління та збут	10	10	10
Постійні витрати, грн:			
- виробничі	21000	21000	21000
- на управління та збут	12000	12000	12000

Звіт про прибуток (система калькулювання змінних витрат)

Показники	Місяць		
	1	2	3
Дохід від продажу	$3000 \times 50 = 150000$	$2500 \times 50 = 125000$	$3500 \times 50 = 175000$
Собівартість реалізації продукції	$25 \times 3000 = (75000)$	$25 \times 2500 = (62500)$	$25 \times 3500 = (87500)$
Виробничий маржинальний дохід	$150000 - 75000 = 75000$	$125000 - 62500 = 62500$	$175000 - 87500 = 87500$
Змінні операційні витрати	$3000 \times 10 = (30000)$	$2500 \times 10 = (25000)$	$3500 \times 10 = (35000)$
Загальний маржинальний дохід	$75000 - 30000 = 45000$	$62500 - 25000 = 37500$	$87500 - 35000 = 52500$
Постійні витрати	$21000 + 12000 = (33000)$	(33000)	(33000)
Операційний прибуток	$45000 - 33000 = 12000$	$37500 - 33000 = 4500$	$52500 - 33000 = 19500$

Звіт про прибуток (система калькулювання повних витрат)

Показники	Місяць		
	1	2	3
Дохід від продажу	150000	125000	175000
Собівартість реалізованої продукції	$25 \times 3000 + 21000 = 96000$	$25 + (21000/3000) \times 2500 = 80000$	$25 + (21000/3000) \times 3500 = 112000$
Валовий прибуток	$150000 - 96000 = 54000$	$125000 - 80000 = 45000$	$175000 - 112000 = 63000$
Операційні витрати	$21000 + (10 \times 3000) = 42000$	$21000 + (10 \times 2500) = 37000$	$21000 + (10 \times 3500) = 47000$
Операційний прибуток	12000	8000	16000

Метод	Місяць		
	1	2	3
Калькулювання змінних витрат	12000	4500	19500
Калькулювання постійних витрат	12000	8000	16000
Різниця	-	-3500	+3500

Отже, у 1 місяці прибуток розрахований різними методами збігається, а в 2 та 3 існує різниця на 3500 грн. Причиною цієї розбіжності є різниця обсягів виробництва і реалізації у 2 та 3 місяцях. У 2 було вироблено 3000 од. прод., а реалізовано лише 2500 од. прод., отже, на кінець другого місяця має лише запас готової продукції 500 од., оцінку якого здійснювали таким чином:

1) калькулювання змінних витрат: $500 \times 25 = 12500$ грн.;

2) калькулювання повних витрат: $(500 \times 25) + (\frac{21000}{3000} \times 500) = 16000$ грн.

Висновок: повна виробнича собівартість запасів більша ніж оцінка їх калькулювання змінних витрат на суму розподілених постійних накладних витрат на суму 3500 грн. Це зумовило різницю у величині операцій прибутку визначеного за двома системами калькулювання.

Різницю прибутку можна обчислити за формулою:

$$\text{Різниця прибутку} = \text{Зміна величини запасів готової продукції} \times \text{Бюджетну ставку постійних накладних витрат}$$

Ставка розподілу постійних накладних витрат: $21000/3000 = 7$ грн/од;

Виходячи з цього, різниця прибутку дорівнює: $500 \times 7 = 3500$ грн.

6.2. Система директ-костинг – система обліку змінних витрат, його переваги і можливості

Директ-костинг – це система управлінського обліку яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Метод (система) директ-костинг має 2 варіанти:

1. Простий директ-костинг, що базується на таких принципах:

- а) витрати розподіляються на постійні та змінні;
- б) собівартість продукції обчислюється лише змінними витратами;
- в) визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації і змінної собівартості.

$$\text{Маржинальний дохід на од. прод} = \text{Ціна одиниці} - \text{Змінні витрати на одиницю}$$

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Обсяг реалізації} - \text{Змінні витрати} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$$

Використання цього методу усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, забезпечують процес тісної інтеграції обліку і аналізу. Систему директ-костинг називають також: «системою управління собівартістю», або «системою управління підприємством».

Переваги системи калькулювання змінних витрат:

1. Звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат дають змогу керівникам приймати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, тощо).

2. Спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка здійснюється відносно до поточних витрат необхідних для виготовлення певних виробів.

3. Величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

Недоліки системи калькулювання змінних витрат:

1. Звітність підприємства складена на основі калькулювання змінних витрат не відповідає загально прийнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи.

2. Для розподілу витрат на змінні і постійні потрібні додаткові розрахунки.

3. Для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства.

2. Розвинутий директ-костинг – метод, в основу якого покладено такий підхід до калькулювання собівартості продукції, за якого частина постійних витрат (специфічні постійні витрати) може бути віднесена прямо без умовного розподілу на відповідні вироби, їх групи, центри відповідальності, сегменти діяльності

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

Французька модель визначення чистого результату:

- | | | |
|---------------------------------------|---|--------|
| 1. Дохід від реалізації; | } | 1 Етап |
| 2. (-) Змінна собівартість продукції; | | |
| 3. (=) Маржинальний дохід; | | |
| 4. (-) Постійні витрати періоду; | } | 2 Етап |
| 5. (=) Результат (прибуток, збиток). | | |

Американська модель:

- | | | |
|--|---|--------|
| 1. Обсяг реалізації; | } | 1 Етап |
| 2. Змінна виробнича собівартість проданих виробів; | | |
| 3. (=) Виробнича маржа; | | |
| 4. (-) Змінні витрати на реалізацію; | } | 2 Етап |
| 5. (=) Торговельна маржа; | | |
| 6. (-) Постійні витрати; | } | 3 Етап |
| 7. (=) Результат. | | |

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та не виробничі, тоді звіт буде трирівневим (американська модель). У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід, на другому етапі – маржинальний дохід у цілому по підприємству, на третьому етапі результат - чистий прибуток.

6.3. Етапи розрахунку директ-костингу

Методом розвинутого директ-косту розрахунок чистого доходу підприємства проводиться за такою системою:

1 Етап.

Виручка від реалізації виробу - Змінна собівартість виробу = Напівмаржа за виробом (маржинальний дохід 1)

2 Етап.

(-) Постійні витрати на виріб = Напівмаржа групи виробів (маржинальний дохід 2)

3 Етап.

(-) Постійні витрати групи товарів = Напівмаржа місця виникнення витрат (маржинальний дохід 3)

4 Етап.

(-) Постійні витрати місця виникнення витрат = Напівмаржа по підрозділу (маржинальний дохід 4)

(-) Постійні витрати підрозділу = Напівмаржа по підприємству (маржинальний дохід 5)

6 Етап.

(-) Постійні витрати = Чистий результат

Розрахунок прибутку підприємства у розрізі окремих видів продукції

№	Показник	Виріб			Загалом
		А	В	С	
1	Кількість реалізованої продукції	5000	10000	13000	×
2	Ціна за одиницю продукції	4	7	3	×
3	Дохід, грн.	20000	70000	39000	129000
4	Прямі матеріали, грн.	8000	30000	20000	58000
5	Пряма заробітна плата, грн.	4000	12000	12000	28000
6	Виробничі накладні витрати:				
	- змінні	2000	2000	3000	7000
	- постійні	5000	5000	6000	16000
7	Разом собівартість, грн.	19000	49000	41000	109000
8	Прибуток (збіток), грн.	1000	21000	-2000	20000

Аналіз на основі калькулювання змінних витрат, грн.

№	Показник	Виріб			Загалом
		А	В	С	
1	Дохід від продажу	20000	70000	39000	129000
2	Змінні витрати	14000	44000	35000	93000
3	Маржинальний дохід	6000	26000	4000	36000
4	Постійні накладні витрати	×	×	×	1600
5	Прибуток	×	×	×	20000
	Без виробу С:				
6	Маржинальний дохід	6000	26000	-	32000
7	Постійні витрати	-	-	-	16000
8	Прибуток	-	-	-	16000

6.4. Проблеми сучасного управлінського обліку

В сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації і представлення корисної інформації менеджерам підприємства з ціллю прийняття на її основі оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Відсутня єдина методична база формулювання управлінського обліку як системи.

Управлінський облік повинен забезпечити мінімізацію витрат на виробництво продукції й одержання максимального прибутку. Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства.

Традиційні підходи до поняття того, що система обліку повинна включати лише внутрішню інформацію, а діяльність розглядається як одна головна стаття витрат підприємства, на сьогоднішній день є неприпустимими. Система вітчизняного обліку повинна бути орієнтована не лише на виробництво, а й на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, повинно змінюватися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів.

Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень.

На сучасному етапі бухгалтерський облік, по-перше, не задовольняє потреб користувачів і, по-друге, не відповідає економічним відносинам, які формуються. Крім того, сучасна система бухгалтерського обліку не дає змоги створити надійну інформаційну основу для розвитку ринків капіталу, приватизації, збільшення інвестицій та оцінки ефективності функціонування

приватного сектора; для використання ресурсів міжнародних фінансових ринків та розвитку міжнародних економічних відносин.

До того ж ситуація ускладнюється тим, що Україна має свої особливості, зокрема:

- по-перше, пов'язано з тим, що на відміну від країн Америки та Західної Європи, в яких формування і розвиток економіки і системи бухгалтерського обліку відбувалися природнім шляхом протягом десятків і сотень років, в Україні проходить прискорена економічна реформа, що вимагає відповідної зміни системи бухгалтерського обліку;

- по-друге, проблема полягає в тому, що через тривалу відірваність від світових господарських процесів, вона перебуває у найгіршій ситуації, від якої, з огляду на брак часу для здійснення економічних трансформацій та суспільно-господарських реформ, потрібно перейти безпосередньо до оптимальної;

- по-третє, система вітчизняного бухгалтерського обліку, яка формувалася протягом кількох десятиліть і повністю відповідала інтересам пануючої планової моделі господарювання та управління, виявилася недієздатною в сучасних умовах переходу до ринку і потребує реформування.

Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати і на рівні держави (хоча управлінський облік є виключним питанням керівництва підприємством): допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління; формування «прошарку» кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

Що стосується впровадження системи управлінського обліку, то для успішного здійснення цього процесу необхідні три невід'ємні складові:

- 1) спеціальні ресурси для реалізації цієї задачі: якщо підприємство зважилося на виконання поставленої задачі, йому знадобиться багато як грошових витрат, так і витрат часу;

- 2) фахівці: керівництву слід усвідомлювати, що для постановки управлінського обліку йому слід наймати не бухгалтерів, а саме спеціалістів, у яких є такий досвід. Однак варто розглянути ідею про залучення власних фахівців, а не тимчасових консультантів;

- 3) участь у процесі постановки: часто керівництво вважає, що не слід втручатися у ту сферу, де є власні спеціалісти. Проте на це можна поглянути з іншого боку: як консультант чи фахівець будуть знати без активної участі керівництва про те, яку інформацію вони хотіли б бачити у себе на столі, щоб мати змогу приймати правильні управлінські рішення.

6.5. Стратегічний управлінський облік

Стратегічне управління являє собою процес, що визначає послідовність дій організації з розробки та реалізації стратегій.

Стратегічне управління - це:

1) багатоплановий, формально-поведінковий управлінський процес, який допомагає формувати й виконувати ефективні стратегії щодо досягнення встановлених цілей, які сприяють балансуванню відносин між організацією, включаючи її окремі частини, та зовнішнім середовищем;

2) система форм, методів, моделей і прийомів, що застосовуються в організації для визначення та реалізації цілей і стратегій, що використовуються для забезпечення адаптації підприємства до змін зовнішнього середовища;

3) реалізація концепції, в якій поєднуються цільовий та інтегральний підходи до діяльності підприємства, що дає змогу встановлювати цілі розвитку, порівнювати їх з наявними можливостями підприємства та приводити їх у відповідність за рахунок розробки й реалізації системи стратегії.

Мета стратегічного управління — визначення цілей і стратегій, розробка та забезпечення виконання системи планів як інструментів реалізації стратегічних орієнтирів щодо удосконалення підприємства, які є основою забезпечення його конкурентоспроможного існування в довгостроковій перспективі.

Стратегічне управління – метод, згідно якому підприємство націлюється на досягнення певних цілей, використовуючи переваги своїх сильних сторін та захищаючи від ударів свої слабкі сторони.

Цей метод включає в себе стратегічне планування (стратегії), в якому враховані не лише сильні та слабкі сторони підприємства, а й можливості, що пропонуються йому зовнішнім середовищем (розширення ринку, загроза конкуренції тощо).

Стратегічне планування об'єднує 5 етапів:

1) визначення офіційної мети (цілі) та завдань;
2) проведення позиційного аналізу з метою визначення положення підприємства відносно зовнішнього середовища (конкуренти, ринок, технології, економіка, політичний клімат і т. ін.). Для цього часто використовують аналіз сильних і слабких сторін підприємства, можливостей і загроз: SWOT- аналізу. Сильні і слабкі сторони – це внутрішні фактори підприємства, а можливості та загрози – це фактори середовища існування підприємства (зовнішнього середовища);

3) визначення і оцінка стратегічних варіантів дій;

4) вибір стратегічних варіантів і формування стратегічного плану;

5) виконання, перегляд і контроль.

Отже, стратегічне управління, на відміну від традиційного, виявляє більший інтерес до того, що відбувається за межами підприємства. А тому стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, доля на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.

Стратегічна спрямованість обліку зумовила появу та розвиток нових напрямків його досліджень, зокрема:

– аналіз вартісного ланцюжка;

- калькулювання на основі діяльності;
- калькулювання життєвого циклу продукту;
- цільове калькулювання;
- аналіз витрат на якість та ін.

Одним із шляхів, за допомогою якого управлінський облік може впливати на розвиток подій у майбутньому, може бути аналіз ефекту від зміни стратегії, оцінка результативності таких змін. Аналіз здійснюють за трьома аспектами: росту, ціни, продуктивності (витрат). Виконують його методами факторного аналізу: ланцюгові підстановки, обчислення різниць та ін.

Другим важливим напрямком стратегічного управлінського обліку є аналіз прибутковості конкурентів з метою оцінки наслідків можливого зниження (підвищення) ціни на продукцію (як це вплине на поведінку конкурентів на ринку). Особливе значення для управління має знання суми змінних та постійних витрат конкурента, їх співвідношення (оперативний леверидж), щоб можна було оцінити вплив зміни обсягу продаж та ціни на поведінку конкурента (його прибуток).

Третім важливим напрямком роботи управлінських бухгалтерів є аналіз прибутковості замовника з метою залучення їх до постійної співпраці. Цей аналіз дає можливість визначити рівень прибутковості роботи з окремими замовниками шляхом порівняння витрат на кожного замовника з сумарними надходженнями. Четверта важлива проблема стратегічного управлінського обліку – акціонерна вартість. Бажання збільшення акціонерної вартості – рушійна сила багатьох операційних і стратегічних рішень, націлених на збільшення доходу акціонерів.

Питання для самоконтролю:

1. Які основні особливості методу(системи) директ-костингу?
2. Які основні переваги методу директ-костингу?
3. У чому практичне застосування системи директ-костинг?
4. Які основні фінансові показники формуються в системі директ-костинг?
5. Що таке розвинутий директ-костинг?
6. У чому переваги розвинутого директ-костингу?
7. Що таке маржинальний дохід? Які особливості його розрахунку?
8. У чому полягає методика багатоступеневого покриття постійних витрат?
9. У чому недоліки методу директ-костингу?
10. Що таке стратегічний облік та його передумови?