

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА**

МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ

Для виконання практичної, індивідуальної та самостійної роботи студентами денної форми навчання спеціальностей 7.03050901, 8.03050901 "Облік і аудит"

Укладач к.е.н. ст. викладач Ратушна О.П.

Методичні вказівки містять методичні матеріали для студентів денної форми навчання, лекційний матеріал у конспектно-схематичному вигляді, основні терміни, формули розрахунку, завдання для виконання практичних робіт, самостійних і індивідуальних науково-дослідних завдань та перелік рекомендованої літератури.

Розглянуто основні принципи побудови системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Методичні вказівки дозволяють систематизувати набуті знання для підготовки облікової інформації як основи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством.

Рецензенти:

Крочак О.І., к.е.н., доцент кафедри економіки і менеджменту ПВНЗ Київського інституту бізнесу та технологій

Кустріч Л.О., к.е.н., доцент кафедри менеджменту організацій Уманського НУС

Методичні вказівки схвалено і рекомендовано до друку кафедрою обліку і аудиту та методичною радою факультету економіки і підприємництва Уманського національного університету садівництва (протокол засідання кафедри № ___ від _____ р. та протокол засідання методичної комісії № ___ від _____ р.)

ЗМІСТ

ЗМІСТ	3
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1	4
Тема 1. Сутність і місце облікової інформації в управлінні підприємством	4
Тема 2. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством	6
Тема 3. Принципи, методики і техніки підготовки управлінської бухгалтерської звітності	11
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2	15
Тема 4. Методичне забезпечення управління витратами	15
Тема 5. Оцінювання очікуваних витрат для прогнозування та прийняття управлінських рішень	22
Тема 6. Прийняття управлінських рішень за даними інструментарію бухгалтерського обліку та звітності	30
Тема 7. Збалансована система показників у формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством	38
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3	46
Тема 8. Бухгалтерський облік в управлінні вартістю підприємства	46
Тема 9. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень	55
Тема 10. Бухгалтерський облік для прийняття соціальних рішень	60
Тема 11. Управлінські рішення при формуванні ціни	65
Тема 12. Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку	66
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	68

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ I

Тема 1. Сутність і місце облікової інформації в управлінні підприємством

I. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Управління – це складний інформаційний процес. В умовах ринкових відносин підприємство як цілісна виробнича система може функціонувати тільки завдяки інформаційним ресурсам.

Інформаційні ресурси є результатом функціонування системи бухгалтерського обліку, яка формує **інформаційний простір у системі прийняття управлінських рішень**. При цьому, сукупність інформації отриманої за результатами інформаційної діяльності утворює **інформаційну базу**.

Інформація – це сукупність первинних даних системи фінансового та управлінського обліку, які характеризують управлінську ситуацію, яка склалася щодо певного об'єкта управління, на основі яких відбувається обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо нього.

Управління сільськогосподарським підприємством може бути стратегічним, антикризовим, ситуаційним рис. 1.



Рис. 1. Види управління підприємством

Під обліковою (бухгалтерською) інформацією слід розуміти відомості щодо функціонування суб'єкта економіки, зафіксовані у носіях облікової інформації.

Бухгалтерський облік як інформаційна система переслідує мету найбільш повного і своєчасного забезпечення користувачів достовірними даними стосовно майнового і фінансового стану, а також результатів

діяльності підприємств. У світовій практиці облік називають мовою бізнесу. Він повинен забезпечувати користувачів інформацією стосовно щонайменше таких двох напрямів роботи підприємства:

– з оцінки економічної ефективності діяльності, яка визначається через прибутковість;

– з визначення майбутньої платоспроможності, можливості своєчасного і повного погашення своїх зобов'язань, що проявляється через фінансове становище суб'єкта господарювання.

Користувачами облікової інформації слід вважати фізичних та юридичних осіб, державу та міждержавні організації, які проявляють інтерес до подій і процесів, що відбуваються на підприємстві, та хочуть мати інформацію про стан майна, результати діяльності, партнерську надійність, впевненість у тому, що підприємство буде успішно функціонувати й надалі.

Обліково-аналітична інформація являє собою сукупність даних бухгалтерського обліку, які розкривають господарську діяльність суб'єктів господарювання та використовується для прийняття рішень в процесі управління.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Підприємство як соціо-еколого-економічна система
2. Структура системи прийняття управлінських рішень
3. Користувачі облікової інформації та їх інформаційні потреби
4. Інформація, необхідна для прийняття рішень

2. Задача

Серед приведених груп користувачів бухгалтерської інформації (таблиця 1) виділіть зовнішніх і внутрішніх користувачів і назвіть інформацію, яка їх може зацікавити.

Таблиця 1

Користувачі та їх інформаційні потреби

Користувачі інформації	Інформація
Акціонери	Сума нарахованих зобов'язань по внесках на пенсійне страхування
Відділ кадрів	Платоспроможність підприємства
Відділ технічного контролю	Суми нарахованих доходів
Покупці продукції	Фінансовий звіт підприємства
Начальник цеху	Стандарти якості, об'єм продукції, випущеної за зміну
Податкова інспекція	Потреба в сировинних ресурсах
Відділ закупівель	Кількість вакантних робочих місць
Банк	Фінансовий результат і дохід на акцію
Постачальники сировинних ресурсів	Системи оплати праці працівників і суми матеріальних заохочень за наслідками роботи
Статистичне управління	Штатний розклад, розмір посадових окладів
Працівники підприємства	Ціна продукції, її якість, умови оплати
Центр зайнятості населення	Здатність підприємства своєчасно оплачувати рахунки
Пенсійний фонд	Кошторис витрат на виробництво продукції

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

2. Підготовка реферату за темами

1. Управління як вид діяльності
2. Якісні характеристики інформації.
3. Процес прийняття управлінських рішень на підприємстві
4. Роль аналізу інформації для прийняття управлінських рішень.
5. Види обліку та використання його інформації для прийняття рішень
6. Структура системи управління підприємством

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Розробити схеми, алгоритми, структуру прийняття управлінських рішень щодо об'єкту наукового дослідження.

Рекомендована література:

1. Бакурова Г.В., Трохимець О.І. Значення фінансової звітності підприємств для прийняття рішень на її основі // Держава та регіони Серія: Економіка та підприємництво, 2013 р., № 1 (70) С. 92-95.

2. Кантаєва О.В., Кузнецова О.В. Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (62). – С. 103-106.

3. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія і організація: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

4. Кузнецова С.А. Концепція облікової інформації для управління / С.А. Кузнецова. // Економіка і регіон. – 2007. – № 4. – С. 184 – 187.

5. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія / О.В. Олійник. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.

Тема 2. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством

I. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потребам широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської і іншої звітності, зокрема, фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, управлінської звітності, податкової звітності, статистичної звітності, звітності перед державними органами контролю тощо. При цьому слід враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно пов'язана з нормуванням, плануванням, контролем та аналізом. У зв'язку з цим у складі звітної інформації повинні бути, крім

фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах.

До найважливіших об'єктів інформаційного забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку, слід віднести:

- нормативно-правову базу бухгалтерського обліку;
- облікову політику підприємства;
- дані синтетичного та аналітичного обліку;
- первинні документи;
- фінансову звітність;
- внутрішню (управлінську) звітність.

Зазначені об'єкти повинні бути покладені в основу формування інформаційного забезпечення управління підприємством.

Під **обліковою (бухгалтерською) інформацією** слід розуміти відомості щодо функціонування суб'єкта економіки, зафіксовані у носіях облікової інформації.

Головним завданням бухгалтерського обліку, як інформаційної системи, є найбільш повне та своєчасне задоволення користувачів достовірними даними про стан майна та результати діяльності підприємства.

Бухгалтерська інформаційна система може бути розглянута як різновид інформаційної системи або системи "взагалі", якщо мова йде про її дослідження. У цьому контексті **бухгалтерська інформаційна система розуміється** як система, що використовує інформаційні технології (комп'ютерні, телекомунікаційні, інші засоби) – за формою, засобами її підтримки; і як система, що характеризується певним інформаційним змістом – за змістовними ознаками.

Головна мета, бухгалтерської інформаційної системи – на базі зібраних вихідних даних одержати вторинну підсумкову інформацію, що буде слугувати основою для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік, як інформаційна система, забезпечує інформацію в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі.

Як і будь-яка система облік має свої вхідні та вихідні потоки. Вхідним пунктом системи є найпростіші елементи. В бухгалтерському обліку такими елементами є факти господарського життя, підтверджені первинними документами. Саме вони лежать в основі побудови всієї системи бухгалтерського обліку. Частина даних обробляється в системі бухгалтерського обліку, в результаті чого на виході утворюється інформація, яка реалізується через: фінансову звітність, податкову звітність, внутрішньогосподарську звітність. Бухгалтерський облік є відкритою системою, в якій кількість елементів та зв'язків між ними змінюється залежно від входів та виходів з неї, яка здатна пристосовуватися до впливу оточуючого середовища.

Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання.

Метою обліково-аналітичного забезпечення має стати поєднанням процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення.

Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління як частини інформаційно-аналітичного забезпечення:

- 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- 2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;
- 3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств.

Організація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницької діяльності передбачає організацію збору та фіксації даних, а також проведення аналітичних досліджень — процедур і процесів інтелектуальної діяльності, на основі яких впроваджуються нові технології управління, виявляються нові проблеми або їх аспекти, пропонуються нетрадиційні способи їх вирішення. Аналітичні дослідження мають базуватися на таких принципах: незалежності; об'єктивності; конфіденційності; оперативності; повноти; стандартизації; комплектності.

Система бухгалтерського обліку — це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи підприємства, оскільки вона будується на єдиній методологічній основі, що дозволяє адекватно відобразити діяльність підприємства, сформулювати достовірні дані про майновий і фінансовий стан на рівні суб'єктів господарювання, здійснювати аналіз фінансово-господарської діяльності для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками. Крім того, нині вона набуває стратегічного напрямку, тобто спостерігається поєднання інформації фінансового, управлінського та інших видів обліку для прийняття ефективних рішень підприємства. Для досягнення результату функціонування системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства необхідно враховувати специфіку його діяльності і організаційну структуру.

При цьому кожен рівень організації бухгалтерської інформації відповідає за різні функції:

- первинний облік включає збір, реєстрацію й обробку інформації;

- фінансовий облік відповідає за формування бухгалтерських проводок, бухгалтерських реєстрів, бухгалтерської фінансової звітності з використанням методів бухгалтерського обліку;

- управлінський облік відповідає за одержання підсумкової достовірної інформації в будь-яких вимірниках для прийняття управлінських рішень, планування та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;

- податковий облік відповідає за формування податкових реєстрів, отримання інформації для цілей податкового планування;

- екологічний облік сприяє формуванню інформації про екологічну відповідальність підприємства;

- соціальний облік відповідає за формування показників соціального забезпечення працівників та власників підприємства;

- бюджетування дозволяє встановити планові показники, необхідні для реалізації стратегії забезпечення економічної безпеки підприємства;

- внутрішній аудит сприяє оцінці правильності ведення різних видів обліку на підприємстві з метою забезпечення його безпеки.

Бухгалтерський фінансовий облік визначається як комплексний системний облік усіх засобів і процесів господарської (економічної) діяльності відповідно до вимог чинного законодавства. До фінансового обліку входять суцільна реєстрація господарських фактів за хронологічними та системними ознаками відповідно до принципів побудови бухгалтерського обліку, а також аналітичний облік

Бухгалтерський внутрішньогосподарський облік визначається як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів.

Аналізуючи дані таблиці, можна виділити **основні відмінності** внутрішньогосподарського обліку від фінансового:

- внутрішньогосподарський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням і прогнозуванням, а фінансовий, навпаки, — на реєстрацію фактів і господарських операцій, які вже відбулися;

- внутрішньогосподарський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами і схемами, тоді як фінансовий чітко регламентований за змістом і формами подання даних;

- у внутрішньогосподарському обліку увага зосереджується на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізують, на певних сферах ринку і території збуту, на різних рівнях управління тощо), а не на всьому підприємстві загалом, як у фінансовому обліку;

- внутрішньогосподарський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим, і керівництво самостійно вирішує, вести його чи ні;

- внутрішньогосподарський облік, як правило, є децентралізованим, а фінансовий здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії підприємства.

Проте ці два види обліку мають і спільні риси. По-перше, вони ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку; по-друге, спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими об'єктами; по-третє,

їхня інформація використовується для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Інформаційне забезпечення управління підприємством
2. Облік як інформаційна система
3. Організація обліку в системі управління
4. Управлінський і фінансовий облік в процесі прийняття управлінських рішень

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Облікова політика та прийняття управлінських рішень про її зміни.
2. Контроль інформації для прийняття управлінських рішень.
3. Використання інформації управлінського обліку для прийняття рішень.
4. Використання інформації фінансового обліку для прийняття рішень.
5. Прийняття управлінських рішень на основі даних стратегічного обліку.
6. Організація управлінського обліку на підприємстві.
7. Використання інформації первинного обліку та облікових реєстрів для прийняття рішень.

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Підготувати витяг з облікової політики підприємства в частині об'єкта наукового дослідження. В ньому відобразити всі положення, які впливають на нього і сформулювати ті які будуть економічно доцільними для вашого досліджуваного підприємства.

Рекомендована література:

1. Волот О.І. Облік як основа інформаційного забезпечення управління підприємством // Науковий вісник ЧДІЕУ. – № 1 (13). – 2012. – С. 214-217.
2. Закон України “Про інформацію” [Електронний ресурс]: – режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.
3. Замула І.В. Бухгалтерській облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
4. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія і організація: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
5. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
6. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

7. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст]: монографія / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

8. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Моногр. – Т.: Екон. думка, 1999. – 422 с.

9. Сонько С.П. Просторовий розвиток соціо-природних систем: шлях до нової парадигми [Текст]: монографія / С.П. Сонько – Київ : Ніка Центр, 2003. – 287 с.

Тема 3. Принципи, методика і техніки підготовки управлінської бухгалтерської звітності

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Управлінська звітність є кінцевим етапом облікового процесу й відображає комплекс даних про діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів.

Тому, **управлінська звітність** – це синтез різних видів інформації для використання всередині підприємства. Управлінська звітність представлена у вигляді узагальнюючих показників, що необхідні зацікавленим користувачам у кожному конкретному випадку.

Основна мета управлінської звітності — задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління.

Основними вимогами до внутрішньої звітності є:

1) її слід складати з урахуванням потреб менеджера, відповідального за досягнення результату;

2) всередині кожного підприємства повинні діяти постійні єдині форми звітів, в яких мають бути враховані особливості діяльності даного підприємства;

3) інформація, відображена у звіті, має бути конкретною і достатньою для прийняття управлінських рішень;

4) внутрішня звітність повинна відповідати принципу управління за відхиленнями;

5) вона має відповідати вимогам своєчасності й достовірності надання інформації;

6) витрати на підготовку звітності не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

Враховуючи об'єктивні і суб'єктивні чинники методології управлінської звітності важливо керуватися вимогами рис. 1.

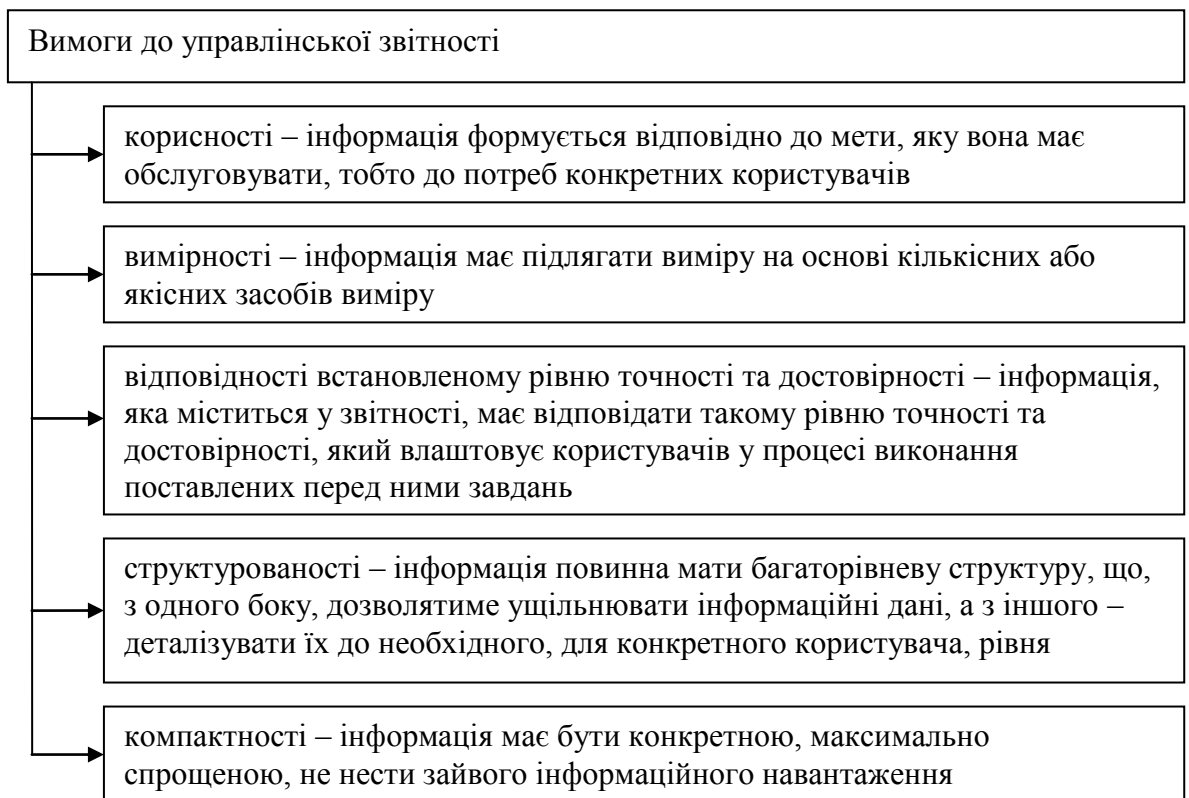


Рис. 1. Вимоги до управлінської звітності

Склад управлінської звітності є індивідуальним для кожного окремого підприємства, проте враховуючи особливості управління можна сформулювати основні класифікаційні ознаки управлінської звітності та види звітів, необхідні для повноцінного забезпечення інформаційних потреб користувачів рис. 2.

Система внутрішньої (управлінської) звітності в будівельній організації повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою. Розглянемо форми внутрішньої звітності які доцільно застосовувати будівельним підприємствам за центрами відповідальності.

Звіт начальника будівельної ділянки - включає заплановані та фактичні показники витрат за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати й накладні витрати даного центру відповідальності), розміри виявлених відхилень, їх причини і винних осіб.

Звіт начальника виробничо-технічного відділу - складається на підставі звітів начальників будівельних ділянок і включає заплановані та фактичні показники витрат у розрізі будівельних ділянок та загальновиробничих витрат, розміри виявлених відхилень, їх причини і винних осіб.

Звіт головного інженера – включає заплановані та фактичні показники виробничих витрат у розрізі структурних підрозділів. Складається на підставі звітів керівників (менеджерів) структурних підрозділів.



Рис.2. Види управлінської звітності

Звіт про наявність запасів (відділ постачання). Головним завданням внутрішньої звітності про наявності запасів є забезпечення їхнього оптимального рівня, оскільки надмірні запаси призводять до зростання поточних витрат на зберігання, а надто малі – до ризику незабезпечення виробничих потреб. Складається керівником відділу постачання щомісячно на підставі первинних документів і включає заплановані та фактичні показники за статтями транспортно-заготівельних витрат і витрат, понесених на утримання цього підрозділу, розміри встановлених відхилень, причини відхилень та винних осіб.

Звіт про використання трудових ресурсів підприємства - включає дані про приймання на роботу чи скорочення працівників, нормування їхньої чисельності, професійну орієнтацію і навчання, перепідготовку, просування по службі керівних кадрів - підвищення, пониження, переведення, звільнення. П.Я. Хомин зазначає, що система контролю в управлінському обліку повинна бути в більшій мірі спрямована на формування таких витрат у майбутньому, а не на наступну оцінку фактичних. Тому будь-яке рішення менеджерів, пов'язане із зміною використання праці та її оплати як на стадії формування чисельності працівників, так і в процесі їхньої роботи, повинно

опиратись на виважену і всесторонньо обґрунтовану інформацію, яку забезпечує внутрішня звітність.

Звіт про результати діяльності – менеджери центрів прибутку у звітності формують інформацію про співвідношення показників доходів і витрат за кожним будівельним контрактом, фактично досягнутого кожним центром відповідальності, і поряд з управлінським контролем дозволяє наблизити його до планового, а також досягнення певних нефінансових результатів, таких, як частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Внутрішня управлінська звітність
2. Підходи до формування управлінської бухгалтерської звітності

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Використання інформації внутрішньогосподарської звітності для прийняття рішень.
2. Методи аналізу звітності підприємства.
3. Види звітності в Україні та в іноземних державах.
4. Міжнародна звітність.
5. Побудова внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень.
6. Склад форм управлінської звітності.

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Розробити форми управлінської звітності та презентувати їх для обговорення за темою дослідження. Розробити форми фінансової звітності для потреб управління.

Рекомендована література

1. Дворніченко О.С. Управлінська звітність у процесі обліково–аналітичного забезпечення управління за збалансованою системою показників // Формування ринкових відносин в Україні. – № 11 (138). – 2012. – С. 67-71.
2. Матюха М.М. Сучасне методологічне забезпечення управлінської звітності в умовах застосування інформаційних систем // Актуальні проблеми економіки . – 2012. – № 7 (133)
3. Погосова А.В. Формування внутрішньої управлінської звітності // Агроінком. – 2008. – № 5-6. – С. 116-118.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16.07.1999.р. № 996– XIV зі змінами та доповненнями.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2

Тема 4. Методичне забезпечення управління витратами

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства.

Під **системою управління витратами** розуміється комплекс заходів, спрямованих на максимізацію віддачі від ресурсів за умови збереження або підвищення якості продукції (рис. 1).



Рис. 1. Система управління витратами

Система управління витратами спрямована на вирішення наступних завдань:

- здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства;
- виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;
- збір, аналіз інформації про витрати;
- нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;

- пошуку резервів економії ресурсів і оптимізації витрат.

Основними **принципами управління витратами** є:

- відповідність системи обліку завданням управління витратами;
- аналіз і виявлення альтернативних шляхів досягнення мети;
- повнота і аналітичність інформації щодо рівня витрат;
- застосування ефективних методів зниження витрат;
- стимулювання і мотивація працівників до зниження витрат;
- оцінка і контроль результатів діяльності підрозділів;
- забезпечення та реалізація останніх досягнень економіки, математики та практики для подальшого удосконалення.

Як приклад розглянемо стратегічну систему управління витратами на промислових підприємствах України рис. 2.



Рис. 2. Система управління витратами промислового підприємства

Узагальнюючи матеріали зарубіжних та вітчизняних вчених, можна виокремити наступні **базові концепції управління витратами** рис. 3.

У працях багатьох вчених-економістів, зокрема та інших розкрито сутність, умови застосування, переваги й недоліки, а також процедуру вибору та організацію використання таких **методів управління витратами** рис. 4.

Поведінка витрат (Cost Behavior) – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: "змінні витрати" і "постійні витрати", а також "напівзмінні витрати" і "напівпостійні витрати".

При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

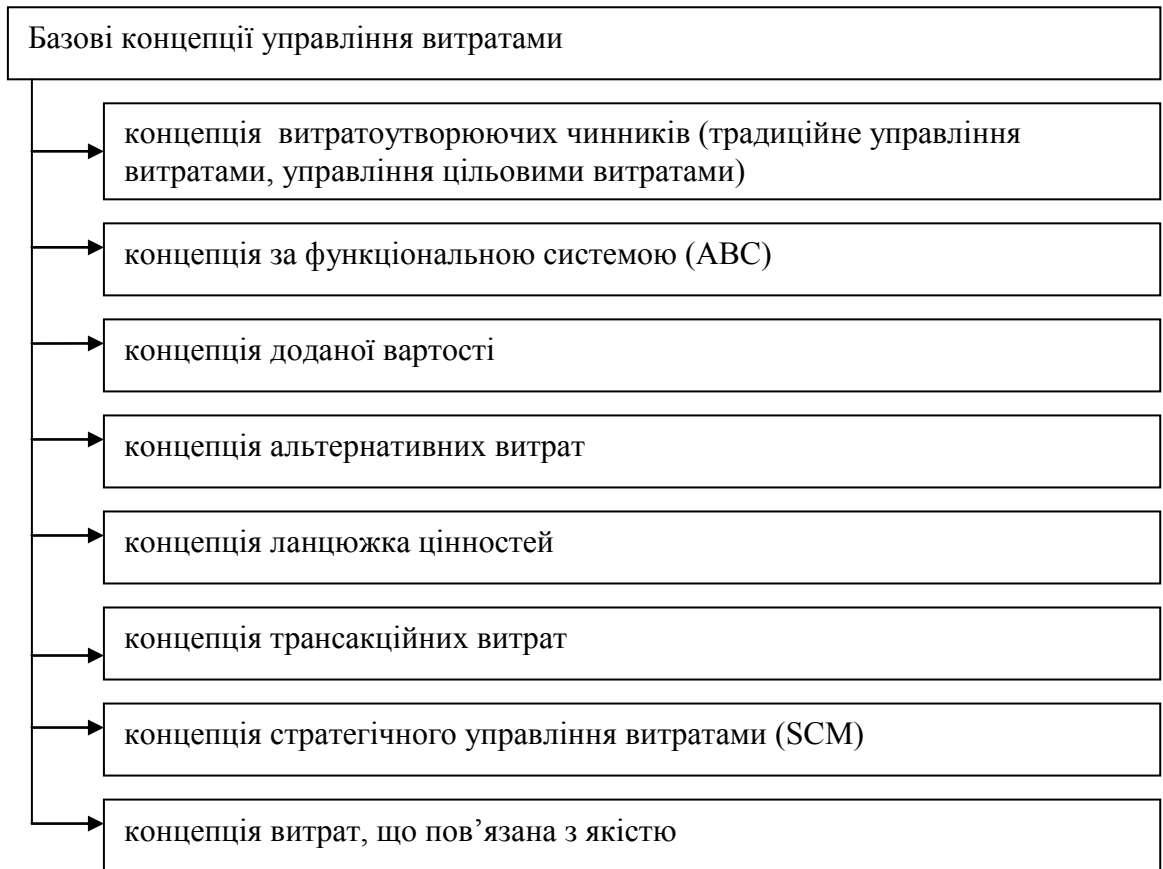


Рис. 3. Концепції управління витратами

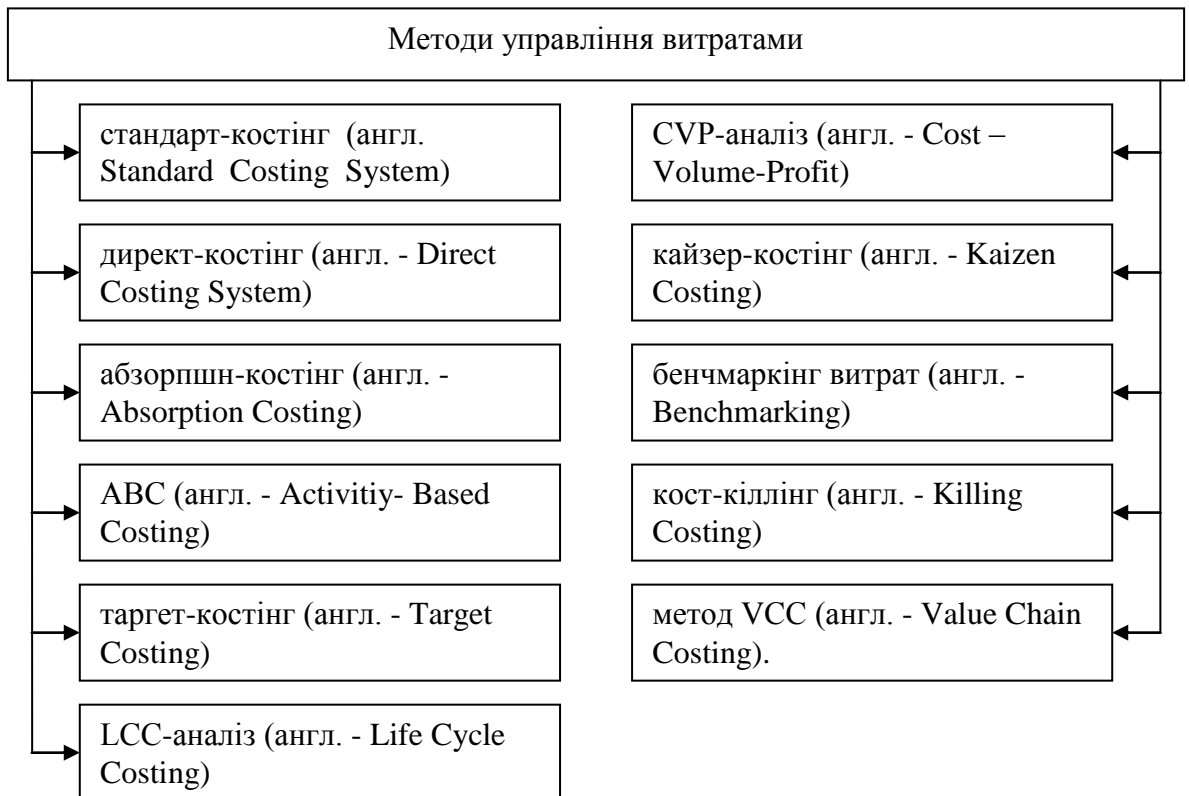


Рис. 4. Методи управління витратами

Змінні витрати (Variable Costs) – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Це означає, що збільшення кількості виробленої продукції у десять разів призведе до збільшення загальних змінних виробничих витрат також удесятеро. Типовим прикладом змінних витрат є прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата, енергія для роботи обладнання, паливо для автомобілів, комісійні виплати торговим агентам.

Постійні витрати (Fixed Costs) – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом постійних витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, зарплата персоналу офісу, страхування майна, адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Напівзмінні витрати (Semivariable Costs) – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі значної партії та оплати понаднормової роботи.

Змішані витрати (Mixed Costs) – це витрати, що містять елементи, як змінних, так і постійних витрат. Типовим прикладом змішаних витрат є плата за телефон, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плату за міжміські розмови. В основу розподілу витрат на постійні та змінні покладено припущення релевантного діапазону.

Релевантний діапазон (Relevant Range) – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

Напівпостійні витрати (Semifixed Costs) – це витрати, що змінюються ступінчасте при зміні обсягу діяльності.

Завдання розподілу затрат на постійні та змінні є важливим і одночасно складним. Наявність змішаних витрат ускладнює побудову функції витрат. Тому для визначення функції витрат застосовують різні методи, а саме:

- технологічний аналіз;
- аналіз рахунків;
- метод вищої-нижчої точки;
- метод візуального пристосування;
- регресійний аналіз;
- спрощений статистичний аналіз.

Технологічний аналіз (Engineering Analysis) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їхньої доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності. Перевагою такого аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу рахунків (Account Analysis Method) – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного

фактора на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Метод аналізу рахунків доволі широко використовують на практиці. Але слід зважати на те, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера й аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність і можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень та застосування математичних методів.

Метод вищої-нижчої точок (High – Low Method) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. При цьому визначають різницю у обсягах виробництва та сумою сукупних витрат:

$$\Delta O = O_{max} - O_{min}$$

$$\Delta Z = Z_{max} - Z_{min}$$

Дані різниці показують на скільки зростають затрати при зростанні обсягу виробництва. Тому ставка змінних витрат на одиницю продукції становитиме:

$$\frac{\Delta Z}{\Delta O}$$

Недоліком методу вищої-нижчої точок є те, що для побудови функції затрат, ми використовуємо лише дві точки досліджуваної сукупності (вищу та нижчу точки), ігноруючи всі інші. Якщо ж відсутня щільність зв'язку між вищою, нижчою та іншими точками, то побудована функція затрат не відобразатиме реальної залежності між затратами та їх фактором.

Метод візуального пристосування (статистичний метод кореляції) (Visual-Fit Method) – ґрунтується на використанні всієї сукупності даних для побудови функції затрат. При цьому передбачається графічне відображення та візуальна побудова прямої лінії на основі досліджуваної сукупності даних.

Незважаючи на те, що даний метод дозволяє уникнути недоліків методу найвищої-найнижчої токи, він є надто суб'єктивним, а тому недосконалим. Адже результати розрахунків залежать від навичок роботи аналітика.

Регресійний аналіз (Regression Analysis) – статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або декількох незалежних змінних величин. При застосуванні регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного фактора (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина. Лінійний взаємозв'язок між залежною та незалежною змінними величинами можна описати графічно як лінію регресії або за допомогою формули (рівняння регресії).

Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають простим регресійним аналізом. Вона має вигляд: $Y = a + bx$.

Регресійний аналіз передбачає використання методу найменших квадратів, який дає можливість побудувати функцію затрат на основі системи рівнянь та одночасно уникнути недоліків, які має метод візуального пристосування.

На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\sum Y = an + e \sum X$$

$$\sum YX = a \sum X + e \sum X^2$$

де x – незалежна змінна величина (рівень спостережуваної діяльності);

y – залежна змінна величина (загальні або змішані витрати);

a – загальні постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

Спрощений статистичний метод (Simplified Statistical Method) – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення x (обсягів виробництва), та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y .

Суть його полягає в обчисленні середніх величин обсягу виробництва й витрат за двома групами показників. Для цього всю сукупність даних необхідно згрупувати у порядку зростання обсягів виробництва та визначити середні величини з кожної половини даних.

Розраховуючи результати розрахунків середніх величин, обчислюється величина постійних витрат за формулою:

$$a = \frac{(Y_0 X_1 - Y_1 X_0)}{(X_1 - X_0)}$$

де X_0 і X_1 – середні значення обсягів виробництва першої і другої груп;

Y_0 і Y_1 – середні значення витрат першої і другої груп.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Система управління витратами
2. Концепції управління витратами
3. Методи управління витратами
4. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень. Поведінка та функції затрат

2. Задача

Задача 1. Розподіліть витрати, приведені нижче, на постійні і змінні.

1. Амортизація виробничого устаткування, що нараховується по виробничому методу.
2. Амортизація адміністративної будівлі.
3. Витрата основних матеріалів на виробництво продукції.
4. Заробітна плата працівників відділу технічного контролю.
5. Заробітна плата основних виробничих робочих.
6. Відрахування до пенсійного фонду на заробітну плату основних виробничих робочих.

7. Відрахування до фонду соціального страхування по безробіттю від заробітної плати працівників відділу технічного контролю.

8. Оренда виробничих площ.

9. Електроенергія для технологічних цілей.

10. Електроенергія для господарських потреб.

Задача 2. Заповнити приведену нижче таблицю, розрахувавши витрати на кожен об'єм виробництва.

Показники	Об'єм виробництва		
	1 варіант	2 варіант	3 варіант
Об'єм виробництва, шт.	4XX00	6XX00	82XX0
Змінні витрати, всього	?	48XX00	?
Постійні витрати, всього	?	72XX00	?
Сукупні витрати	?	?	?
Змінні витрати на одиницю	?	?	?
Постійні витрати на одиницю	?	?	?
Сукупні витрати на одиницю	?	?	?

Задача 3. Розподілити витрати на постійні і змінні витрати за всіма методами розподілу:

- вищої-нижчої точки;
- регресійний аналіз;
- спрощений статистичний аналіз.

Для виконання завдання використовувати дані таблиці 1.

Таблиця 1

Обсяг продукції та витрати на утримання устаткування

Місяць	Обсяг продукції, од.	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування, грн..
січень	6000	85XX0
лютий	5000	84XX0
березень	7000	91XX0
квітень	9000	104XX0
травень	8000	98XX0
червень	10000	110XX0
липень	12000	130XX0
серпень	11000	113XX0
вересень	6000	88XX0
жовтень	9000	115XX0
листопад	6000	85XX0
грудень	5500	68XX0

XX – номер варіанта.

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Охарактеризувати існуючі концепції управління витратами

- концепція витратоутворюючих чинників (традиційне управління витратами, управління цільовими витратами);
- концепція за функціональною системою (ABC);
- концепція доданої вартості;
- концепція альтернативних витрат;
- концепція ланцюжка цінностей;
- концепція трансакційних витрат;
- концепція стратегічного управління витратами (SCM);
- концепція витрат, що пов'язана з якістю.

2. Методи управління витратами

- стандарт-костінг (англ. - Standard Costing System);
- директ-костінг (англ. - Direct Costing System);
- абсорпшн-костінг (англ. - Absorption Costing);
- ABC (англ. - Activity- Based Costing),
- таргет-костінг (англ. - Target Costing),
- CVP-аналіз (англ. - Cost –Volume-Profit),
- кайзер-костінг (англ. - Kaizen Costing),
- бенчмаркінг витрат (англ. - Benchmarking),
- кост-кіллінг (англ. - Killing Costing),
- LCC-аналіз (англ. - Life Cycle Costing),
- метод VCC (англ. - Value Chain Costing).

Даний реферат виконується групою (3 студенти), яка презентує всі відомі концепції управління витратами.

Рекомендована література

1. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. – Монографія. – Київ :Лібра, 2007. – 320 с.

Тема 5. Оцінювання очікуваних витрат для прогнозування та прийняття управлінських рішень

I. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" (Cost – Volume – Profit Analysis) – метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення:

- обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку за певного обсягу продажу;
- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- оптимальної структури витрат.

Аналіз беззбитковості – важливе джерело інформації для прийняття управлінських рішень щодо активності підприємства, величини витрат, ціни одиниці продукції та фінансового результату.

Мета аналізу беззбитковості – встановити, що відбудеться з фінансовим результатом, якщо обсяг виробництва зміниться. Аналіз беззбитковості ґрунтується на величині маржинального доходу на одиницю продукції, а не на величині прибутку на одиницю продукції. Це пов'язано з тим, що прибуток на одиницю продукції змінюється щоразу зі зміною обсягів реалізації, а величина маржинального доходу при будь-якому обсязі залишається постійною.

Маржинальний дохід на одиницю продукції обчислюють як різниця між ціною та змінними затратами на одиницю продукції. Прибуток – це різниця між маржинальним доходом і постійними затратами.

Для аналізу беззбитковості характерним є використання таких співвідношень:

$$МД_{од} = Ц - З_{зод},$$

де $МД_{од}$ – маржинальний дохід з розрахунку на одиницю продукції, $З_{зод}$ – змінні витрати на одиницю продукції, $Ц$ – ціна одиниці продукції.

$$СМД = V * МД_{од} = V * (Ц - З_{зод})$$

$СМД$ – сукупний маржинальний дохід, V – обсяг реалізації продукції.

Аналіз беззбитковості ґрунтується на розподілі витрат на постійні і змінні, які в сумі визначають собівартість продукції. Для точки беззбитковості характерним є те, що у ній «сукупні витрати = доходу від реалізації».

Існують різні методи визначення критичної точки (точки беззбитковості):

1. математичний метод
2. метод маржинального доходу
3. графічний метод

Математичний метод ґрунтується на визначення чистого прибутку:

$$П = В - Зз - Зп$$

З урахуванням обсягу виробництва

$$П = Ц * V - З_{зод} * V - Зп$$

$$П = V * (Ц - З_{зод}) - Зп$$

Враховуючи, що прибуток в точці беззбитковості відсутній то

$$V = \frac{Зп}{Ц - З_{зод}} = \frac{Зп}{МД_{од}}$$

Обсяг беззбитковості у вартісному виразі визначається на основі виручки від реалізації, постійних і змінних затрат:

$$V = \frac{Зп}{1 - \frac{Зз}{B}}$$

Метод маржинального доходу ґрунтується на величині маржинального доходу:

$$СМД = В - Зз$$

$$СМД = Зп + П$$

$$П = СМД - Зп,$$

де $СМД$ – загальна сума маржинального доходу; V – виручка (доход) від реалізації продукції; $Зз$ – загальна сума змінних затрат, $Зп$ – постійні затрати, $П$ – прибуток.

Точку беззбитковості можна досягти тоді, коли маржинальний дохід дорівнює сумі постійних затрат, а так як в точці беззбитковості прибуток відсутній то:

$$СМД = Зп.$$

Якщо виразити сукупний маржинальний дохід через показник маржинального доходу на одиницю продукції то:

$$МД_{од} * V = Зп$$

$$V = Зп / МД_{од}$$

Для визначення точки беззбитковості можна також скористатись **графічним методом**. Він не такий точний як математичний і маржинальний, однак більш наочний.

Важливим для прийняття управлінських рішень є показник прибутковості продукції (сума маржинального доходу в процентах від виручки) або коефіцієнт маржинальних надходжень:

$$Кмд = МД_{од} / Ц = МД / V.$$

Отже, коефіцієнт маржинального доходу показує частку маржинального доходу в сумі виручки від реалізації продукції. Точку беззбитковості на основі коефіцієнта маржинального доходу можна визначити:

$$Тб = Зп / Кмд$$

На підставі аналізу беззбитковості можна спрогнозувати момент досягнення точки беззбитковості, тобто перехід підприємства до розряду прибуткових. Показник, який уможливорює прогнозування моменту досягнення точки беззбитковості, є термін досягнення точки беззбитковості. Він залежить від кількості днів у звітному періоді, планового обсягу виробництва продукції та обсягу реалізації в точці беззбитковості:

$$\text{Термін досягнення точки беззбитковості} = \text{обсяг у точці беззбитковості} * \\ 30 \text{ днів} / \text{обсяг реалізації за звітний період}$$

Важливим напрямком аналізу «витрати – обсяг – прибуток» є передбачення реакції прибутку на зміни інших показників діяльності. Для такого аналізу використовують **показники**:

а) запас фінансової міцності (маржа безпеки) ($МБ$) – величина, на яку досягнутий обсяг реалізації перевищує рівень беззбитковості (критичний обсяг); показує, на скільки можна зменшити величину виручки від продажу, перш ніж буде досягнута величина критичної виручки, тобто при подальшому зниженні організація потрапить в зону збитків:

$$МБ = P - Тб,$$

де P – обсяг очікуваної реалізації, $Тб$ – обсяг реалізації в точці беззбитковості.

Цей показник можна визначити як у грошовому ($ЗМг$), так і натуральних вимірниках ($ЗМн$). Він показує, на скільки одиниць продукції або гривень можна скоротити обсяг реалізації без загрози потрапити у зону збитку;

б) коефіцієнт фінансової міцності (маржі безпеки) – відношення запасу міцності до обсягу реалізації та показує, на скільки відсотків може бути зменшена виручка, перш ніж організація потрапить у зону збитків:

$$MB = \frac{(P - Tб)}{P} * 100.$$

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) являє собою визначення розміру видатків у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими видами видатків. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці продукції (робіт, послуг), усього їхнього обсягу, собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому за підприємством.

Можна виділити **три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості**:

- облік витрат на виробництво;
- облік виходу продукції (результату виробництва);
- обчислення питомої собівартості (собівартості одиниці продукції).

Метою калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) є формування інформації про:

- величину витрат на всіх стадіях виготовлення цієї продукції;
- економічні показники, необхідні для контролю витрат, планування собівартості продукції, виявлення найвигіднішої продукції для впровадження у виробництво, прийняття управлінських рішень щодо раціонального витрачання всіх видів ресурсів та поліпшення фінансових результатів.

До основних завдань калькулювання можна зарахувати:

- достовірне обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг);
- контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції та дотриманням чинних норм і нормативів витрат;
- визначення рентабельності продукції (робіт, послуг) та факторів, які впливають на її рівень;
- оцінка ефективності роботи структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності та скорочення собівартості.

При калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) складаються наступні **види калькуляцій собівартості**:

- планова;
- нормативна;
- звітна.

Залежно від виду продукції, робіт і послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу й організації виробництва на підприємствах можуть застосовуватися різні **методи обліку витрат** на виробництво й калькулювання собівартості продукції:

- простий (однопереробний);
- нормативний;
- позамовний;
- попереробний.

Приклад 1:

Ціна реалізації – 75,33 грн.

Змінні затрати на одиницю продукції – 52,57 грн.

Постійні затрати – 35273807 грн.

За звітний період постійні затрати ростуть на 10 %, а підприємство планує отримати прибуток в сумі 26528697 грн.

Максимально можливий випуск продукції становить 2715400 т.

Необхідно визначити обсяг реалізації, який при заданих умовах забезпечить плановий прибуток.

$$П + З_n = V * (Ц - З_{зод})$$

$$26528697 + 38801187,7 = V * (75,33 - 52,57)$$

$$V = 65329884,7 / 22,76 = 2870381,6 \text{ т}$$

Отже, для того, щоб отримати 26528697 грн. прибутку при збільшенні постійних затрат на 10 %, необхідно, щоб річний випуск продукції становив 2870381,6 т.

Необхідно визначити ціну реалізації продукції.

$$П + З_n = V * (Ц - З_{зод})$$

$$26528697 + 38801187,7 = 2715400 * (Ц - 52,57)$$

$$Ц = 76,63 \text{ грн.}$$

Отже, ціна реалізації має становити 76,63 грн. за т

Приклад 2.

Плановий обсяг реалізації – 2715400 т

Ціна реалізації – 75,33 грн

Обсяг беззбитковості – 1549816 т

Необхідно визначити запас фінансової міцності.

$$МБ = \frac{(204551082 - 116747621)}{204551082} * 100\% = 42,92\%$$

Отже, обсяг реалізації має скоротитись на 42,92 % перш ніж підприємство опиниться в зоні збитку.

Якщо запас фінансової міцності становить менше 30 % – це ознака високого ризику.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Теоретичні основи використання аналізу системи "затрати - обсяг продукції - прибуток".
2. СVP – аналіз.
3. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
4. Система «директ-костинг»
5. Система «стандарт-кост»

2. Задача

Задача 1. Підприємство «Зірка» у звітному році мало такий склад витрат:

- орендна плата;
- платежі за комунальні послуги;
- оплата за телефон;
- оплата електроенергії на технологічні потреби;
- основні матеріали;
- витрати на рекламу;
- відсотки за позики банку;
- амортизація основних засобів (прямолінійна);
- оплата праці основного виробничого персоналу (робітників);
- оплата праці службовців та спеціалістів;
- комісійні реалізаторам продукції;
- ремонт обладнання;
- технічне обслуговування обладнання.

Необхідно вказати, які з цих витрат будуть переважно постійними, а які – змінними і пояснити свої рішення.

Задача 2. В таблиці наведена інформація про діяльність підприємства протягом різних періодів. Необхідно визначити відсутні показники таблиця 1.

Таблиця 1

Показники	1	2	3
Виручка, грн..	?	63XX00	24XX00
Змінні витрати	3XX000	?	?
Маржинальний дохід на одиницю	50	?	12
Постійні витрати	?	157500	60000
Операційний прибуток	62500	105000	36000
Обсяг реалізації, од.	10000	17500	?

Задача 3. Підприємство реалізує продукцію 38,5 грн за одиницю.

Витрати підприємства:

- змінні витрати на одиницю продукції 23,65 грн;
- постійні витрати за рік – 2XX 750 грн.

Необхідно:

- визначити маржинальний дохід на одиницю продукції;
- визначити беззбитковий обсяг продажів;
- розрахувати обсяг продажів, необхідний для отримання операційного прибутку у розмірі 1XX 500 грн.

Задача 4. Підприємство має коефіцієнт маржинального доходу 40 % і має реалізувати 3XX00 одиниць продукції за ціною 50 грн, щоб бути беззбитковим.

Необхідно обчислити загальні постійні витрати та змінні витрати на одиницю продукції.

Задача 5. Припустимо, що дохід в точці беззбиткової дорівнює 1XX 000 у. о. Постійні витрати дорівнюють 40 000 у. о.

Необхідно:

- а) визначити значення рівня маржинального доходу;
- б) визначити значення відпускної ціни одиниці продукції, якщо змінні витрати на одиницю продукції дорівнюють 12 у. о.

Припустимо, що було реалізовано 8 000 одиниць продукції. Визначить значення маржі безпеки (запасу міцності).

Задача 6. Підприємство виробляє один вид продукції, яку реалізує за ціною 320 грн.

Витрати підприємства:

- змінні витрати на одиницю продукції 200 грн;
- загальні постійні витрати – 30 000 грн.

Керівництво бажає знати, який обсяг реалізації дозволить:

- досягти беззбитковості;
- отримати прибуток 6XX00 грн;
- який буде прибуток від реалізації 1000 одиниць продукції.

Задача 7. Підприємство має постійні витрати в сумі 1XX 000 грн, змінні витрати на одиницю 4 грн., коефіцієнт маржинального доходу 20 %.

Необхідно:

- а) визначити ціну продукції і маржинальний дохід на одиницю;
- б) розрахувати обсяг продажів, необхідний для отримання операційного прибутку у розмірі 50 000 грн.

Задача 8. Кафе реалізує два види комплексних страв. Нижче наведені кошторис на наступний рік таблиця 1:

Таблиця 1

Показники	Страва 1	Страва 2
Ціна реалізації	55	75
Змінні витрати	40	65
Маржинальний дохід	15	10
Обсяг реалізації, од.	1XX000	6XX00

Постійні витрати кафе заплановані на рівні 160 000 грн.

Необхідно:

- а) обчислити запланований операційний прибуток;
- б) розрахувати точку беззбитковості для кожної страви;
- в) визначити запас міцності кафе.

Задача 9. Компанія «Корд» виготовляє один вид продукції і продає її постійному покупцеві за ціною 100 грн за одиницю. Змінні витрати на виготовлення одиниці продукції становлять 60 грн. постійні витрати компанії – 3XX00 грн за місяць.

Необхідно визначити:

- 1) точку беззбитковості;
- 2) обсяг реалізації, необхідний для отримання прибутку 8000 грн;
- 3) суму очікуваного прибутку при реалізації 1000 одиниць продукції;
- 4) суму очікуваного прибутку при реалізації продукції на суму 1XX000 грн.

Задача 10. Підприємство «Валентина» спеціалізується на виробництві одного виду продукції. За рік обсяг реалізації становить 1000 шт. продукції за ціною 300 грн за одиницю. Сукупні змінні витрати на випуск становлять 2XX тис. грн, постійні – 50 тис. грн.

Необхідно визначити:

- 1) точку критичного обсягу виробництва і реалізації продукції;
- 2) маржинальний і операційний прибуток на весь випуск і на одиницю продукції.

Задача 11. Підприємство «Діод» виготовляє за рік 400 од. продукції і реалізує її за ціною 500 грн за одиницю. Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 300 грн. Постійні витрати підприємства 7XX00 грн за рік.

Необхідно визначити:

- 1) критичний рівень виробництва (точку беззбитковості) та суму прибутку, який одержує підприємство за даних умов;
- 2) як зміниться прибуток, якщо витрати на рекламу зростуть на 10000 грн за рік, що дасть можливість збільшити обсяг виробництва і реалізації на 30000 грн (при незмінних інших показниках);
- 3) як зміниться прибуток, якщо змінні витрати зростуть на 20 грн на одиницю продукції, але при цьому зросте і обсяг реалізації до 450 од.;
- 4) як зміниться прибуток, якщо ціну знизити на 30 грн за одиницю, а витрати на рекламу збільшити на 25000 грн. і це сприятиме зростанню обсягу реалізації на 50% за кількістю;
- 5) як зміниться прибуток, якщо замість витрат на рекламу (10000 грн) оплачувати комісійні реалізаторам по 35 грн за кожну одиницю проданої продукції і це зумовить зростання обсягу продажів на 15% за кількістю.

Задача 12. Постійні затрати за рік склали 50 XX0 грн. Ціна реалізації одиниці продукції - 30 грн., змінні затрати на одиницю продукції – 15 грн. Для прийняття управлінських рішень потрібно визначити кількість одиниць продукції, яку необхідно реалізувати для отримання прибутку в сумі 25XX0 грн.

Задача 13. Постійні затрати за рік склали 70 XX0 грн. Змінні затрати на одиницю продукції - 100 грн., обсяг продаж – 1XX00 одиниць. Яку потрібно встановити ціну реалізації для отримання прибутку в розмірі 50000 грн.

Задача 14. Постійні затрати збільшені на 12XX0 грн. Ціна одиниці продукції 300 грн., змінні затрати на одиницю продукції – 100 грн. Визначити кількість одиниць продукції, яку потрібно реалізувати для покриття суми збільшення постійних витрат.

Задача 15. Виручка від реалізації продукції склала 4XX00 грн., змінні затрати 20000 грн., постійні затрати – 1XX00 грн. Визначити точку беззбитковості і запас фінансової міцності. Які управлінські рішення можна прийняти за результатами розрахунків.

Задача 16. Виручка від реалізації продукції склала 11XX00 грн., змінні затрати – 65000 грн., постійні затрати – 2XX00 грн. Розрахуйте маржинальний дохід і коефіцієнт маржинального доходу, точку беззбитковості, запас фінансової міцності. Які управлінські рішення можна прийняти за результатами аналізу цих показників?

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Прийняття управлінських рішень на основі даних маржинального аналізу.
2. Собівартість продукції та використання її показників у процесі прийняття управлінських рішень.
3. Роль аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток» у процесі прийняття управлінських рішень.
4. Оцінювання очікуваних витрат для прогнозування та прийняття управлінських рішень.

Тема 6. Прийняття управлінських рішень за даними інструментарію бухгалтерського обліку та звітності

I. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Основною метою діяльності комерційного підприємства є досягнення задовільної норми прибутку на вкладений (інвестований) капітал (НПК), тому при аналізі альтернативних варіантів необхідно враховувати співвідношення вигід (доходи – витрати) та використаного капіталу.

Типовими прикладами задач альтернативного вибору є:

- 1) оптимізація виробничого процесу (оптимальне співвідношення різних типів обладнання; оптимальний шлях руху заготовок, готової продукції або сировини; оптимальне розміщення складів тощо);
- 2) виробляти самим чи купувати комплектуючі (послуги, процеси);
- 3) визначення оптимального розміру замовлення;
- 4) визначення оптимальної ціни реалізації шляхом порівняння кривих попиту та ціни і визначення сумарного покриття змінних витрат виручкою (маржинального доходу);

5) рішення про спеціальне замовлення (визначення ціни покриття, тобто ціни реалізації спеціального замовлення);

6) рішення про ліквідацію збиткового сегмента діяльності при наявності вільних (незадіяних) виробничих потужностей;

7) рішення про доцільність надання додаткових послуг та ін.

Рішення про спеціальне замовлення – це рішення стосовно отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуги за ціною, нижчою за звичайну (або навіть нижчою за собівартість).

Прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати на виконання такого замовлення і відсутня загроза деформації ринку. При аналізі такої пропозиції необхідно враховувати можливі додаткові витрати в разі відсутності вільних виробничих потужностей та довгострокові наслідки прийняття такого замовлення.

Виробляти чи купувати – це альтернатива відносно того, що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (виконувати роботи) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників).

Аналіз для вирішення цієї проблеми передбачає:

– визначення релевантної виробничої собівартості компонента (послуги, роботи);

– диференціальний аналіз витрат;

– урахування якісних факторів та нефінансової інформації про можливі наслідки такого рішення на перспективу.

Необхідно прийняти рішення про доцільність **повної або часткової ліквідації виробництва збиткової продукції, виду діяльності, підрозділу і т. ін.** на підставі аналізу їх прибутковості.

Аналіз інформації для такого рішення базується на калькулюванні змінних витрат і визначенні маржинального доходу, порівнянні витрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахування зміни маржинального доходу від альтернативного використання звільнених потужностей.

Прийняття рішень щодо **розмірів партії виробництва продукції** характерні для серійного виробництва продуктів. Розмір партії – це кількість одиниць продукції, що виробляються безперервно без переналагоджування обладнання. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату процентів за капітал.

Оптимальний розмір партії можна визначити за формулою:

$$ОРП = \sqrt{\frac{2K3n}{3c}}$$

де *ОРП* – оптимальний розмір партії продукції, од.; *K* – обсяг випуску продукції протягом року, од.; *3n* – витрати на переналагодження обладнання з розрахунку на одну партію (серію) продукції, грн; *3c* – складські витрати з розрахунку на одиницю продукції, грн.

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції здійснюють у тому випадку, коли різні технології забезпечують різні рівні матеріало-, праце- та фондомісткості виробництва.

Аналіз для вибору кращого варіанта рішення передбачає:

- 1) визначення маржинального доходу та суми прибутку за кожним варіантом;
- 2) розрахунок критичного обсягу виробництва і реалізації продукції;
- 3) визначення обсягу реалізації, при якому різні технології забезпечують однаковий прибуток.

Прийняття **альтернативних рішень в процесі реалізації продукції** стосуються, в основному, питань ціноутворення за різного співвідношення ціни і попиту; надання знижок покупцям; вибору найбільш вигідних покупців, каналів реалізації та видів продукції; вибору систем оплати праці в процесі реалізації та ін.

при аналізі та підготовці пропозицій з конкретних проблем альтернативного вибору доцільно дотримуватися таких рекомендацій:

- 1) необхідно обмежувати кількість варіантів, відібраних для аналізу, щоб уникнути загрози «за деревами не побачити лісу»;
- 2) не надавайте надмірного значення факторам, які можна визначити кількісно; не ігноруйте не кількісні та нефінансові показники;
- 3) не ігноруйте приблизних, орієнтовних даних: розумне наближення краще, ніж його повна відсутність;
- 4) часто зручніше працювати із підсумковими даними витрат, ніж з витратами на одиницю продукції, відхилення яких залежать від зміни як сумарних витрат, так і кількості продукції;
- 5) особливо уважно поставтеся до оцінки витрат на виготовлення нового виробу, адже у таких випадках порівнювати часто немає з чим;
- 6) не має суттєвого значення кількість аргументів «за» і «проти»; адже інколи один істотний аргумент може переважити десяток менш суттєвих;
- 7) не ігноруйте можливі помилки у розрахунках на майбутнє, врахуйте можливі похибки і дайте їм належну оцінку;
- 8) незважаючи на невизначеність, рішення повинно бути прийнято, якщо зібрана і оброблена вся інформація (за розумну плату і в розумні терміни), адже відмова від прийняття рішення або його відстрочення є не що інше, як рішення залишити все по-старому, що мабуть є найгіршим з усіх можливих варіантів (якщо виникла проблема пошуку альтернативних варіантів);
- 9) подавайте ваші пропозиції та результати аналізу чуттєвості чітко, повно і зрозуміло, щоб користувачі такої інформації могли запропонувати власні оцінки та припущення;
- 10) не очікуйте, що Ваші висновки і пропозиції будуть всіма прийняті беззастережно, навіть якщо вони підкріплені детальними і аргументованими розрахунками. Подумайте про те, як найкраще їх викласти, враховуючи особисті якості окремих працівників, які будуть приймати рішення.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Аналіз та вибір альтернативних варіантів для прийняття операційних рішень
2. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку необоротних активів

3. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку оборотних активів
4. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку кредиторської заборгованості
5. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку дебіторської заборгованості
6. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку капіталу
7. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку доходів, витрат та фінансових результатів

2. Задача

Задача 1. Підприємство «Альфа Лтд» отримало пропозицію щодо виконання замовлення на виготовлення спеціального обладнання. Для прийняття замовлення та визначення його можливої вартості необхідно розрахувати релевантну вартість матеріалів на виконання цього замовлення, враховуючи таке таблиця 1:

- а) потреба в матеріалах та їх наявність на складі підприємства;
- б) матеріали Б використовуються підприємством постійно для виконання різних видів робіт, тому їх запас повинен постійно поновлюватися;
- в) матеріалу В знайти інше застосування неможливо, його можна лише продати (якщо не буде прийнято дане замовлення);

таблиця 1

Вид матеріалів	Потреба на замовлення, кг	Наявність матеріалів на складі та їх оцінка			
		Кількість, кг	Облікова вартість (вартість придбання), грн/кг	Чиста реалізаційна вартість, грн/кг	Вартість відновлення запасів (майбутнього придбання), грн/кг
А	500	0	–	–	50
Б	250	150	60	56	65
В	300	200	50	25	60
Г	200	150	30	26	50
Д	100	100	40	0	70

г) матеріал Г у кількості 150 кг може бути використаний для виконання іншого замовлення замість 200 кг матеріалу Е, який можна придбати за ціною 20 грн/кг;

д) матеріал Д не має іншого призначення і не може бути проданим. Його необхідно буде списати (якщо не прийняти замовлення) на збитки як такий, що не відповідає критеріям визнання активів. За утилізацію цього матеріалу необхідно сплатити 500 грн.

Задача 2. Підприємство «Бета Лтд» отримало пропозицію укласти контракт на постачання державному промислового підприємству протягом наступних 12 місяців 500 од. комплектуючих за ціною 220 грн за одиницю.

Визначити доцільність прийняття цього замовлення (підписання контракту) і підтвердити свої пропозиції менеджеру відповідними розрахунками, виходячи з таких умов:

а) потреба в матеріалах на виконання контракту:

– матеріал К (5 кг на один виріб) постійно використовується підприємством для різних робіт, тому на складі є запас даного матеріалу 1500 кг, придбаного за ціною 5 грн/кг. За попередніми розрахунками наступні закупівлі будуть коштувати 6 грн/кг;

– матеріал Л (3 кг на виріб) є в запасі на складі в кількості 2000 кг, придбаний за ціною 4 грн/кг, і не використовується протягом останніх 20 міс. Продати його неможливо. Вартість утилізації – 1 грн/кг. Єдиною можливою альтернативою може бути його використання замість матеріалу Н, але для цього його необхідно додатково обробляти, що коштуватиме 1,50 грн/кг, тоді як поточна вартість матеріалу Н становить 3,50 грн/кг;

– деталь М (2 шт. на виріб) може бути придбана за орієнтовною ціною 20 грн/шт.;

б) на виробництво кожної комплектуючої необхідно 8 год. роботи висококваліфікованого працівника та 7 год. роботи малокваліфікованого працівника. Оплата праці висококваліфікованого працівника, який працює на підприємстві, становить 10 грн/год. Але йому треба буде знайти заміну для виконання інших замовлень. Оплата працівника на заміні складатиме 8 грн/год. Оплата праці малокваліфікованого працівника може бути на рівні 5 грн/год. Такого працівника на підприємстві немає і його треба прийняти додатково;

в) загальновиробничі витрати, до яких входять витрати на утримання та експлуатацію обладнання, оренда приміщення, опалення тощо, включаються у вартість кожного контракту за нормою 25 грн з розрахунку на відпрацьовану машино-годину. На підприємстві є вільні виробничі потужності. На виготовлення кожної комплектуючої необхідно витратити 4 маш.-год. Якщо буде підписано контракт, то за час його виконання очікується збільшення загальновиробничих витрат на 12000 грн.

Задача 3. Театрально-художній центр, що утримується за рахунок місцевого бюджету, використовується для вистав місцевої театральної студії, організації виставок, зустрічей та вистав гастрольних труп.

Утримання штатних співробітників театру коштує 15ХХ0 грн, а трупи артистів – 50000 грн на місяць. Кожен місяць трупа готує новий спектакль і показує його 20 разів. У залі для глядачів 1000 місць, з них 200 місць за ціною квитка 20 грн., 500 місць – 15 грн, 300 місць – 10 грн. У середньому під час вистав місцевої трупи зала заповнюється на 50%. Як правило, кількість зайнятих місць розподіляється рівномірно за цінovими категоріями.

Щомісяця витрати театру в середньому становлять: театральні костюми та реквізити – 3ХХ00 грн, декорації – 20000 грн, опалення та освітлення – 5000 грн, оплата тимчасових працівників для обслуговування вистав і продажу квитків – 4000 грн, відрахування на утримання місцевого відділу культури, якому підпорядковано театр, – 16000 грн, продукти і напої для бару – 8000 грн.

Під час вистав у театрі продають легкі закуски і напої, що дає театру щомісяця 12000 грн чистого доходу. Виручка від продажу програм компенсує витрати на їх виготовлення, але за розміщену в них рекламу театр додатково отримує 6000 грн від рекламодавців.

До керівництва міста звернулася популярна театральна трупа з пропозицією оренди театру терміном на один місяць (25 вистав). За оренду трупа згодна виплачувати 50% доходу від продажу квитків. Квитки продаватимуть працівники театру. Очікується, що перші 10 вистав театр буде заповнений повністю, а решту 15 вистав – на дві третини. Вартість квитків на вистави пропонується знизити на 2 грн порівняно з діючими цінами на вистави місцевої трупи. За час оренди витрати театру на опалення, освітлення, оплату співробітників і акторів та відрахування на утримання вищестоящої організації не зміняться. Не очікується суттєвих змін і в обсягах реалізації закусок, напоїв та програм.

Визначити:

- 1) економічну доцільність прийняття пропозиції гастрольної трупи та обґрунтувати свої рекомендації відповідними розрахунками;
- 2) яке заповнення театру повинно бути протягом останніх 15 вистав (якщо перші 10 вистав зберуть повну залу глядачів), щоб:
 - а) театр повністю компенсував свої витрати;
 - б) з фінансової точки зору адміністрація була байдужою до питання оренди театру;
- 3) які ще фактори можуть вплинути на рішення про доцільність оренди театру.

Задача 4. Керівництво заводу «Присамарський» вирішує питання автоматизації важливої операції складного технологічного процесу. Можливі три варіанти вирішення цієї проблеми – застосування обладнання з ручним управлінням, напівавтоматичного та автоматичного обладнання. Дослідження та розрахунки економістів показали, що при різних рівнях автоматизації виробничого процесу витрати змінюються таким чином таблиця 1:

Таблиця 1

Рівень автоматизації	Змінні витрати на одиницю, грн	Загальна сума постійних витрат, грн
З ручним управлінням	20	1XX00
Напівавтомати	10	5XX00
Автомати	2	1XX00

Необхідно визначити:

- 1) при якому обсязі виробництва доцільніше використовувати обладнання з ручним управлінням;
- 2) в яких межах обсягу виробництва доцільне застосування напівавтоматів та автоматів;
- 3) якою буде ефективність комплексної автоматизації при річному обсязі виробництва 3000 одиниць продукції.

Задача 5. Об'єднання «Полімермаш» для ремонту використовує деталі, які можна виробляти власними силами, а можна у необмеженій кількості придбавати у постачальників. При власному виготовленні змінні витрати на одну деталь складають 50 грн, а постійні – 1XX000 грн за рік. У постачальників ціна за одну деталь становить 150 грн.

Необхідно визначити, при якій річній потребі в деталях вигідно виробляти їх власними силами, а при якій – купувати у постачальників.

Задача 6. Підприємство виробляє три види продукції, використовуючи для цього одне і те устаткування. Робота устаткування обмежена 45000 годин за рік. Вибір продукту не вплине на суму постійних витрат. Показники виробництва окремих видів продукції наступні таблиця 1:

Таблиця 1

Показник	Вид продукції		
	A151	A155	A162
Річний попит на продукцію, од.	3000	6000	5000
Витрати машинного часу на виробництво одиниці продукції, год.	5	3	4
Ціна реалізації, грн/од.	50	52	46
Змінні витрати, грн/од.	20	28	26

Визначити оптимальну структуру виробництва продукції, яка забезпечить підприємству максимальний прибуток.

Задача 7. Підприємство «Аргон» одержало додаткове замовлення на виготовлення 500 од. продукції Д, але враховуючи, що виробничі потужності підприємства повністю задіяні на виготовленні інших видів продукції, для виконання цього замовлення необхідно зменшити виробництво іншої, менш вигідної, продукції В. Порівняльну характеристику цих двох видів продукції наведено у таблиці 1:

Таблиця 1

Показник	Вид продукції	
	В	Д
Ціна реалізації, грн за одиницю продукції	1200	1500
Змінні витрати, грн на одиницю продукції	800	900
Витрати машинного часу на виготовлення одиниці продукції, год.	10	8

Необхідно визначити:

- 1) на скільки одиниць необхідно зменшити виробництво продукції В, щоб виконати замовлення на виготовлення 500 одиниць продукції Д;
- 2) як зміниться сума прибутку при зміні виробничої програми;

3) якою повинна бути мінімальна ціна реалізації продукції Д, щоб не погіршилися фінансові показники підприємства.

Задача 8. Мале підприємство «Рубін» щоквартально розміщує замовлення на різні канцелярські товари. Щодо одного із запасів є такі відомості:

- а) річні витрати матеріалів – 5000 од.;
- б) мінімальний розмір замовлення – 500 од.;
- в) вартість одиниці запасів – 200 грн.

Відомо, що матеріали витрачаються рівномірно протягом року і в середньому половина закуплених матеріалів зберігається на складі. Вартість зберігання становить 25% від вартості всього запасу. Середня вартість розміщення одного замовлення 1250 грн.

Необхідно:

- 1) скласти таблицю релевантних витрат на зберігання матеріалів та виконання замовлень на цей вид матеріалів для кожного рівня замовлень (від 4 до 12 протягом року) і визначити оптимальну кількість замовлень;
- 2) визначити економічний розмір замовлення та відсоток економії витрат, якого можна досягти за рік при використанні системи оптимального розміру замовлення.

Задача 9. Підприємство «Забава» випускає новий вид дитячих іграшок. Свою продукцію воно продає оптовим покупцям і має річний оборот 600 тис. грн. Комплект іграшок коштує 36 грн, змінні витрати – 18 грн, постійні – 6 грн на комплект. Від реалізації кожного комплекту іграшок підприємство має 12 грн прибутку. Витрати на капітал оцінюються в 15%. Середній період погашення дебіторської заборгованості становить 30 днів.

Підприємство бажає збільшити обсяг продажів, вважаючи, що цього можна досягти, якщо запропонувати більші терміни кредитування клієнтів. Можливі три варіанти рішення таблиця 1:

Необхідно визначити, який з наведених варіантів кращий для підприємства.

Таблиця 1

Варіант рішення	1-й	2-й	3-й
Збільшення терміну кредитування, дн.	10	20	30
Збільшення обсягу продажів, тис. грн.	30	45	50

Задача 10. Звітність підприємства «Океан» за минулий рік має такі показники:

- 1. Звіт про прибутки та збитки, тис. грн.
 - Обсяг продажів – 820
 - Собівартість продажів – 544
 - з них:
 - запаси на початок року – 140
 - закупівлі – 568
 - запаси на кінець року – 166
 - Валовий прибуток – 276

2. Баланс, тис. грн.

Дебіторська заборгованість – 264

Кредиторська заборгованість – 159

Усі закупівлі та продажі підприємство здійснює в кредит.

Необхідно визначити операційний грошовий цикл підприємства та внести пропозиції про шляхи його скорочення.

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

1. Підготовка реферату за темами

1. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку витрат та доходів за видами діяльності
2. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку необоротних активів
3. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку запасів
4. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку дебіторської заборгованості
5. Прийняття управлінських рішень на основі інформації обліку зобов'язань
6. Прийняття управлінських рішень щодо використання капіталу підприємства

Рекомендована література:

1. Кірдіна О. Г. Управління оборотними активами підприємств // Вісник економіки транспорту і промисловості. – № 43. – 2013. – С 133-137.

2. Корягін М., Брич М. Облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами в системі управління підприємством // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 251-253.

3. Сухарева, Л.О. Податкове планування в системі управління підприємством: монографія / Л. О. Сухарева, Л.М. Сухарев, Я.І. Глущенко. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 209 с.

4. Пастухова В. Стратегічне управління : Монографія / В. Пастухова. - К. : КНТЕУ, 2003. – 342 с.

5. Пельтек Л.В., Писаренко С. М. Методологічні аспекти формування системи управління оборотними активами підприємства // Вісник Запорізького національного університету. – №1(5). – 2010. – С. 43-49.

Тема 7. Збалансована система показників у формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Система інтересів і потреб користувачів звітності потребує розуміння показників фінансової звітності, що є своєрідними провідниками. Аналізуючи звітність за допомогою фінансових коефіцієнтів, потрібно враховувати

фактори, що впливають на показники аналізу зараз і можуть проявитися пізніше.

Найбільш вживані **фінансові коефіцієнти** можна згрупувати в такі категорії:

1. **Коефіцієнти ліквідності**: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт критичної ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності.

2. **Коефіцієнти фінансової стабільності**: коефіцієнт загальної заборгованості, коефіцієнт довгострокової заборгованості, коефіцієнт довгострокової заборгованості.

3. **Коефіцієнти оборотності активів**: коефіцієнт оборотності запасів, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, коефіцієнт оборотності активів.

4. **Коефіцієнти рентабельності власного капіталу та активів**: коефіцієнт чистого прибутку, коефіцієнт рентабельності активів, коефіцієнт рентабельності власного капіталу.

5. **Коефіцієнти прибутковості акції**: чистий прибуток на акцію, відношення ціни до прибутку на акцію.

Традиційна система оцінки, так звана система контролінгу, будується, в основному, тільки на фінансових показниках. Вона заснована на моделі показників «Рентабельність капіталу» (ROI), запропонованій Дюпоном на початку XX століття. Ця модель фінансових показників добре працює до тих пір, поки вони охоплюють більшість робіт зі створення вартості. Але, як тільки капітал починає інвестуватися в технології, в удосконалення управління, які не можуть бути оцінені в традиційній фінансовій моделі, система контролінгу, з точки зору вартості, стає все менш ефективною.

Із існуючих підходів до зведення показників оцінки в систему, яка дозволяла б управляти організацією, найвідоміший підхід - **Balanced Scorecard, BSC (збалансована система показників оцінки)** Д. Нортон і Р. Каплана (рис. 1).

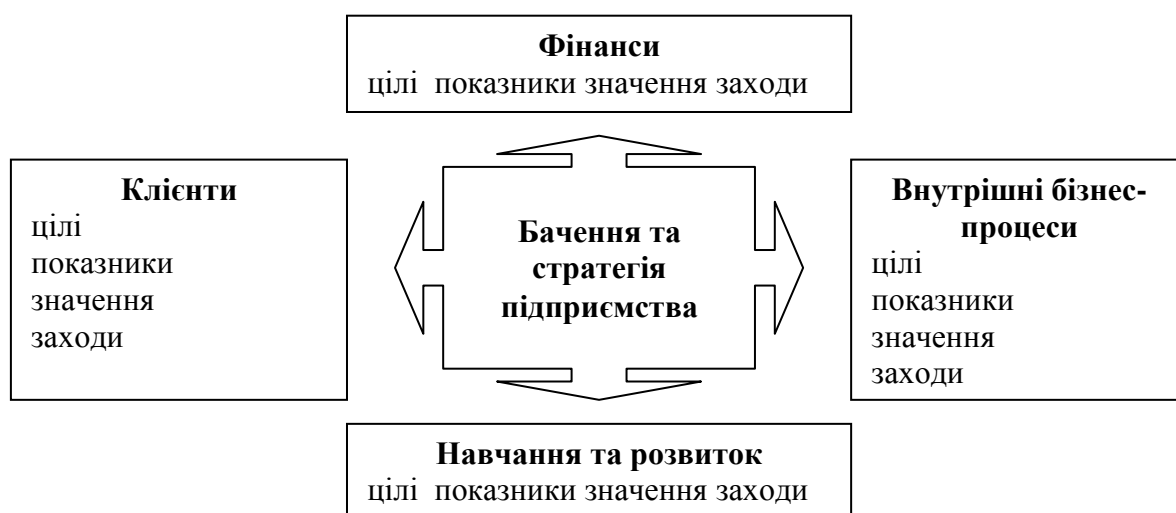


Рис. 1. Принципова схема формування системи збалансованих показників на підприємстві

Спрямована за цим принципом збалансована система показників (ЗСП) дозволяє менеджерам оцінити бізнес із чотирьох різних позицій і дати відповіді на такі чотири основні запитання:

1. Якими нас бачать акціонери і яким є наш потенціал як потенційного партнера на ринку (фінансова перспектива)?
2. Як споживачі ставляться до нас (перспектива клієнтів)?
3. У чому ми повинні діяти краще за інших (перспектива внутрішніх бізнес-процесів)?
4. За рахунок яких знань, умінь, досвіду, технологій та інших нематеріальних активів ми зможемо реалізувати наші конкурентні переваги (перспектива навчання та розвиток)?

Згідно з визначенням, яке дає CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants), **збалансована система показників** — це підхід, необхідний для забезпечення менеджменту компанії інформацією, що допомагає у формулюванні стратегічної політики і цілей організації. Ця концепція робить акцент на те, що користувача необхідно об'єктивним і неупередженим чином забезпечити інформацією, яка спрямована на усі значимі ділянки діяльності організації. Надана інформація повинна включати як фінансові, так і не фінансові елементи і покривати такі області, як прибутковість компанії, задоволення споживачів, внутрішня ефективність і інновації.

Збалансована система показників — це система стратегічного управління організацією на підставі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.).

Накопичений досвід багатьох провідних закордонних фірм може бути корисним для успішних українських компаній. Збалансована система показників має свої переваги та недоліки, що стосуються її застосування на підприємстві (рис. 2).

Умовно процес розроблення системи збалансованих показників можна подати у вигляді декількох етапів (рис. 3).

Етапи впровадження Збалансованої Системи Показників (ЗСП):

1. Визначення стратегічних цілей
2. SWOT аналіз і визначення факторів успіху
3. Визначення показників та її цільових значень
4. Визначення способів розрахунку показників
5. Причинно-слідчі ланцюги стратегічних цілей
6. Каскадування стратегічних цілей
7. План стратегічних заходів
8. Підтримка, оновлення та розвиток Збалансованої Системи Показників (ЗСП)
9. Вигоди від використання Збалансованої Системи Показників (ЗСП)
10. Глибоке розуміння бізнесу у всіх взаємозв'язках внутрішніх та зовнішніх процесів

11. Стратегічна спрямованість бізнес-активності всіх підрозділів та співробітників
12. Збільшення темпів досягнення стратегічних цілей
13. Цілеспрямований зосереджений розподіл всіх ресурсів
14. Оцінка ефективності управлінських рішень в рамках стратегії компанії
15. Розуміння співробітниками стратегічних цілей компанії та своїх персональних задач по їх досягненню
16. Покращення взаємодій співробітників та підрозділів
17. Отримання ключової бізнес-інформації в узагальненому систематизованому виді, доступному для розуміння
18. Персональна відповідальність керівного складу та рядових співробітників за виконання закріплених за ними показниками
19. Підвищення мотивації співробітників за рахунок чіткості персональних цілей та задач.



Рис. 2. Переваги та недоліки ЗСП у застосуванні на підприємстві

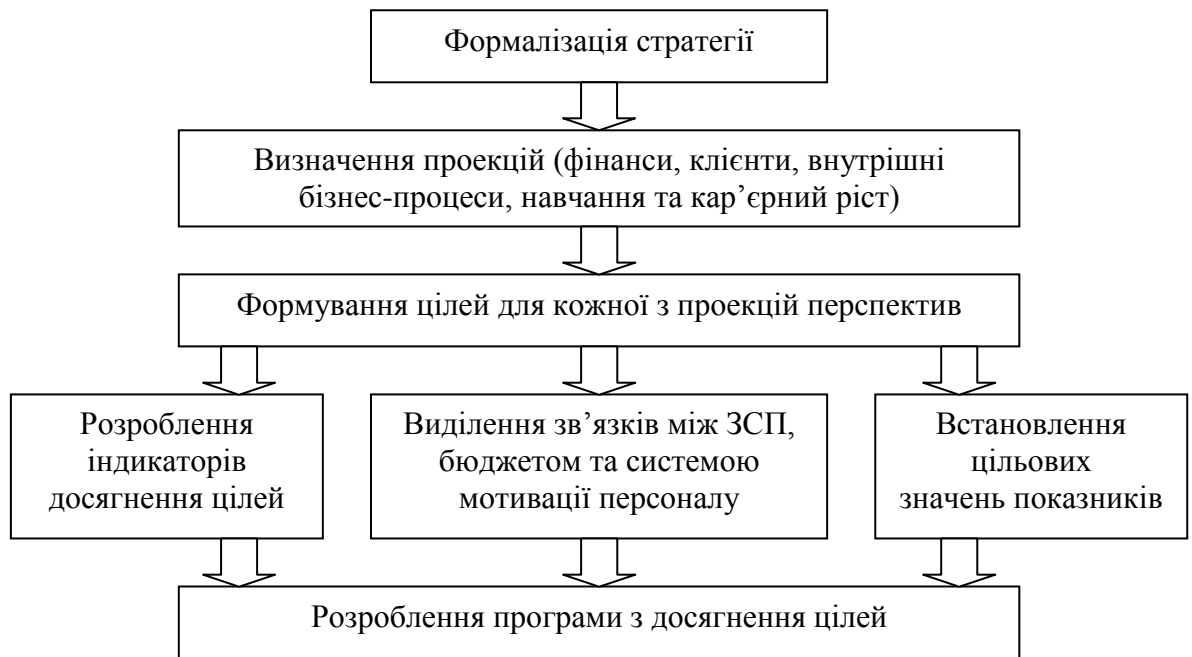


Рис. 3. П'ятиетапна модель розроблення збалансованої системи показників

Ґрунтуючись на досвіді та розроблених методиках, спеціалісти із ЗСП рекомендують **впроваджувати стратегічні карти на підприємстві за наступними етапами:**

1. **Визначення особливостей і тенденцій розвитку галузі та позиціонування підприємства:** мета цього етапу – формування загальних рис і вимог конкретної галузі, а також чітке визначення поточного стану підприємства та його позиції.

2. **Формування місії підприємства:** стратегічні карти сприяють акумуляції ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових) на основних напрямках діяльності.

3. **Визначення ключових аспектів діяльності підприємства:** після того як сформульована й розроблена місія, необхідно проаналізувати діяльність підприємства з метою визначення його основних топ-характеристик.

4. **Формулювання основних завдань діяльності підприємства й визначення стратегічних цілей:** завдання цього етапу – трансформація місії підприємства в практичну площину з метою забезпечення балансу між довгостроковими й короткостроковими цілями.

5. **Визначення ключових факторів розвитку підприємства:** на цьому етапі визначаються засоби реалізації стратегії підприємства з урахуванням факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ.

6. **Розробка системи показників, виявлення причинно-наслідкових зв'язків, узгодження короткострокових і довгострокових цілей:** на цьому етапі розробляється адекватна система ключових показників для використання на наступних етапах.

7. **Розробка стратегічної карти:** на цьому етапі формується стратегічна карта корпоративного рівня й надається для затвердження.

8. **Розробка системи показників для стратегічних карт окремих підрозділів:** залежно від масштабів підприємства і його організаційної структури

визначається алгоритм розробки стратегічних карт для окремих підрозділів у ході адаптації змісту корпоративної карти до їхніх особливостей.

9. Визначення конкретних цілей: для кожного показника, який входить до стратегічної карти, необхідно встановити прогнозне значення.

10. Розробка плану заходів: для завершення розробки стратегічних карт необхідно визначити конкретні заходи, яких вживають для реалізації поставлених завдань і місії підприємства в цілому.

11. Впровадження стратегічних карт.

Стратегічна карта – це документ, що містить показники, які згруповані за чотирма складовими: фінансовою, клієнтською, внутрішніх бізнес-процесів і складовою навчання та розвитку. **Стратегічна карта** – це зв'язок між формулюванням стратегії і її втіленням, де має місце безпосередній зв'язок між стратегічним, тактичним та оперативним управлінням на підприємстві.

Концепцію СЗП називають технологією стратегічної системи управлінського обліку. Основне призначення систем подібного роду полягає в забезпеченні функцій збору, систематизації і аналізу інформації, необхідної для ухвалення стратегічних управлінських рішень. На наш погляд, ЗСП не можна назвати просто обліковою системою, вона є складовою частиною системи управління організації і представляється її основним ядром. Розглянемо стратегічну карту для підприємства лісового господарства з урахуванням чотирьох складових збалансованої системи показників, яка становить модель, що демонструє, як стратегія об'єднує нематеріальні активи та процеси створення вартості (таблиця 1).

Таблиця 1

Стратегічна карта підприємства лісового господарства

Стратегічна ціль – задоволення потреб нинішнього та наступних поколінь у лісових ресурсах, продуктах їх перероблення, забезпечення стійкого фінансового зростання підприємства у довгостроковому періоді		
Складова	Ціль	Показник
Фінансова складова	Збільшення прибутку підприємства лісового господарства на 10 %	прибуток підприємства від операційної діяльності
	Забезпечення зростання за рахунок збільшення нових клієнтів лісового господарства	кількість нових замовників деревини; більший обсяг продажу клієнтам готової продукції; кількість повторних продажів
	Підвищення продуктивності за рахунок роботи з існуючими клієнтами на 5 %	обсяги продажів деревини існуючим клієнтам; обсяги продажів нових дослідницьких лісових ресурсів існуючим клієнтам
	Забезпечення конкурентної вартості послуг підприємства лісового господарства	зменшення вартості послуг з обробки деревини; рівень сервісного обслуговування
Клієнтська складова	Дослідницьке підприємство, яке забезпечує комплексне рішення для клієнта з покупки деревини	індекс задоволеності клієнтів; кількість скарг за неякісно проведене дослідження
	Забезпечення клієнта широким	загальна кількість дослідницьких

	асортиментом дослідницьких продуктів пиломатеріалів	методик; відсоток власних розробок на підприємстві
	Забезпечення довгострокових відносин із клієнтом підприємства лісового господарства	тривалість роботи з конкретним клієнтом; число нових клієнтів, які повторно не звернулися до компанії; число існуючих клієнтів, які відмовились від роботи з компанією
	Удосконалення технології проведення досліджень для задоволеності клієнтів підприємства	число реклаमाцій; розрахунки за претензіями
Складова внутрішніх бізнес-процесів	Розширення асортименту послуг лісового господарства	кількість нових послуг в арсеналі підприємства
	Використання новітніх технологій та інновацій у роботі з деревиною	кількість ліцензійних дослідницьких методик; рівень технологій, що застосовується порівняно з найбільш прогресивними методиками
	Створення умов для розвитку інтелектуального капіталу підприємства лісового господарства	кількість співробітників, які беруть участь у програмах підвищення кваліфікації; стажування за кордоном у передових компаніях галузі переробної промисловості; кількість співробітників, які займаються нестандартними проектами; число співробітників, які розробляють нові дослідницькі методики
Складова навчання та зростання	Організаційна відповідність підприємства загальній стратегії розвитку лісової промисловості	число задоволених роботою співробітників; стратегічна відповідність персоналу загальній стратегії підприємства; число співробітників, робота яких пов'язана зі стратегічними цілями підприємства; співвідношення співробітників на підприємстві, які посідають керівні посади та посади рядових службовців
	Інтеграція в загальну стратегію інформаційних технологій (автоматизація бізнес-процесів)	ступінь використання інформаційних систем на підприємстві; повнота клієнтської бази даних; кількість проектів, що виконуються з використанням автоматизованих систем

Фінансова складова підприємства лісового господарства описує матеріальні результати реалізації стратегії, а складова внутрішніх бізнес-процесів передбачає використання специфічних показників, характерних для даного напрямку діяльності, та технічних параметрів, безпосередньо пов'язаних із продукцією та її виробництвом. Тому ці дві складові взаємозалежні й показники бізнес-процесів впливають на фінансові показники.

Клієнтська складова визначає пропозицію споживчої цінності для цільових клієнтів лісової промисловості, а перспектива навчання та розвитку визначає нематеріальні активи, які необхідно привести у стратегічну відповідність та інтегрувати задля створення вартості.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Аналіз фінансової звітності для прийняття управлінських рішень
2. Поняття про збалансовану систему показників
3. Стратегічна карта збалансованої системи показників для стратегічного управління підприємством
4. Застосування збалансованої системи показників для стратегічного управління підприємством

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Формування системи збалансованих показників.
2. Ключові показники ефективності та ключові показники результативності.
3. Розробка стратегічних карт з використанням збалансованої системи показників.
4. Застосування збалансованої системи показників в стратегічному управлінні вітчизняних і зарубіжних компаній.
5. Використання збалансованої системи показників при аналізі фінансової звітності.

II. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Сформувати стратегічну карту збалансованої системи показників для досліджуваного підприємства для цілей його стратегічного управління.

Рекомендована література:

1. Кизим М.О. Збалансована система показників : [монографія] / Кизим М.О., Пилипенко А.А., Зінченко В.А.. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 192 с.
2. Малярець Л. М., Штеревея А. В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Наукове видання. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 188 с.
3. Офіційний сайт «Balanced Scorecard в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bsc.org.ua/>.
4. Рибіна А.М. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку // Вісник Хмельницького національного університету – 2010. – № 6. – Т. 3.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3

Тема 8. Бухгалтерський облік в управлінні вартістю підприємства

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Управління вартістю підприємства – це порівняно новий напрям в управлінні вітчизняними підприємствами, поява якого обумовлена інтересами їх власників. З погляду акціонерів (інвесторів, власників) підприємства, управління останнім має бути націлене на забезпечення зростання ринкової вартості фірми і її акцій. Таке зростання дасть змогу акціонерам (інвесторам) отримувати значний порівняно з іншими його формами дохід від вкладень у фірму: курсовий грошовий дохід від перепродажу всіх або частини акцій, що їм належать, або курсовий не грошовий дохід, який виражається у збільшенні вартості (цінності) чистих активів, що належать акціонерам, а отже і суми їх власного капіталу.

Для акціонерів (інвесторів) **вартість підприємства** – це єдиний критерій оцінювання його фінансового благополуччя, який дає комплексне уявлення про ефективність управління бізнесом. Обсяг реалізації, прибуток, собівартість, фінансові показники (ліквідність, фінансова стійкість, оборотність активів і ефективність) є проміжними характеристиками окремих економічних аспектів діяльності підприємства. І лише його вартість – це загальний показник.

Метою оцінки вартості підприємства є визначення бази для складання передавального чи розподільного балансу, для встановлення пропорцій обміну корпоративних прав у тому числі при здійсненні операцій поглинання і приєднання, визначення вартості ліквідаційної маси, визначення реальної ціни продажу майна, визначення реальної вартості кредитного забезпечення, розрахунок ефективності санації, визначення початкової ціни продажу об'єкта приватизації.

Завдання управління вартістю, як базового методу забезпечення стратегічної конкурентоспроможності бізнесу, можна звести до наступного:

1) базовою метою управління діяльністю підприємства на всіх рівнях його функціонування є підвищення вартості в інтересах власників та інших зацікавлених осіб;

2) ключовим джерелом вартості є грошовий потік підприємства, який може генерувати сьогодні і зможе генерувати в майбутньому;

3) приріст вартості підприємства і кожного окремо взятого підрозділу є найважливішим критерієм ефективності керівництва на всіх рівнях.

при **управлінні вартістю** необхідно враховувати встановлені **принципи оцінки**.

1. **Орієнтованість на результат.** Проведення оцінки вартості повинна переслідувати конкретну мету, а результати даного дослідження повинні носити практичний характер.

2. **Збалансованість інтересів усіх учасників підприємстві.** При проведенні оцінки вартості важливо брати до уваги той факт, що власники, інвестори, конкуренти мають власні інтереси у функціонуванні підприємства, а відповідно і в оцінці його вартості.

3. **Комплексність оцінки.** Однією з основних проблем оцінки вартості бізнесу є різноманіття методів оцінки. Недоліком традиційних підходів до оцінки вартості бізнесу є те, що при використанні кожного з них можна оцінити лише один аспект функціонування підприємства - або величину грошового потоку, або величину чистих активів, або величину ринкових мультиплікаторів. Тому комплексна оцінка вартості бізнесу повинна включати в себе елементи декількох методів і моделей, забезпечуючи тим самим адаптацію процесу оцінки вартості до існуючих умов функціонування підприємств.

4. **Орієнтація на ефективність.** Застосування принципів вартісно-орієнтованого управління створює на підприємстві систему управління факторами вартості, що дозволяє, зосередившись на головному, управляти бізнесом в цілях довгострокового нарощування її вартості і забезпечення стійкості в нестабільному зовнішньому середовищі.

Основні етапи визначення оцінки вартості підприємства представлено на рис. 1.

У зарубіжній та вітчизняній практиці оцінки вартості майна найбільшого поширення дістали **три методичні підходи до оцінки вартості підприємства:**

- заснований на оцінці потенційних доходів підприємства;
- майновий (витратний);
- ринковий.

Ринковий підхід передбачає розрахунок вартості підприємства на основі результатів його зіставлення з іншими бізнес-аналогами. В рамках ринкового підходу найуживанішими вважаються методи:

- зіставлення мультиплікаторів;
- порівняння продажів (транзакцій).

У рамках **дохідного підходу** виокремлюють два основні методи:

- дисконтування грошових потоків;
- визначення капіталізованої вартості доходів.

Згідно з **майновим (витратним) підходом** вартість підприємства розраховується як сума вартостей усіх активів (основних засобів, запасів, вимог, нематеріальних активів тощо), що складають цілісний майновий комплекс, за мінусом зобов'язань. Основним джерелом інформації за даного підходу є баланс підприємства. У рамках цього підходу розрізняють такі основні методи:

- оцінка за відновною вартістю активів (витратний підхід);
- метод розрахунку чистих активів;
- розрахунок ліквідаційної вартості.

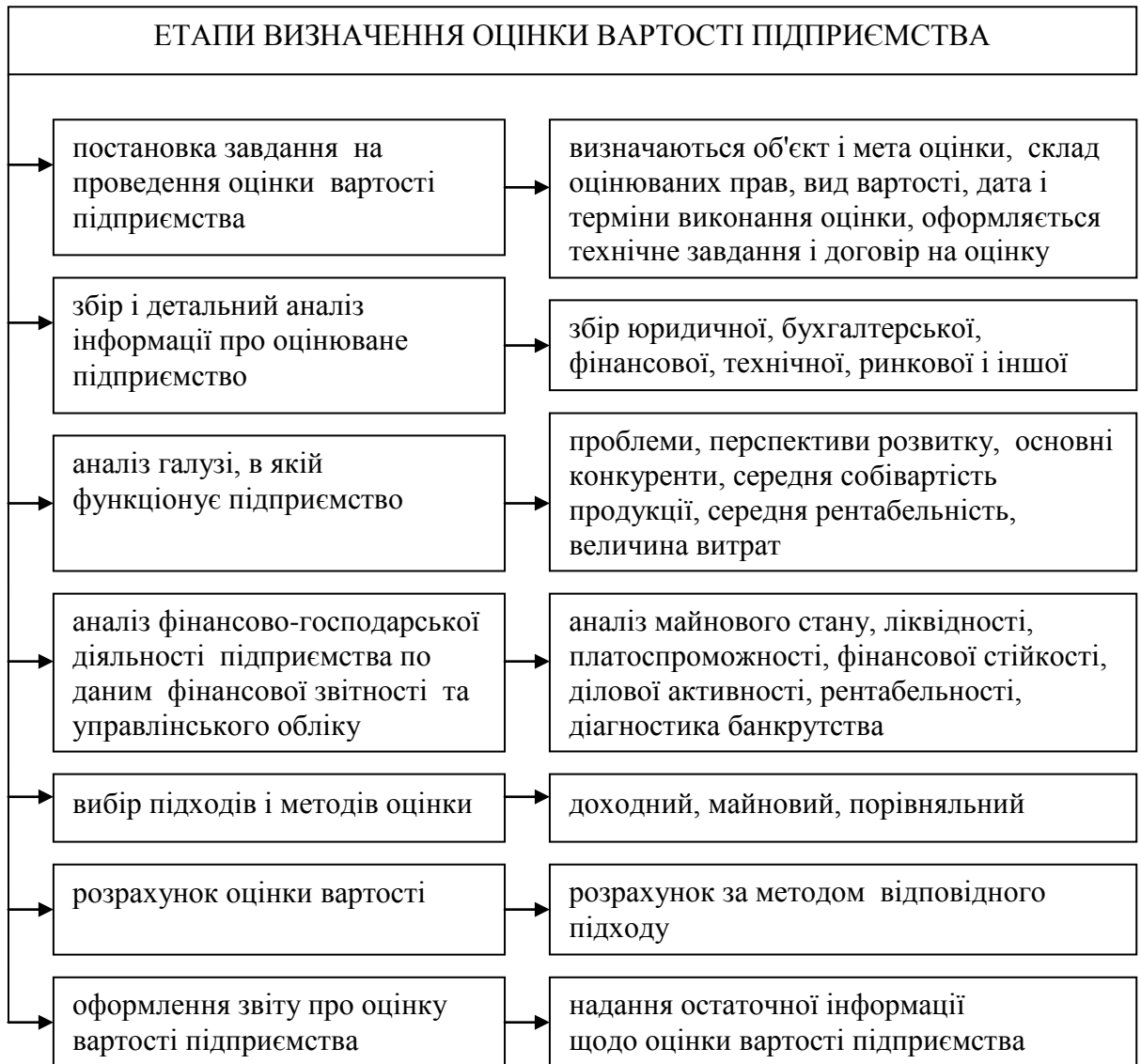


Рис.1. Основні етапи визначення оцінки вартості підприємства

Сутність управління підприємством, орієнтованого на підвищення його вартості (англ. Value Based Management – VBM), полягає в тому, що в управлінні головною метою є формування адекватної ринкової вартості підприємства, тобто скорочення (або усунення) різниці між реальною вартістю підприємства, яка базується на вартості його майна та ефективності його фінансово-господарської діяльності, та оціночною вартістю, на яку орієнтуються акціонери, ринок і потенційні покупці та інвестори. Також управління на основі вартості (VBM) відкриває широкі можливості щодо розвитку підприємства, оскільки сприяє підвищенню ефективності процесу залучення інвестиційного капіталу. До того ж VBM (за достатньо правильного застосування) з високою точністю дає змогу оцінити внесок кожного топ-менеджера у річний результат.

Сучасні **концепції вартісної оцінки** підприємства досить різноманітні і базуються на розрахунку дисконтованих грошових потоків, що генеруються

різними елементами капіталу, і середньозваженої його ціни. Серед найвідоміших концепцій можна виділити такі:

- вартості для акціонера – SHV (Share Holder Value);
- економічній доданій вартості – EVA (Economic Value Added);
- модель Ольсона – EBO (Edwards-Bell-Ohlson valuation model);
- ринкової доданої вартості – MVA (Market Value Added);
- вільних грошових потоків на акції – FCFE (Free Cash Flow to Equity);
- вільних грошових потоків підприємства – FCF (Free Cash Flow to the Firm);
- вільних грошових потоків на інвестований капітал – CFROI (Cash Flow Return on Investment).

Усі названі підходи начебто вирізняються один від одного, проте насправді існування й успішне їх функціонування можливе за наявності єдиної інформаційної бази, яка формується управлінським обліком всередині підприємства і для управління цим підприємством (бізнесом).

Таким чином, **управлінський облік в системі управління VBM** є ланкою, яка за допомогою оптимально організованого інформаційного забезпечення пов'язує між собою:

1. Процеси стратегічного розвитку.
2. Підготовчі процеси, які відповідають за безперервне й ефективне забезпечення діяльності підприємства усім необхідним: кадрами, необоротними активами, фінансовими ресурсами тощо.
3. Процеси виробництва і реалізації готової продукції, товарів, виконання робіт і надання послуг.
4. Процес розподілу прибутку.
5. Процеси управління: планування і бюджетування, фінансовий менеджмент, економічний та фінансовий аналіз.

Отже, **управлінський облік у системі VBM повинен забезпечувати:**

- можливість одержання інформації про прибуток у розрізі видів готової продукції чи то замовників, чи окремих менеджерів або їх груп;
- можливість оцінки роботи підрозділів;
- своєчасність надання управлінської звітності;
- інформованість, відповідальність, мотивацію менеджерів середньої ланки;
- чітку організацію роботи підрозділів аналізу діяльності;
- однотипність обліку;
- організацію зручного та безпечного доступу до управлінської інформації;
- високу швидкість реакції на зміни в економічній ситуації у зовнішньому середовищі.

Недосконалість існуючих підходів зумовила необхідність обґрунтування цілісної системи взаємопов'язаних показників (Balanced Scorecard – BSC), яка орієнтована на врахування як фінансових, так і нефінансових показників при оцінці ефективності господарювання.

Фінансовий блок, блоки “Навчання та перспективи зростання”, “Внутрішньогосподарські процеси”, “Клієнти”, “Соціальна сфера” можуть

бути охарактеризовані (оцінені) показниками, що згруповані в табл. 1, з врахуванням інформаційної спрямованості кожного блоку та взаємозалежності, що існує між ними.

Таблиця 1

Показники системи BSC за основними блоками при розробці стратегічних карт

Група показників	Показники	Порядок розрахунку
Фінансовий блок		
Показники ліквідності	Коефіцієнт покриття	Співвідношення усіх оборотних активів до поточних зобов'язань
	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Сума р. 150-240 / р. 620 ф. № 1 "Баланс"
	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Р. 220+ р.230 + р. 240 / р. 620 ф. № 1 "Баланс"
	Робочий капітал	Різниця між оборотними активами підприємства та його поточними зобов'язаннями
Показники фінансової стійкості	Коефіцієнт автономії	Відношення загальної суми власних коштів до валюти балансу
	Коефіцієнт фінансової стійкості	Відношення власного та залученого капіталу
	Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	Відношення вартості робочого капіталу до сум джерел власних засобів
	Коефіцієнт фінансування	Відношення всієї суми залучених засобів до суми власних коштів
Показники ділової активності	Коефіцієнт оборотності активів	Відношення обсягу реалізації до середньої суми активів за період
	Коефіцієнт оборотності коштів в розрахунках	Відношення обсягу реалізації до середньої дебіторської заборгованості за період
Відносні показники ефективності	Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг)	Відношення валового прибутку від продажу до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Рентабельність операційної діяльності	Відношення фінансового результату від операційної діяльності до операційних витрат
	Рентабельність підприємства	Відношення чистого прибутку підприємства до середньорічної вартості активів підприємства
	Валова рентабельність продажу	Відношення валового прибутку до чистого доходу
Доходні показники	Чистий дохід	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за мінусом податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу
	Валовий прибуток	Чистий дохід за мінусом собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Чистий прибуток	Розрахункова величина
Блок "Навчання та перспективи зростання"		

Організація праці	Впровадження комп'ютерних технологій	Кількість АРМ / Середньоспискова чисельність працюючих
	Рівень забезпечення санітарно-гігієнічних умов праці	Витрати забезпечення санітарно-гігієнічних умов праці / Середньоспискова чисельність працюючих
	Кількість простоїв з вини працівника	Абсолютне значення
	Кількість простоїв не з вини працівника	Абсолютне значення
	Кваліфікаційний рівень працівників	Середній тарифний коефіцієнт = Добуток чисельності працівників кожного розряду на тарифний коефіцієнт відповідного розряду / Чисельність працівників кожного розряду
	Непродуктивні витрати робочого часу	Абсолютне значення
	Продуктивність праці	Чистий дохід / Середньоспискову чисельність працюючих
Людський капітал	Коефіцієнт плинності	Кількість працівників, що вибули за власним бажанням та порушення трудової дисципліни / Середньоспискова чисельність працюючих
	Кількість прогулів	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Кількість днів непрацездатності в розрізі працівників ЦФВ	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Структура персоналу	Питома вага кожної категорії працюючих
Блок “Внутрішньогосподарські процеси”		
Оцінка функціонування необоротних активів (основного капіталу)	Коефіцієнт екстенсивного використання	Фактичний час роботи обладнання / Нормативний час роботи обладнання
	Фондовіддача	Чистий дохід / Середньорічна вартість основних засобів
	Коефіцієнт змінності	Сума верстато-змін / Кількість встановленого обладнання
	Коефіцієнт інтенсивності використання обладнання	Фактичний виробіток обладнання / плановий виробіток обладнання
	Середньорічна кількість одиниць діючого обладнання	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
Оцінка функціонування оборотних активів (оборотного капіталу)	Питома вага дебіторської заборгованості в загальній сумі оборотного капіталу	Дебіторська заборгованість / Загальна сума оборотних активів
	Матеріаловіддача	Валовий прибуток / матеріальні витрати
	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	Чистий дохід / Середньорічна вартість оборотних засобів

Оцінка виробничого процесу	Питома вага сертифікованої продукції	Кількість сертифікованої продукції / загальна кількість продукції
	Втрати від браку	Вартість невиправного браку
	Вартість виправного браку	Сума витрат за елементами, понесених внаслідок виправних дій
	Вартість простоїв з вини суб'єкта господарювання	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Вартість сплачених неустойок за несвоєчасне відвантаження продукції	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Собівартість на товари конкурентів	Маркетингові дослідження
	Питома вага нової продукції в загальному її випуску	Вартість нової продукції до загального випуску
Оцінка сегменту діяльності	Дольова участь підрозділу у доданій вартості	Частка підрозділу у доданій вартості
	Коефіцієнт цінової еластичності за групою продукції	Відсоткова зміна попиту на продукцію / відсоткова зміна ціни на продукцію
	Коефіцієнт конкурентоспроможності продукції	Рівень технічного або економічного параметру / Рівень технічного або економічного параметру конкурента
Оцінка збутової діяльності	Дотримання термінів перевезень та інших договірних умов	Дані відділу маркетингу
	Своєчасність та якість нарахування санкцій за порушення терміну погашення дебіторської заборгованості	Прострочена дебіторська заборгованість / Первісна вартість дебіторської заборгованості
	Величина портфелю замовлень	Дані відділу маркетингу
	Підтримання складського запасу	Дані відділу маркетингу
	Ефективність взаємовідносин з постачальниками	Ціна постачальника / середню ціну на продукцію Втрати від виникнення браку у зв'язку низькою якістю сировини
	Витрати на маркетингові заходи залежно від життєвого циклу продукції	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Кількість та вартість отриманих рекламацій	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Кількість і вартість гарантійних ремонтів у розрахунку на один виріб	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Дефекти отримані в	Відповідно до даних бухгалтерського

	результаті перевезення продукції до кінцевого споживча	обліку
	Ефективність пропускної системи	Кількість розкрань, швидкість оброблення замовлення
Залучення нових клієнтів	Зростання частки ринку	Темп приросту обсягу реалізації підприємства / Темп приросту реалізації найближчого конкурента
	Розпізнаваність товарних марок	Справедлива вартість товарної марки
	Витрати, пов'язані із залученням клієнтів	Витрати на рекламу та інші заходи із підвищення попиту на продукцію / Приріст клієнтів
Задоволеність клієнтів	Кількість скарг	Дані відділу маркетингу
	Сума штрафних санкцій	Дані відділу маркетингу
	Рівень цін	Ціна на товари конкурентів
	Час обробки одного замовлення	Дані відділу маркетингу
	Рівень якості продукції	Дані відділу маркетингу
	Кількість постійних клієнтів	Дані відділу маркетингу
Платоспроможність клієнтів	Кількість поставок на умовах попередньої оплати	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Вартість продукції, що продана в кредит	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Частка простроченої дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги	Прострочена дебіторська заборгованість / Первісна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги
Блок “Соціальна сфера”		
Напрями соціальної політики	Економія витрат ЦФВ	Фактичний рівень витрат – Бюджетний рівень витрат
	Розмір фонду соціального розвитку, що формується пропорційно до доданої вартості	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Капітальні витрати на будівництво об'єктів соціальної інфраструктури	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Сума премії працівників за результатами роботи	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Вартість оплаченого навчання працівників в закладах освіти	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Збільшення вартості підприємства за рахунок підтримання соціальної	Відповідно до даних бухгалтерського обліку

	політики	
	Коефіцієнт соціальної сфери	Встановлюється на зборах трудового колективу, розмір якого залежить від соціально-економічних процесів, що відбувається на підприємств
Мотивація	Кількість винагород отриманих працівниками	Відповідно до даних бухгалтерського обліку
	Кількість впроваджених пропозицій та їх окупність	Відповідно до даних бухгалтерського обліку

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Суть та необхідність встановлення вартості компанії.
2. Методики визначення показників вартості компанії.
3. Вартісноорієнтоване управління підприємства в системі бухгалтерського обліку.
4. Оцінка вартості компанії за моделлю економічної доданої вартості.
5. Застосування системи збалансованих показників для оцінки вартості підприємства.
6. Вартісне оцінювання підприємства в системі бухгалтерського обліку

3. Задача

Визначити основні переваги підприємства при оцінці його вартості (за даними фінансової та статистичної звітності досліджуваного підприємства) на основі розрахунку показників збалансованої системи показників.

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Концепції управління вартістю підприємства.
2. Стратегічний управлінський облік в управлінні вартістю підприємства.
3. Методи оцінки вартості підприємства.
4. Концепції вартісної оцінки підприємства
5. Методики ключових індикаторів вартості компаній
6. Модель економічної доданої вартості
7. Оцінка вартості компанії за даними фінансової звітності

Рекомендована література:

1. Бондар М.І. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства // Вісник ЖДТУ. – № 3 (53).
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Костирко Л.А. Перспективи формування адаптивної системи управління вартістю підприємств // Вісник східноукраїнського національного університету ім. В. Даля . – 2014. – № 1 (208).
4. Мендрул О.Г. Управління вартістю підприємств. Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – 272 с.

5. Серединська І. Система показників управління вартістю підприємства. // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 5. – С. 167-168

Тема 9. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Екологічна інформація представляє собою сукупність даних про динаміку кількісних та якісних змін стану природних об'єктів довкілля, їх взаємозв'язок і закономірності розвитку. Ця сукупність даних є базою для проведення оцінки екологічного стану навколишнього природного середовища та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

При корегуванні чи доповненні фінансово-економічного обліку не необхідно відмовлятися від економічного продовження екологічно орієнтованого управління підприємством. Для цього розроблені різноманітні типи еко-балансів і методи оцінювання. Важливими складовими на цьому далеко не завершеному шляху стали **екологічна бухгалтерія**, запропонована Mueller-Wenk у 1977 р., **аналіз життєвого циклу продукції**, а також **еко-баланси** (продукції, виробництва, підприємства, місця розташування), розроблені Віденським Інститутом еколого-економічних досліджень у рамках методики фактичного обліку витрат під назвою "Управлінський облік потоків маси та енергії" ("Mass and Energy Flow Cost Accounting").

Італійський Фонд ЕНІ імені Енріко Маттеї (Fondazione Eni Enrico Mattei – FEEM) розробив методику **інтегрованого екологічного обліку**, яка є інтегральною складовою екологічної політики підприємства та системи екологічного менеджменту і нагромаджує та обробляє дані, отримані в процесі аудиту і моніторингу та уможливорює визначення цілей поточного оперативного управління. Основною метою цієї політики є мінімізація емісій та споживання, а також управління процесом, який впливає на постійне вдосконалення відображення екологічних аспектів діяльності підприємства шляхом інвентаризації всіх вхідних і вихідних потоків підприємства, включаючи потоки відходів, дає змогу визначити вузькі місця і є надійним засобом їх запобігання, а також дає змогу отримати реальну картину досягнених результатів та аналізувати ефективність пов'язаних з цим коштів.

У Швеції була розроблена і апробована нова **система бухгалтерського обліку, в основі якої – концепції та стратегії сталого розвитку**. Показники, котрі характеризують результативність роботи, ув'язуються з цими концепціями: еко-ефективністю, економічністю та прибутковістю. Даний підхід отримав назву **ЗСР – звітність сталого розвитку**.

Необхідність обліку екологічної діяльності зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства до процесів впливу підприємства на природне середовище та підтверджується наступними фактами (рис. 1).

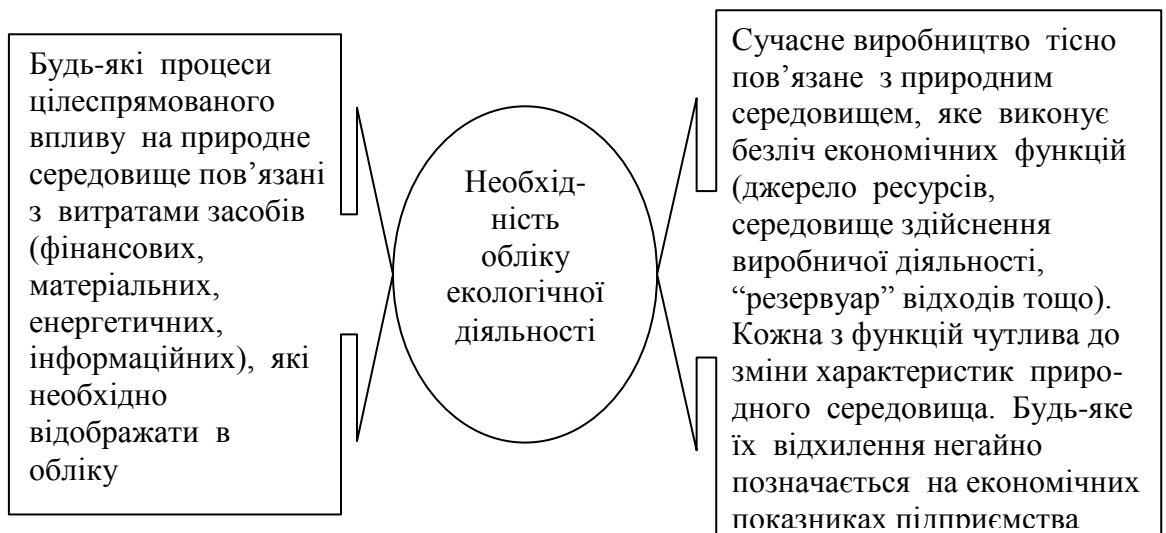


Рис. 1. Факти, що підтверджують необхідність обліку екологічної діяльності підприємства

Перша спроба ведення обліку екологічної діяльності на рівні підприємства була зроблена **Міжурядовою робочою групою експертів за міжнародними стандартами фінансової звітності** у 90-х рр. ХХ ст. Робоча група була стурбована тим, що бухгалтери залишилися осторонь при обговоренні питань, пов'язаних з охороною навколишнього середовища, і що їх роль в управлінні природоохоронною діяльністю ігнорували. Комісія виявила, що з уваги випустили те, яким чином традиційну модель обліку можна застосувати для віддзеркалення природоохоронної діяльності, навіть в тих випадках, коли від цього залежало виживання підприємств. Зв'язок між управлінням природоохоронною діяльністю і обліком екологічної діяльності стає очевидним.

Усвідомлення важливості обліку екологічної діяльності недостатньо для того, щоб підприємства впровадили його у свою облікову практику. В такій ситуації необхідне нормативне закріплення. Відсутність національних стандартів обліку екологічної діяльності **спонукало Міжурядову робочу групу** в 1991 р. розробити перші **рекомендації** для бухгалтерів, де вказувалося, що повинно бути представлено у фінансових звітах, щоб користувачі могли оцінити реальну картину впливу господарської діяльності підприємства на природне середовище.

У 1998 р. **Міжурядова робоча група розробила директиви (вказівки) для органів, що займаються затвердженням стандартів**. Передбачалося, що нові рекомендації сприятимуть гармонізації звітних даних з природоохоронної діяльності, оскільки зменшиться імовірність того, що національні органи, що займаються встановленням стандартів, розроблять радикально відмінні один від одного методи відображення обліку однакових екологічних проблем.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. **про добровільну участь промислових підприємств у системі**

менеджменту довкілля і екологічного аудиту (від англ. Environmental Management and Audit Scheme – скорочено EMAS). Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони довкілля підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню і розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкілля, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Загальними причинами, які спонукали до необхідності виникнення і здійснення екологічного обліку є наступні: збільшились витрати на природоохоронну діяльність у багатьох країнах; жорсткість природоохоронного законодавства; формування нових переваг споживачів інформації з екологічних питань.

Причини необхідності ведення обліку екологічної діяльності на мікрорівні є суттєвими (рис. 2).

Перераховані проблеми спонукали до **необхідності відображення екологічних витрат у фінансовому обліку з певною метою:**

- відображення екологічних витрат і зобов'язань демонструє відношення суб'єкта господарської діяльності до навколишнього середовища і вплив природоохоронної діяльності на фінансовий стан підприємства;
- наявна екологічна інформація має вплив на інвестиційні рішення;
- необхідністю виявлення екологічної інформації з метою прийняття об'єктивних управлінських рішень;
- обов'язковістю виконання концепції сталого розвитку та дотримання принципу екоефективності з використанням екологічної облікової інформації;
- запиту нових інформаційних потреб користувачів щодо здійснення природоохоронної діяльності суб'єктів господарювання.

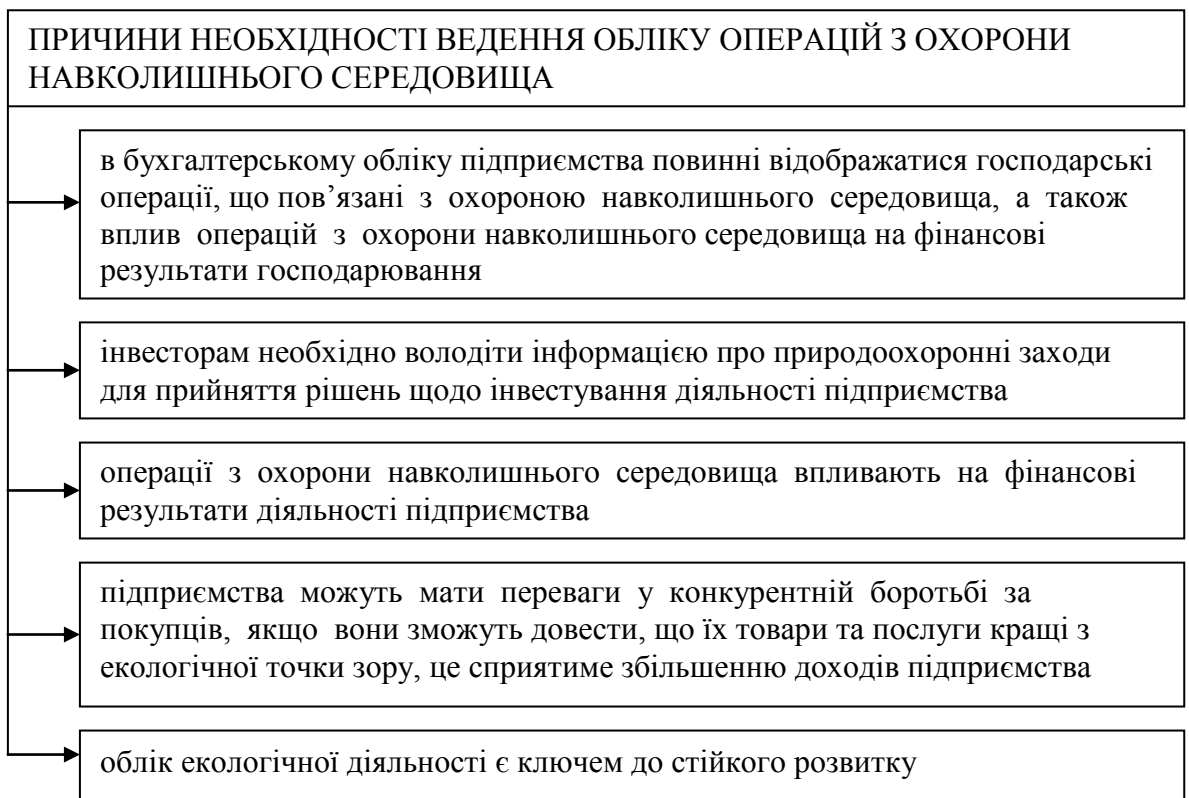


Рис. 2. Встановлені причини необхідності ведення обліку операцій з охорони навколишнього середовища

Актуальність впровадження системи екологічного обліку в сільськогосподарських підприємствах має економічний, екологічний та соціальні аспекти (рис. 3).



Рис. 3. Актуальність впровадження екологічного обліку в сільськогосподарських підприємствах України

На основі проведених досліджень запропоновано найбільш ефективні методи оцінки, які можуть бути використані в екологічному обліку:

1. **Ринкова оцінка природних ресурсів.** Запаси невикористаних матеріальних активів, які обертаються на ринку, такі як земля, можуть оцінюватися шляхом застосування ринкових цін, що відображаються в статистиці.

2. **Оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат.** Компенсаційні витрати визначаються як витрати, які необхідно було б понести протягом звітного періоду, щоб уникнути поточного і майбутнього погіршення природного середовища в результаті впливу, який мав місце на протязі звітного періоду. За допомогою цього методу проводиться оцінка витрат, які суб'єкти господарювання зазнали б при виконанні обов'язкових екологічних норм для збереження якості навколишнього середовища.

3. **Умовна оцінка.** При оцінці гіпотетичних витрат на збереження природних активів розрахунок компенсаційних витрат відбувається в основному відносно прямого впливу, що здійснюється сільськогосподарським виробництвом. Екологічні активи, які надають екологічні послуги (повітря, земля, водні ресурси) розраховуються, виходячи з концепції компенсаційних витрат.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Еколого-орієнтований бухгалтерський облік як інформаційна система управління підприємством
2. Формування стандартів і нормативів природоохоронної діяльності
3. Відображення екологічної діяльності в бухгалтерському обліку
4. Вимоги до складання екологічної звітності

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Етапи виникнення екологічного обліку
2. Методики ведення екологічного обліку
3. Стандарти природоохоронної діяльності
4. Екологічна звітність про природоохоронну діяльність
5. Удосконалення облікових інструментів в частині екологічного обліку

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Запропонувати інструменти для відображення в бухгалтерському обліку інформації про природоохоронну діяльність підприємства та можливість виміру впливу його діяльності на навколишнє середовище.

Рекомендована література:

1. Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії: Монографія. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2001. – 346 с.

2. Екологічний менеджмент і аудит: Навчальний посібник/ С.М. Літвак та інші. – К.: ВД “Професіонал”, 2005. – 112 с.

3. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2010. – 440 с.

4. Малюга Н. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал. – 2009. – № 5. – С. 35-41.

5. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 89-92. – Бібліогр.

6. Сонько С.П. Просторовий розвиток соціо-природних систем: шлях до нової парадигми [Текст]: монографія / С.П. Сонько – Київ : Ніка Центр, 2003. – 287 с.

Тема 10. Бухгалтерський облік для прийняття соціальних рішень

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Бухгалтерський облік все частіше розглядається ширше, ніж цього вимагає традиційний підхід. За словами проф. Н.М. Малюги, “соціальний вплив і зовнішнє середовище суб’єктів господарювання ігноруються у традиційному бухгалтерському обліку. Тому еволюційне розширення відкритості облікових даних позитивно вплине на розвиток бухгалтерського обліку й повернення суспільної довіри до професії бухгалтера”.

Операції, які складають **соціально відповідальну діяльність**, присутні у кожній з видів діяльності, визначених з метою бухгалтерського відображення, та повинні становити основу будь-якої діяльності суб’єкта господарювання. Проте, як видно з визначення, соціально відповідальна діяльність є не лише економічною (спрямованою на досягнення економічних результатів), а й соціальною (орієнтованою на досягнення соціальних результатів). Таким чином, соціально відповідальна діяльність є складовою господарської діяльності суб’єкта господарювання.

Виходячи з визначення, всіх **осіб**, задіяних у реалізації концепції соціально відповідального бізнесу, можна поділити на **дві великі групи**:

1) суб’єкти, що забезпечують соціально відповідальну діяльність – власники та менеджери;

2) суб’єкти, на яких чинить вплив соціально відповідальна діяльність – працівники, контрагенти, місцева громада та суспільні інститути, держава.

Суб’єкти, що забезпечують соціально відповідальну діяльність підприємства, одночасно є суб’єктами організації бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності.

Залежно від того, інтереси яких груп заінтересованих осіб задовольняються у результаті впровадження окремих заходів, виділено **об'єкти бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності**:

1) групи операцій, що забезпечують внутрішню соціально відповідальну діяльність (заходи, спрямовані на задоволення інтересів власників (в т.ч. акціонерів), менеджерів та працівників підприємства);

2) групи операцій, що забезпечують зовнішню соціально відповідальну діяльність (заходи, спрямовані на задоволення інтересів контрагентів, інвесторів, держави, місцевої громади та суспільних інститутів).

Основним завданням, яке повинно бути виконане у результаті впровадження концепції соціальної відповідальності бізнесу, є створення дієвої системи взаємодії різних груп заінтересованих у діяльності осіб та формування на її основі соціальної політики суб'єктів господарювання, що передбачатиме підвищення рівня їх соціальної активності, у тому числі заходи щодо розв'язання соціальних проблем у регіоні.

Для прийняття рішення про реалізацію тієї чи іншої соціальної програми керівництву суб'єкта господарювання **необхідна інформація про**:

- потреби всіх груп заінтересованих осіб;
- фінансові результати діяльності підприємства;
- наявні фінансові, матеріальні, інтелектуальні ресурси.

Основним **джерелом** отримання такої **інформації** є система бухгалтерського обліку (наприклад, у результаті складання внутрішніх звітів за кожним напрямом та порівнянням їх з показниками фінансової звітності).

Не існує однозначної думки щодо загальної **назви звітів** про різні аспекти соціальної відповідальності бізнесу. У світовій та вітчизняній практиці використовуються такі дефініції, як

- "соціальний звіт" (Social reporting),
- "звіт із корпоративної соціальної відповідальності" (Corporate Social Responsibility Reporting),
- "звіт із корпоративної відповідальності" (Corporate Responsibility Report),
- "звіт із прогресу" (Progress Report),
- "звіт зі сталого розвитку" (Sustainable Development Reporting) та ін.

Названі **форми звітів характеризуються**:

- спільною метою – надати інформацію про результати діяльності підприємства у соціальній сфері, вплив на навколишнє середовище та ін.;
- наявністю, переважно, не фінансової інформації, а даних про якісні та кількісні аспекти соціально-економічної діяльності;
- певними відмінностями, які пов'язані з висвітленням тих чи інших сфер соціальної діяльності підприємств, організацій та установ.

Найбільш поширені такі **нефінансові звіти**:

- звіт із прогресу (про виконання принципів Глобального Договору ООН), який складається лише підприємствами – членами Глобального Договору ООН, у звіті відображається стан виконання принципів соціальної відповідальності та плани на майбутнє (не проходить аудит);

- звіт за GRI-стандартом (звіт зі сталого розвитку), що містить чіткі індикатори щодо діяльності компанії (можливий аудит);
- звіт за стандартом AA1000, заснований на діалозі із стейкхолдерами, структурно відповідає їх інформаційним запитам (можливий аудит).

За рівнем інтеграції можна виокремити **два підходи до складання нефінансових звітів:**

- у вигляді окремого документа, що описує діяльність підприємства в соціальній та екологічній сферах;
- у вигляді тематичного розділу річної звітності підприємства.

Необхідною умовою формування сучасного механізму управління і підвищення його ефективності є розвиток концепції соціальної відповідальності бізнесу, складовою якої є розроблення та складання соціального звіту.

Всесвітня бізнес-рада зі сталого розвитку (WBCSD) називає **соціальною звітністю** добровільну презентацію інформації про соціальну, економічну та екологічну результативність компанії, яка стандартизує цю інформацію відповідно до однієї з систем показників результативності та надає її в публічному доступі всім зацікавленим сторонам.

Російська асоціація менеджерів дала наступне визначення соціальному звіту: **корпоративний соціальний звіт** – це публічний інструмент інформування акціонерів, працівників, партнерів, клієнтів та громадськості про те, в який спосіб, як і якими темпами компанія реалізує закладені у своєму стратегічному плані цілі щодо економічної та екологічної стабільності, а також соціального добробуту, про реалізовані протягом року внутрішні та зовнішні соціальні проекти.

Д. Кроутер визначає **соціальний облік** як підхід до звітної діяльності фірми, яка підкреслює необхідність виявлення соціально відповідальної поведінки перед тими компаніями, перед якими ця компанія несе відповідальність за свої соціальні показники і здійснення відповідних заходів в звітних діях.

При підготовці соціальних звітів використовуються певні показники, принципи і правила складання звітів, викладені в міжнародних стандартах складання звітів. **Міжнародні стандарти розкриття нефінансової інформації** – це методологія упровадження принципів соціальної відповідальності в практику ухвалення управлінських рішень. Їх мета – підвищення якості інформаційного супроводу діяльності підприємства, підвищення ефективності управління і, як наслідок, поліпшення показників діяльності. Міжнародні стандарти обираються в залежності від потреб та особливостей основної діяльності підприємства.

Стандарт соціальної звітності AA 1000 AS був розроблений британським Інститутом соціальної і етичної звітності в 1999 р. Він призначається для вимірювання результатів діяльності підприємств з етичних позицій і надає підприємствам процедуру і набір критеріїв, за допомогою яких може бути здійснений соціальний і етичний аудит їх діяльності.

Соціальний звіт має відповідати принципам стандарту AA1000 і бути вичерпним, повним, достовірним, порівняним, надійним, істотним і

зрозумілим. У визначенні структури соціального звіту підприємства повинні керуватися принципом якості та доступності наданої інформації, містити інформацію про підрозділи та суттєві зміни в їх структурі. Звіт також повинен містити таку інформацію:

- місія та цілі організації;
- процедури управління (включаючи роль зацікавлених сторін);
- структури і процеси, пов'язані з управлінням соціальними та етичними питаннями;
- прийнята методологія (включаючи межі соціальної звітності);
- плани майбутніх циклів процесу;
- інформацію про показники щодо корпоративних цінностей, стандартів та кодексів тощо.

Сучасні міжнародні стандарти корпоративної соціальної відповідальності і соціальної звітності передбачають принципи і процеси ефективної взаємодії компанії зі своїми акціонерами. Одним з найпопулярніших у світі стандартів звітності в області стійкого розвитку є **міжнародний стандарт GRI (Глобальна ініціатива щодо звітності)**, який визначає систему показників щодо всіх напрямів стійкого розвитку відповідно до концепції “потрійного результату” (triple bottom line). Серед 121 елемента стандартної звітності є 9 економічних, 30 – екологічних і 40 – соціальних показників, що дають змогу всім зацікавленим користувачам, зокрема широкій громадськості, правильно оцінювати рівень соціальної відповідальності тієї або іншої компанії.

Звіт підготовлений з урахуванням принципів Керівництва GRI ґрунтується на методологічних та методичних порадах Глобальної ініціативи щодо звітності.

Виділяють наступні переваги, які надасть соціальна звітність для підприємств (рис.1).

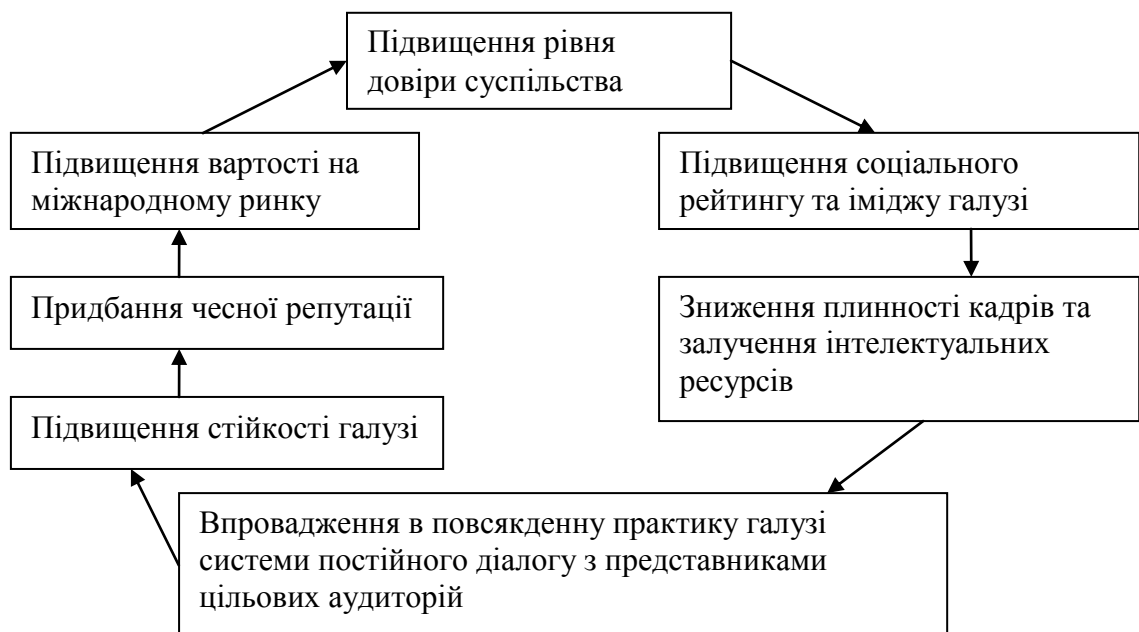


Рис. 1. Переваги соціальної звітності для підприємств

Значну роль у поширенні нефінансового звіту відіграють уряди, які розглядають його як один із інструментів просування соціальної відповідальності бізнесу. Деякі з них – зокрема в країнах Європейського Союзу – зробили звітність із соціальної відповідальності обов'язковою для всіх або певних груп компаній. Наприклад, у Бельгії, Нідерландах, Норвегії, Великій Британії, Франції це стосується всіх компаній або таких, що котируються на біржі, у Данії – компаній, які є найбільшими забруднювачами навколишнього середовища, у Швеції – державних підприємств. Потрібно відзначити, що у Нідерландах і Норвегії вимоги щодо звітування про соціальні аспекти діяльності підприємства внесено до закону про бухгалтерський облік. Зокрема, у Нідерландах, Норвегії та Італії згідно із законодавством у вступі до фінансового звіту повинна наводитись інформація про ті чи інші аспекти соціальної політики підприємства (наприклад, відносини з працівниками та екологічну діяльність). У Бельгії та Німеччині у складі річної звітності підприємства зобов'язані подавати соціальний звіт із інформацією про практику найму і розвитку працівників у компанії, загальний опис робочої сили, плинність кадрів, заходи щодо просування і професійної підготовки працівників та екологічний вплив.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Соціальна відповідальність діяльності та її відображення в бухгалтерському обліку та звітності
2. Принципи та стандарти складання соціальної звітності
3. Відображення інформації з соціальної відповідальності в звітності

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Соціальні програми та соціальна звітність.
2. Прийняття управлінської звітності на основі інформації соціальної звітності.

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Скласти план проведення заходів з соціальних питань за темою наукового дослідження. Запропонувати інструменти обліку для відображення цих заходів в бухгалтерському обліку.

Рекомендована література:

1. Булеев И.П. Социальная ответственность бизнеса: теория и практика [Монография] / И.П. Булеев, Н.Е. Брюховецкая, Е.В. Черных. – Донецк: ДонНТУ, 2008. – 136 с.
2. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія / І.В. Жиглей. – Житомир, ЖДТУ, 2010. – 496 с.

3. Жиглей І.В. Соціально відповідальна діяльність: поняття, складові та передумови відображення у системі бухгалтерського обліку / І.В. Жиглей // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 170-181.

4. Король С. Нефінансова звітність підприємства // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 102 – 113.

Тема 11. Управлінські рішення при формуванні ціни

І. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

Економічний розвиток підприємств України в значній мірі залежить від політики ціноутворення. Проте існуючий обмежуючий ціновий фактор – собівартість готової продукції – не завжди в повній мірі і своєчасно враховується підприємством, оскільки фактична собівартість найчастіше аналізується саме після реалізації, коли здійснюється визнання витрат. Політика ж роботи комерційної служби частіше за все націлена на збільшення обсягів продажу будь-яким шляхом, у тому числі – за рахунок зменшення реалізаційної ціни, і часто – в поточному періоді, коли затверджені бюджети з іншими ціновими показниками і обсягами реалізації.

Сучасна ринкова економіка об'єктивно вимагає впровадження вільних цін, тобто цін, які встановлюються не державою, а виникають об'єктивно на ринку внаслідок конкурентної боротьби, враховуючи справжню вартість товару, співвідношення попиту і пропозиції на нього. Оскільки ціна за умов конкурентного ринку визначається рівновагою попиту і пропозиції, окремий продавець не може впливати на ціноутворення на ринку і пропонує свій товар за ціною, яку його змушує встановлювати ринок.

Рівень цін – узагальнюючий показник, що характеризує стан цін за певний період часу, на певній території стосовно споживчих товарів та послуг за їх видами з близькими споживчими властивостями.

У сучасних умовах використовується багато підходів до визначення цілей цінової політики підприємства, що зумовлено особливостями його маркетингової діяльності у процесі реалізації продукції. Аналіз цих підходів показав, що найзагальнішим і таким, що відповідає умовам формування ринкової економіки в Україні, є підхід Дж. Еванса, Б. Бермана. З достатнім ступенем умовності вони виокремили три основні групи цілей, заснованих на:

- прибутку;
- попиту;
- становищі на ринку.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Цінова політика підприємства
2. Методи встановлення ціни

2. Задачі

Задача 1. Випуск продукції дає змогу підприємству забезпечити безбитковість у майбутньому на рівні 10000 од. продукції. При цьому умовно-постійні витрати виробництва становлять 1000 ум. од., змінні — 0,2 ум. од. Визначити обсяг випуску продукції, який необхідно запланувати, щоб отримати 1000 ум. од. балансового прибутку, і ціну, яку підприємство повинно встановити.

Задача 2. Фірма маркетингових послуг визначила, що попит на продукцію підприємства «Оранта» значною мірою залежить від ціни продукції і характеризується такими даними таблиця 1:

Таблиця 1

ціна одиниці, грн	300	250	200	150	125
попит на продукцію, од.	125	200	310	450	550

Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 100 грн., постійні витрати підприємства – 20000 грн за місяць. Необхідно визначити оптимальну ціну, за якої підприємство «Оранта» одержить максимальну суму прибутку.

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Облікова політика в ціноутворенні.
2. Види цін.
3. Трансфертні ціни та ціноутворення.

Тема 12. Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку

I. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ

До облікових принципів відносять і якісні характеристики фінансової звітності. Так Концептуальна основа КМСФЗ визначає чотири основні якісні характеристики облікової інформації: зрозумілість, доречність, достовірність і можливість зіставлення.

1. Підготовка і обговорення питань:

1. Якісні характеристики інформації.
2. Фактори впливу на якість бухгалтерського обліку та звітності.
3. Шляхи підвищення якості бухгалтерського обліку.

II. САМОСТІЙНА РОБОТА

Підготовка реферату за темами

1. Значення якості бухгалтерської інформації для прийняття управлінських рішень
2. Характеристики, що відображають якість облікової інформації
3. Вплив зміни якості облікової інформації на показники звітності
4. Регулювання якості інформації
5. Відповідальність за відображення інформації і обліку

III. ІНДИВІДУАЛЬНЕ НАУКОВО-ДОСЛІДНЕ ЗАВДАННЯ

Оцінити якість організації обліку та облікової інформації в досліджуваному підприємстві та як вона впливає на ефективність прийняття управлінських рішень.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: «Лібра» . - 2008. – 704 с.
2. Дороніна М.С. Управління економічними та соціальними процесами підприємства. Монографія. — Харків: Вид. ХДЕУ, 2003. — 444 с.
3. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : Монографія / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
4. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
5. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: Монографія / М.В.Корягін. – Львів:ЛКА, 2012. – 389 с.
6. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса: ОНЕУ, 2012.– 670 с.
7. Малярець Л.М., Штереверя А.В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Наукове видання. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 188 с.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік : Підручник. – К.: Книга. 2004.– 544 с.
9. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса: ОНАЗ, 2009. – 216 с.
10. Шатун В.Т. Основи менеджменту: Навчальний посібник. – Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. Петра Могили, 2006. – 376 с.