

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, О.І. Канська

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Частина III. Управлінський облік в системі планування і контролю

Друкується за Планом видань навчальної та методичної літератури,
затвердженим Вченою радою НМетАУ
Протокол №1 від 26.01.2015

Дніпропетровськ НМетАУ 2015

УДК 65.052.9(07)

Зелікман В.Д., Ізвєкова І.М., Канська О.І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина III. Управлінський облік в системі планування і контролю. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2015. – 36 с.

Розглянуті теми третьої частини дисципліни “Управлінський облік”: “Управлінський облік в системі планування і контролю”. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів напряму 6.030509 – облік і аудит.

Іл.: 5. Табл.: 2. Бібл.: 30 найм.

Відповідальна за випуск Г.О.Король, канд. екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.
(Полтавська державна аграрна академія)
О.М. Барановська, директор
ТОВ “Аудиторська фірма «ФінЕМ-КОНсалтінг»”

© Зелікман В.Д., Ізвєкова І.М.,
Канська О.І., 2015

© Національна металургійна
академія України, 2015

ВСТУП

В умовах переходу до ринкової економіки, реформування економічних відносин відбуваються радикальні зміни в системі обліку на підприємстві, які обумовлені сучасним призначенням обліку. З одного боку, це – надання зовнішньому середовищу інформації, яка характеризує фінансовий стан та результати господарчої діяльності підприємства. З іншого боку, – отримання менеджерами підприємства достовірної інформації для прийняття зважених управлінських рішень. Саме цю проблему і вирішує на підприємстві система управлінського обліку.

Дисципліна “Управлінський облік” має своєю основою такі дисципліни, як “Бухгалтерський облік”, “Фінанси”, “Економіка підприємства”, знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов’язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план з усіх економічних спеціальностей. В результаті вивчення дисципліни “Управлінський облік” студент повинен зрозуміти суть, мету та основні принципи управлінського обліку, придбати знання, уміння і навички ведення управлінського обліку на підприємстві.

У третій частині дисципліни “Управлінський облік” розглядаються система бюджетів промислового підприємства, методи аналізу відхилень у виконанні бюджетів, особливості побудови рахунків управлінського обліку, а також перспективи розвитку управлінського обліку в Україні.

1. СИСТЕМА БЮДЖЕТІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

У ринкових умовах кожне підприємство, у тому числі й промислове, прагне до максимізації прибутку, збільшення масштабів своєї діяльності, розширення ринків збуту продукції та збереження стабільного положення на ринку. Реалізувати ці прагнення підприємства можна шляхом зваженого та обґрунтованого планування його діяльності, складання перспективних стратегічних планів розвитку на достатньо тривалий період. Після формування стратегії розвитку, розроблені довгострокові плани деталізуються на короткострокові періоди, що дозволяє визначити поточні завдання діяльності підприємства. Важливість якісного виконання цих управлінських функцій призвело до наявності достатньо великої кількості методів планування.

Особливе місце в системі методів планування посідає *бюджетування* – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджет – це план майбутніх операцій, виражених у кількісних, переважно грошових вимірниках, складений на визначений бюджетний період. Під *бюджетним періодом* розуміють проміжок часу, для якого підготовлено і використовується бюджет. Як правило, бюджети складаються з розбивкою по кварталах та місяцях.

Основною *метою бюджетування* є визначення та конкретизація короткострокових завдань підприємства у межах стратегічного плану його діяльності та розвитку.

До основних *задач бюджетування* можна віднести:

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення виконання вимог чинного законодавства;
- оцінка можливостей підприємства для виконання умов дійсних та потенційних контрактів;
- визначення ресурсів підприємства, необхідних для здійснення діяльності в запланованих масштабах, встановлення джерел їх фінансування та умов отримання;

- мотивація персоналу на досягнення запланованих результатів діяльності підприємства в цілому та окремих його підрозділів;

- створення основи для здійснення контролю за досягненням запланованих результатів діяльності підприємства в цілому та окремих його підрозділів.

Основні функції, які реалізуються шляхом бюджетування:

а) *планування* – проявляється у кількісному обґрунтуванні планів окремих підрозділів та підприємства в цілому;

б) *координація* – проявляється у виявленні та збалансуванні усіх факторів діяльності кожного структурного підрозділу для досягнення визначеної мети;

в) *комунікація* – проявляється у визначенні зв'язків та руху інформації між структурними підрозділами підприємства;

г) *мотивація* – проявляється у формуванні мотивів та стимулів у працівників для досягнення бюджетних показників діяльності як окремих структурних підрозділів, так і підприємства в цілому;

д) *контроль* – проявляється в оцінці якості і ступеню виконання бюджетів в процесі їх реалізації.

Розробка системи бюджетів дає змогу передбачити майбутні проблеми і визначити найкращі напрямки їх подолання шляхом своєчасного коригування планових завдань.

Процес бюджетування, як правило, складається з наступних етапів:

1) аналіз виконання бюджетів за попередні періоди; якщо бюджетування здійснюється на підприємстві вперше – аналіз показників діяльності підприємства за попередні звітні періоди;

2) доведення основної мети планування діяльності підприємства до осіб, які відповідають за підготовку бюджетів;

3) визначення обмежувальних чинників;

4) попереднє складання бюджетів з урахуванням існуючих обмежень, даних виконання бюджету за попередні періоди та можливих змін у діяльності підприємства в майбутньому;

5) обговорення бюджетів з вищим керівництвом та їх коригування за необхідністю;

б) затвердження системи бюджетів, після якого вони стають обов'язковими до виконання для усіх відповідних підрозділів підприємства та їх працівників;

7) виконання бюджетів з відстеженням точності складання та виконання;

8) здійснення контролю за виконанням бюджетів та аналіз результатів цього контролю;

9) коригування бюджетів чи діяльності підприємства з метою узгодження бюджетних і фактичних показників.

Формування бюджетів різних типів та рівнів складності передбачає виконання чисельних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення й узгодження різних показників, що вимагає участі у цьому процесі представників різних підрозділів підприємства. Як правило, з метою якісної організації бюджетування на підприємстві створюється спеціальний робочий орган – *бюджетний комітет*, який забезпечує розробку й узгодження бюджетів.

Існує два основні *підходи* до формування бюджетного комітету:

а) посадовий: до бюджетного комітету входять працівники, які займають під час процесу бюджетування відповідні посади;

б) особистий: до бюджетного комітету входять конкретні працівники підприємства незалежно від їх посади.

З метою кращої організації процесу бюджетування, конкретизації його процедур та доведення їх до виконавців розробляється *керівництво з бюджетування* – документ, що визначає:

- склад інформації, необхідної для складання бюджетів;
- осіб, відповідальних за збирання, узагальнення та передання цієї інформації;
- терміни виконання відповідних бюджетних процедур.

Узгодження дій учасників процесу бюджетування виконується за допомогою графіку, в якому фіксуються терміни виконання бюджетних процедур та перелік осіб, відповідальних за виконання цих процедур.

На даний момент виділяють три основних підходи до організації процесу бюджетування, сутність та недоліки яких наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні підходи до організації процесу бюджетування

Підхід	Сутність	Недоліки	Доцільне використання
«Згори – вниз», або «спадний»	Вище керівництво цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням керівників підрозділів і відділів нижчого рівня	1. Слабка мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, в розробці яких вони не брали участі. 2. Нехтування джерелами інформації, які перебувають на нижчому рівні управління	У жорстко централізованих організаціях, невеликих фірмах, або в разі відсутності у керівників нижчих рівнів необхідних знань і досвіду
«Знизу – вгору», або «висхідний»	Бюджети складаються на рівні різних підрозділів з подальшим їх послідовним узагальненням та координацією на вищому рівні керівництва	1. Зростання витрат часу на підготовку бюджетів. 2. Посилення впливу поведінки та кваліфікації окремих людей на бюджетний процес	Якщо структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої ланки здатні скласти релевантні та достовірні бюджети
«Змішаний»	Вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчих рівнів готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії		

Слід відзначити, що в практиці підприємств найбільшого використання отримав змішаний підхід до організації процесу бюджетування.

Діяльність бюджетного комітету спрямована на формування *генерального (зведеного) бюджету підприємства*, який складається на заздалегідь визначений бюджетний період та охоплює усі заплановані напрямки діяльності підприємства.

Генеральний (зведений) бюджет складається з *операційних бюджетів* та *фінансових бюджетів*.

До *операційних бюджетів* відносяться бюджети виробництва, витрат і доходів, які забезпечують складання інших операційних бюджетів, фінансових бюджетів та бюджетного звіту про прибуток.

До *фінансових бюджетів* відносяться бюджети, які відображають заплановані грошові потоки та характеристику фінансового стану підприємства.

Операційні та фінансові бюджети, які складаються для окремого підрозділу підприємства або його конкретної функції, визначаються як *функціональні*. Підрозділ, для якого складається окремий функціональний бюджет і здійснюється контроль за його виконанням, вважається *бюджетним центром*.

За періодичністю складання розрізняють *одноразові* та *постійно діючі бюджети*. Крім того, при плануванні нових нестандартних напрямків діяльності підприємства виникає потреба в складанні *спеціальних бюджетів*, які містять систему показників, що характеризують особливості діяльності за даними напрямками. Методи складання бюджетів, їх сутність, переваги та недоліки наведені в таблиці 1.2.

Оскільки підприємства та організації істотно відрізняються за сферами, видами та напрямками діяльності, їх системи бюджетів мають ряд специфічних особливостей, які є характерними для кожного окремого суб'єкта господарської діяльності. Внаслідок цього не існує єдиної стандартної (уніфікованої) схеми системи бюджетів. На рисунку 1.1 наведено найбільш розповсюджені основні види бюджетів та послідовність їх складання для умов промислового підприємства.

Таблиця 1.2

Методи складання бюджетів, їх сутність, переваги та недоліки

Метод	Сутність	Переваги	Недоліки
Бюджетування «через прирощення»	Складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді	Простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки	Не проводиться аналіз ефективності витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період
Бюджетування «з нуля»	Щоразу при складанні бюджету проводиться обґрунтування запланованих витрат	Дає змогу виявити проблеми та розв'язати їх на стадії планування	Потребує значних витрат часу та коштів

Процес бюджетування починається зі складання *бюджету продаж*.

Бюджет продаж – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продаж, ціну та види продукції (товарів, послуг), які планує реалізувати підприємство протягом бюджетного періоду, а також очікуваний обсяг доходів від реалізації продукції (товарів, послуг).

Бюджет продаж складається за результатами дослідження ситуації на ринку, визначення попиту та оцінювання конкурентоспроможності продукції (товарів, послуг). Цей бюджет є найбільш важливим, оскільки більша частина розрахунків решти бюджетів формуються на підставі його даних.

Водночас зі складанням цього бюджету стає можливим розробка *графіку очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції (товарів, послуг)* з урахуванням наявності дебіторської заборгованості та термінів її погашення. Ця інформація використовується пізніше при формуванні бюджету грошових коштів.

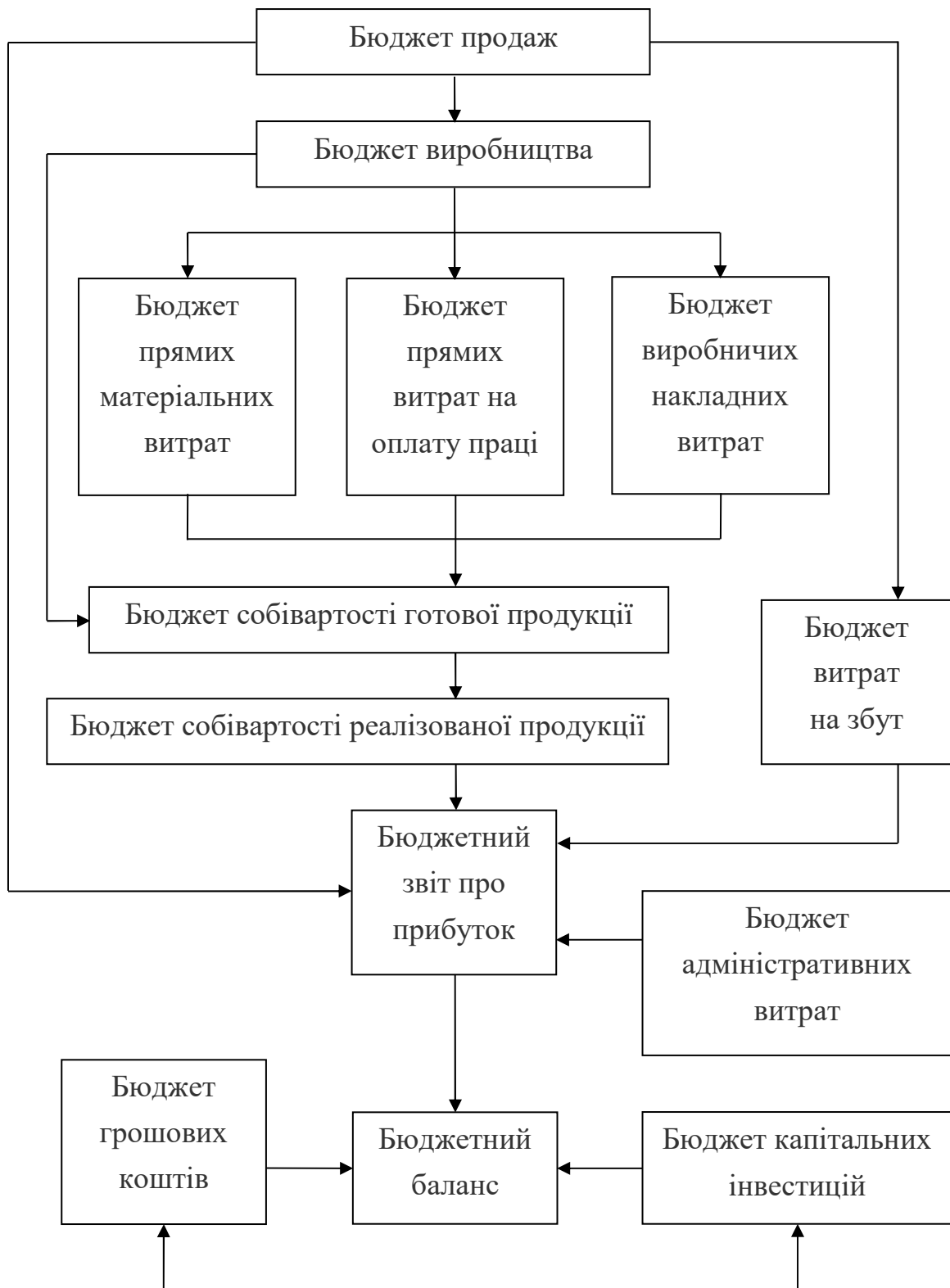


Рис. 1.1. Основні види бюджетів та послідовність їх складання для умов промислового підприємства

На підставі бюджету продаж складається **бюджет виробництва**, який також відноситься до операційних бюджетів та у якому визначаються обсяги та види виробництва у відповідності до запланованого рівня реалізації продукції (товарів, послуг) протягом бюджетного періоду. При формуванні цього бюджету обов'язково враховуються залишки готової продукції на складі на початок бюджетного періоду та необхідний запас готової продукції на складі на кінець бюджетного періоду.

На підставі бюджету виробництва формуються:

- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет виробничих накладних витрат.

Бюджет прямих матеріальних витрат – операційний бюджет, який визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми підприємства протягом бюджетного періоду. Водночас зі складанням цього бюджету вирішуються питання щодо джерел отримання необхідних матеріалів, їх вартості, графіку надходження.

Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначають, виходячи з обсягу виробництва, норм матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінки матеріальних запасів. На підставі цієї інформації складається *графік очікуваних виплат за придбані матеріали*, який пізніше використовується для складання бюджету грошових коштів.

Бюджет прямих витрат на оплату праці – операційний бюджет, у якому розраховуються витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо приймають участь у процесі виробництва у бюджетному періоді. Даний бюджет складається на підставі даних бюджету виробництва, встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції і тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації. Водночас складається *графік виплат заробітної плати*.

Бюджет виробничих накладних витрат – операційний бюджет, який відображає обсяги та вартість накладних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції (товарів, послуг) у бюджетному періоді. До таких

витрат, як правило, відносять витрати на виробничі комунальні витрати, охорону, ремонт та ін. Даний бюджет складається на основі виробничої програми, укладених угод та відповідних розрахунків. Змінні накладні витрати розподіляються пропорційно до ставки розподілу, постійні витрати рівномірно розподіляються по періодах.

Результати розрахунку бюджетів прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат підприємства об'єднуються у *бюджеті собівартості виготовленої продукції*.

Бюджет собівартості виготовленої продукції – операційний бюджет, у якому наведено розрахунок собівартості продукції, яку передбачається виготовити у бюджетному періоді. Водночас розраховується виробнича собівартість одиниці продукції. На цій стадії здійснення бюджетування стає можливим попереднє визначення правильності напрямку, у якому здійснюється планування, шляхом порівняння визначеної в бюджеті продаж ціни на продукцію та її собівартості.

На підставі бюджету собівартості виготовленої продукції складається ***бюджет собівартості реалізованої продукції*** – операційний бюджет, що містить розрахунок собівартості усієї продукції, яка буде реалізована в бюджетному періоді (як виготовленої протягом цього періоду, так і тієї, що вже знаходилась на складі готової продукції на початок бюджетного періоду).

Бюджет витрат на збут – операційний бюджет, у якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді. Як правило, цей бюджет складається водночас з бюджетом продаж або дещо пізніше на базі заходів, які плануються для привернення уваги споживачів до продукції, що реалізується.

Бюджет адміністративних витрат – операційний бюджет, який містить розрахунок витрат на утримання адміністративного персоналу, приміщень та інші адміністративні витрати. Даний розрахунок здійснюється на підставі даних про величину бюджетного періоду, кількість штатних одиниць персоналу та їх посадові оклади.

За даними усіх наведених операційних бюджетів можна скласти *бюджетний звіт про прибуток*, який є проформою фінансової звітності, а саме – форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». У цьому звіті порівнюються заплановані в бюджеті продаж доходи підприємства з усіма розрахованими витратами та, відповідно, визначається очікуваний фінансовий результат від запланованої діяльності підприємства. На цій стадії процесу бюджетування стає можливим вирішення питання про відповідність розміру очікуваного фінансового результату потребам підприємства, а також щодо виникнення потреб у коригуванні запланованих дій.

У *фінансових бюджетах* проводиться співставлення розрахованих в операційних бюджетах грошових потоків та визначаються напрямки їх використання.

Бюджет капітальних інвестицій – фінансовий бюджет, у якому проводиться розрахунок напрямків та обсягів капітальних інвестицій підприємства.

Бюджет грошових коштів – фінансовий бюджет, який відображає очікувані надходження та вибуття грошових коштів за певний період. Такий бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і надає змоги визначити періоди, коли очікуються надлишок або нестача коштів. У разі визначення періодів нестачі коштів проводиться перерозподіл грошових потоків.

Між бюджетами капітальних інвестицій та грошових коштів неможливо визначити чітко встановлену послідовність складання, оскільки можливе як здійснення капітальних інвестицій в межах визначеного надлишку грошових коштів, так і планування грошових потоків з урахуванням заздалегідь запланованих капітальних інвестицій.

Бюджетний баланс – фінансовий бюджет, який є проформою фінансової звітності, а саме, форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих дій (обсяги дебіторської та кредиторської заборгованості, вартість сировини та залишків готової продукції, вартість основних засобів та ін.).

Дотримання рівняння підсумків активу та пасиву в бюджетному балансі свідчить про узгодженість усіх інших операційних і фінансових бюджетів.

Таким чином, результатом складання бюджетного балансу є:

а) своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства (визначається шляхом фінансового аналізу бюджетного балансу та порівняння результатів з існуючими);

б) висвітлення майбутніх ресурсів та зобов'язань;

в) забезпечення контролю точності складання усіх бюджетів.

Таким чином, система бюджетування охоплює на підприємстві усі основні виробничі підрозділи, допоміжні підрозділи, а також адміністративні служби (відділи).

Бюджетування витрат кожного зі структурних підрозділів підприємства доцільне лише частково. В умовах основних виробничих підрозділів, результати роботи яких оцінюються за обсягом та якістю виробництва продукції (товарів, послуг), доцільним є складання бюджету витрат лише на виконання окремих замовлень. Здійснення розрахунку загального бюджету витрат таких підрозділів можливе лише за умов стабільних умов виробництва. У сучасних достатньо складних та нестабільних економічних умовах гарантувати стабільність виробництва продукції досить складно. За умов нестабільності обсягів виробництва і реалізації продукції основним виробничим підрозділам доцільно встановлювати загальний розрахунковий норматив витрат на одиницю виробленої продукції (товарів, послуг).

Діяльність допоміжних підрозділів носить більш складний характер, ніж підрозділів основного виробництва. Для здійснення бюджетування їх витрат необхідно чітко визначити склад цієї діяльності. Як правило, на практиці допоміжні підрозділи працюють одночасно за багатьма напрямками. За цих умов складання загального бюджету витрат підрозділу практично неможливо, і доцільним є розрахунок витрат по кожному виду діяльності на основі визначення нормативу витрат на виконання окремих робіт (замовлень).

2. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ У ВИКОНАННІ БЮДЖЕТІВ

У процесі реалізації коротко- та довгострокових планів підприємства, сформованих за допомогою системи бюджетів, існує висока ймовірність виникнення відхилень фактично досягнутих показників від запланованого їх рівня. Під *відхиленням* розуміється різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень, визначення їх причин і відповідного реагування на них доцільним є обов'язкове здійснення бюджетного контролю.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з плановими (бюджетними), аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань.

Відхилення можуть бути негативними (коли фактичний дохід менший ніж було заплановано, або фактичні витрати більші за бюджетні), або позитивними (фактичний дохід перевищує запланований, або фактичні витрати менші за бюджетні).

Бюджетний контроль здійснюється у п'ять основних *етапів*:

- 1) підготовка бюджету для кожного підрозділу і поєднання окремих бюджетів у загальний, який виражається в прогнозі прибутків і збитків за балансом;
- 2) фіксація фактичних витрат і доходів по бюджетних статтях;
- 3) порівняння бюджетних і реальних витрат;
- 4) виявлення причин відхилень фактичних показників від встановлених у бюджеті;
- 5) вживання заходів для приведення поточних результатів у відповідність з бюджетом.

На практиці бюджетний контроль здійснюють, як правило, за допомогою спеціального документа – *звіту про виконання бюджету*, який містить порівняння запланованих і фактичних показників, а також розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Його складання має проводитись регулярно з метою своєчасного визначення відхилень та оперативного прийняття відповідних управлінських рішень.

Одним з основних методів аналізу відхилень в рамках системи бюджетного контролю є *факторний аналіз*, який полягає у визначенні факторів, які призвели до відхилень фактичних результатів діяльності підприємства від планових показників, та дослідження впливу кожного з цих факторів.

Реакція керівника на відхилення має залежати від розміру відхилень та причин їх виникнення.

У залежності від причини виникнення відхилення поділяють на:

а) відхилення внаслідок планування: похибки та прорахунків при розробці бюджетів, визначенні функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та ін.;

б) відхилення внаслідок реалізації бюджетів на практиці: виникнення нестандартних ситуацій або неочікуваних подій, коливання ринкових цін, зміна попиту на продукцію та ін.

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин керівник має прийняти одне з можливих рішень:

- проведення коригування або повний перерахунок бюджетів, якщо результати контролю свідчать про недоцільність їх подальшого виконання;

- внесення відповідних коригувань у подальші дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Якщо бюджет прораховано тільки для одного рівня майбутньої діяльності (наприклад, обсягу продаж), він є *статичним* та потребує повного перерахунку при навіть незначних змінах в умовах діяльності. Статичний бюджет відображає доходи і витрати, які розраховані, виходячи з очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника).

На практиці, оскільки дохід і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від статичного бюджету, втрачаються можливості фіксації контрольних значень. Тому в процесі формування системи бюджетів для запланованої діяльності підприємства доцільним є прораховування ряду показників для декількох найбільш ймовірних ситуацій, у яких може опинитись підприємство протягом бюджетного періоду.

Гнучкий бюджет – це бюджет, підготовлений на стадії планування та складений для декількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону.

Гнучкий бюджет надає можливості розподілу основних відхилень на:

- відхилення від гнучкого бюджету, які визначаються як різниця між фактичними результатами діяльності та показниками гнучкого бюджету;
- відхилення за рахунок обсягу діяльності, які визначаються як різниця між показниками гнучкого та статичного бюджетів.

Визначення відхилень надає можливості оцінити діяльність підприємства або його структурного підрозділу з погляду *ефективності* та *результативності*.

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами та оцінюється за допомогою відхилень від гнучкого бюджету.

Результативність характеризує ступінь досягнення встановленої мети, яка оцінюється за допомогою відхилень за рахунок змін обсягу діяльності.

Таким чином, діяльність підприємства (структурного підрозділу) може бути:

- ефективною та результативною;
- результативною, але неефективною;
- ефективною, але нерезультативною;
- нерезультативною та неефективною.

Оскільки на практиці неможливо приділити увагу вивченню усіх відхилень, *завдання бюджетного контролю* – визначити найбільш значні відхилення, які вимагають детальнішого аналізу. Це дає керівникові можливість здійснювати управління за відхиленнями.

Відхилення у запланованих показниках діяльності підприємства виникають за наступними основними групами:

- відхилення у прямих витратах (матеріали та трудовитрати);
- відхилення накладних витрат;
- відхилення по доходу від реалізації;
- відхилення по валовому прибутку.

Аналіз відхилень у прямих витратах проводиться за схемою, яка наведена на рисунку 2.1.



Рис. 2.1. Аналіз відхилень у прямих витратах

Відхилення за ціною для прямих витрат визначає, наскільки відмінності фактичних цін на матеріали та розцінок на робочу силу вплинули на результат діяльності підприємства чи структурного підрозділу.

Відхилення за ефективністю для прямих витрат визначає, наскільки ефективно використовувались прямі матеріали та праця, та як це вплинуло на результат діяльності підприємства.

Послідовність проведення аналізу відхилень у накладних витратах наведена на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Аналіз відхилень у накладних витратах

Відхилення за витрачанням накладних витрат залежить від зовнішніх цін на фактори витрат, що віднесені до накладних, та обсягу їх витрачання.

Схема аналізу відхилень по доходу від реалізації продукції наведено на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Аналіз відхилень по доходу від реалізації продукції

Оскільки фінансовий результат роботи підприємства формується під впливом багатьох факторів, що визначають розмір доходів та витрат, то відхилення по прибутку (збитку) розраховується шляхом складання усіх розрахованих відхилень по витратах та доходів. Схема аналізу відхилень по прибутку (збитку) наведена на рисунку 2.4.

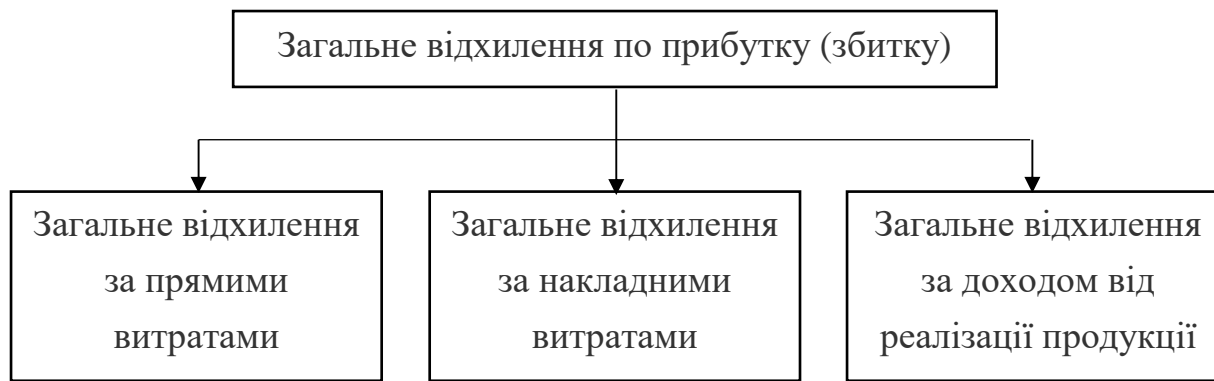


Рис. 2.4. Аналіз відхилень по прибутку (збитку)

Детальний аналіз відхилень показників діяльності підприємства та визначення причин їх виникнення є необхідною складовою при прийнятті управлінських рішень з визначення обсягу та складу відповідних заходів з проведення коригування подальших планів або відмови від них за причин недоцільності.

Прийняття управлінських рішень стосовно встановлених відхилень та усвідомлення їх значущості визначається як **управління за відхиленнями** – принцип, за яким керівник зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, що виконуються задовільно.

Встановлюючи вагомість та значущість відхилень, слід брати до уваги:

- розмір відхилень;
- повторюваність відхилень;
- контрольованість відхилень;
- вартість і корисність проведених досліджень щодо визначення відхилень.

Слід відзначити, що корисність дослідження витрат обумовлена можливістю зменшення майбутніх виробничих витрат шляхом усунення причини несприятливих відхилень або поширення досвіду, пов'язаного з позитивними відхиленнями. Зіставлення витрат і корисності дослідження щодо їх визначення дає змогу визначити доцільність його проведення на підприємстві.

На практиці існує два основних *підходи до прийняття рішення про значущість відхилень*:

а) перший підхід полягає у тому, що відхилення необхідно досліджувати, якщо його абсолютна величина перевищує певну граничну суму, або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь встановлений відсоток;

б) другий підхід передбачає прийняття рішення про необхідність дослідження відхилень, виходячи з їх повторюваності, і тенденція до постійних відхилень, які не завжди перевищують граничну величину, свідчить про доцільність дослідження цих відхилень.

3. СИСТЕМА РАХУНКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Одним з найважливіших питань щодо організації управлінського обліку є визначення взаємозв'язку рахунків управлінського обліку та плану рахунків фінансового обліку. У міжнародній практиці на підприємствах застосовуються два *основні підходи* до побудови *рахунків управлінського обліку*:

а) *автономний* (двоколовий, дворядний), який передбачає виділення двох відокремлених систем рахунків відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку, а зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того ж самого найменування, що носять назву *рахунків-екранів*, або відображаючих рахунків;

б) *інтегрований*, який передбачає, що рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід використовується у багатьох країнах світу, у тому числі в більшості європейських країн (Франції, Німеччини, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії та ін.).

Другий підхід характерний тільки для великих промислових підприємств країн так званої англосаксонської групи (США, Великобританія, Австралія, Канада). У цих країнах бухгалтерський (фінансовий) облік є саморегульованою системою, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових працівників. Наслідком цього є відсутність єдиного національного Плану рахунків, тобто системи рахунків обираються підприємствами цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їх діяльності.

У процесі історичного розвитку сформувались і розвивались *три основні системи обліку*:

- 1) загальна система;
- 2) переплетена система;
- 3) інтегрована система.

Загальна система обліку найбільш розповсюджена на підприємствах сфери послуг, торгівлі, а також в умовах невеликих промислових підприємств, які випускають однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів, за якого протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпуск, надходження), а наприкінці звітного періоду проводиться інвентаризація запасів по місцях їх зберігання та на підставі її результатів балансовим методом визначаються витрати (відпуск) відповідних запасів.

Облік витрат підприємства ведеться за елементами, кількість та склад яких визначаються самим підприємством. Доходи обліковуються за їх видами: від реалізації продукції (товарів), інвестицій у цінні папери тощо. Наприкінці звітного періоду усі рахунки витрат і доходів закриваються шляхом списання їх сальдо кінцевого на «Рахунок прибутків та збитків», за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства.

Промислові підприємства у своїй практиці, окрім відображення в обліку витрат за елементами, ще застосовують «Зведений рахунок виробництва», за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. В дебет цього рахунку списуються залишки запасів, сировини,

матеріалів та незавершеного виробництва на початок звітної періоду, а також усі виробничі витрати, понесені у звітному періоді. З кредиту «Зведеного рахунку виробництва» списуються залишки сировини, матеріалів та незавершеного виробництва, які знаходяться на балансі підприємства на кінець звітної періоду, розмір яких визначається інвентаризацією. В результаті величина сальдо «Зведеного рахунку виробництва» дорівнюватиме виробничій собівартості готової продукції, яка наприкінці звітної періоду списується в дебет «Рахунку прибутків та збитків».

В дебет «Рахунку прибутків та збитків» списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо усіх рахунків обліку невиробничих витрат. За кредитом «Рахунку прибутків та збитків» відображаються доходи звітної періоду та залишок готової продукції на кінець періоду. Кінцеве сальдо «Рахунку прибутків та збитків» відображає фінансовий результат звітної періоду.

Переплетена система обліку передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують один з одним: у системі рахунків управлінського обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства, а у системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків: у фінансовому обліку використовується «Контрольний рахунок фінансового обліку», а в управлінському – «Контрольний рахунок управлінського обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «дзеркально» відображають один одного. Необхідність узгодження рахунків управлінського і фінансового обліку виникає лише при переплетеній системі.

Слід зазначити, що сума прибутку за даними управлінського обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку. Розходження пояснюється тим, що в системі управлінського обліку формується

прибуток від основної діяльності підприємства, тобто виробництва, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються ще й прибутки та збитки від позареалізаційних операцій, зокрема, від фінансової та інвестиційної діяльності.

Інтегрована система обліку, яка використовується на більшості промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англосаксонської групи, забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Це досягається через включення рахунків управлінського обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, за якого усі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу відокремлення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки, ідентичні рахункам 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і наприкінці звітнього періоду розподіляються між об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, що здійснюють невикробничі функції (управління, збут, дослідження тощо), не включаються до виробничої собівартості продукції. Ці витрати списуються на рахунок фінансових результатів в тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

Для вітчизняних підприємств найбільш вдалим можна вважати застосування загальної або інтегрованої системи, виходячи з Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій.

Малі підприємства, які обирають загальну систему обліку, використовують рахунок 23 «Виробництво» для визначення собівартості виготовленої продукції та рахунки класу 8 «Витрати за елементами». У такій системі облік виробничих витрат можна вести одночасно за статтями

калькуляції, в розрізі різних об'єктів витрат (аналітичний облік по рахунку 23) та за елементами витрат у загальній сумі для формування фінансових результатів і складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку по рахунку 23 становитимуть комерційну таємницю підприємства, а дані рахунків класу 8 будуть відкритими.

На великих підприємствах найбільш доцільно вести інтегрований управлінський облік: для обліку прямих виробничих витрат слід використовувати рахунок 23 «Виробництво», непрямих виробничих витрат – рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», адміністративних витрат та витрат на збут – відповідно рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», для інших витрат періоду – відповідні рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

З метою отримання найбільш розгорнутої інформації про стан справ на підприємстві, для якого розробляється система рахунків управлінського обліку, доцільним є використання основних рахунків, які є найбільш розповсюдженими у використанні на промислових підприємствах:

- «Основні засоби» – для обліку основних засобів підприємства та їх амортизації;
- «Матеріали» – для обліку матеріальних витрат на виробництво;
- «Виробництво» – для обліку виробничих витрат;
- «Готова продукція» – для обліку готової продукції, що оприбуткована на складі підприємства;
- «Грошові кошти» – для обліку грошових коштів у касі підприємства та на розрахунковому рахунку;
- «Дебітори» – для обліку розрахунків підприємства з дебіторської заборгованості;
- «Кредити банків» – для обліку короткострокових та довгострокових банківських кредитів та нарахованих за ними відсотків;
- «Кредитори» – для обліку розрахунків підприємства з кредиторської заборгованості;
- «Заробітна плата» – для обліку заробітної плати виробничих робітників, адміністративного та допоміжного персоналу;

- «Накладні витрати» – для обліку адміністративних та виробничих накладних витрат;
- «Розрахунки з бюджетом» – для обліку податку на прибуток та інших платежів до бюджету, у тому числі нарахувань на заробітну плату;
- «Дохід» – для обліку доходів підприємства;
- «Собівартість продукції» – для обліку собівартості готової продукції підприємства та накладних витрат;
- «Фінансові результати» – для визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Використання запропонованого переліку рахунків в системі управлінського обліку забезпечить отримання менеджерами підприємства усієї інформації, необхідної для обґрунтування та зваженого прийняття якісних управлінських рішень.

4. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Перехід до ринкової економіки в Україні викликав певні зміни у розумінні бухгалтерського обліку та змістовному наповненні облікової інформації, яку потребують як зовнішні, так й внутрішні її користувачі. Це обумовило необхідність проведення суттєвої реформи вітчизняної системи обліку та відокремлення фінансового, податкового та управлінського видів обліку. При цьому, якщо існування фінансового та податкового обліку у вітчизняній практиці не викликає заперечень і чітко регулюється з боку держави, то питання формування та розвитку управлінського обліку поки що залишаються недостатньо проробленими.

Проблема впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах обумовлена тим, що він будується з урахуванням потреб конкретного підприємства. Тому методологія його ведення не може бути універсальною. Крім того, вітчизняні підприємства і досі фактично

позбавлені практичного досвіду ведення управлінського обліку та повинні орієнтуватися на закордонний досвід, який не завжди можна напряму застосовувати внаслідок специфіки розвитку економічних відносин в Україні.

Слід відзначити, що в економічно розвинених країнах зарубіжжя процес створення, формування та розвитку управлінського обліку також проходив протягом достатньо тривалого проміжку часу та мав певні особливості. До початку XVIII сторіччя лише бухгалтерський облік був засобом, за допомогою якого здійснювалася реєстрація господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат при цьому не відокремлювався та розглядався як частина бухгалтерського обліку, що здійснюється для визначення собівартості продукції.

Однак в умовах швидкого розвитку економіки, впровадження сучасних технологій та реорганізації виробництва, традиційний бухгалтерський облік перестав задовольняти потреби управління. Тому приблизно у тридцятих – сорокових роках XX сторіччя в практиці діяльності підприємств почали впроваджуватись калькулювання змінних витрат (система «директ-кост»), бюджетування та облік за центрами відповідальності та інші методи управлінського обліку. Як результат впровадження цих систем було сформовано окрему підсистему бухгалтерського обліку, яка застосувала не тільки грошові вимірники і, найважливіше – була орієнтована на прийняття поточних управлінських рішень. Отже, можна вважати, що у закордонній практиці управлінський облік як самостійна система сформувався в середині 50-х років XX сторіччя.

Наступний етап розвитку управлінського обліку умовно можна віднести до 70-х років XX століття, коли управлінського обліку перестає орієнтуватися тільки на потреби управління виробництвом, а перетворюється на стратегічний управлінський облік. Інформація, яка надається системою управлінського обліку, починає використовуватись для проведення аналізу діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням поточних, довгострокових та стратегічних цілей, на підставі

чого приймаються управлінські рішення щодо різних аспектів господарського життя підприємства: маркетингової діяльності, інвестиційної та інноваційної діяльності тощо.

Враховуючи такий тривалий період становлення та формування управлінського обліку у зарубіжній практиці, вітчизняним підприємствам слід налаштуватися на те, що розробка налагодженої системи управлінського обліку вимагатиме певних зусиль, глибокої проробки методичних рекомендацій та наслідування практичного закордонного досвіду.

В Україні виникнення поняття «управлінський облік» та становлення його як окремої самостійної науки приходиться на початок 90-х років ХХ століття, коли здійснювався перехід до ринкових принципів формування економіки країни. За відсутності власної теоретичної та методологічної бази формування управлінського обліку, у короткі строки було переведено та видано велику кількість підручників закордонних авторів з управлінського обліку і контролінгу. Попри повну обґрунтованість цих наукових праць, їх практичне використання було істотно ускладнено тим фактом, що мета й умови функціонування українських підприємств, на яких ці розробки впроваджувались, мали суттєві відмінності від описаних в закордонній літературі.

Додаткові проблеми, пов'язані з якістю перекладів при повній відсутності будь-якого централізованого керівництва або принаймні координації цих робіт з метою їх узгодження, призвели до існуючої й досі відсутності загальноприйнятої термінології, що значною мірою ускладнює процеси порозуміння між учасниками ринкових відносин та призводить до виникнення багатьох теоретичних та практичних питань.

Згодом вітчизняні науковці почали проводити дослідження у цьому напрямку, однак у більшості цих праць не приділялося достатньо уваги розробці власного понятійного апарату, притаманного вітчизняним умовам. Достатньо часто автори використовують закордонну термінологію, що лише ускладнює розуміння основних категорій

управлінського обліку. Відсутність єдиного підходу, загальної точки зору навіть у найбільш важливих питаннях управлінського обліку негативно впливає на ефективність його застосовування на практиці та інтенсивність розвитку теоретичної бази.

Законодавчо поняття «управлінський облік» закріплено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». При цьому законом передбачено, що кожне підприємство самостійно розробляє системи і форми внутрішньогосподарського обліку. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності та іншими нормативно-правовими актами України також не передбачено регламентування ведення управлінського обліку. Це є справою самих підприємств – їх власників та менеджерів.

У 2006 році Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) провела конференцію з проблем управлінського обліку, на якій було розроблено рекомендації, спрямовані на впровадження управлінського обліку в Україні. Крім того, постійно збільшується кількість вітчизняних наукових публікацій, у яких детально описано методику ведення обліку витрат та виходу продукції, навчальних посібників до вивчення як управлінського обліку, так і інших дисциплін, які включають його елементи, тощо.

Однак доцільність та можливість практичного розподілу обліку на фінансовий та управлінський в Україні й досі сприймається неоднозначно та є предметом широкої дискусії. Прихильники розподілу обліку на фінансовий та управлінський вважають, що це не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки передбачає розподіл обліку не в методологічних аспектах, а лише в питання його організації. Противники такого розподілу вважають, що управлінський облік – це лише облік витрат та калькулювання собівартості продукції, які намагаються штучно відокремити від бухгалтерського обліку.

Визначені розбіжності у розумінні сутності управлінського обліку не дозволяють однозначно визначити його місце в системі управління підприємством та, як наслідок, викликають суперечки щодо доцільності його впровадження в практику вітчизняних суб'єктів господарювання.

Проте, незважаючи на різноманітність поглядів на сутність управлінського обліку та його місце у загальній обліковій системі, безперечним є той факт, що для успішного керівництва підприємством необхідна своєчасна, повна та надійна інформація. При цьому рядовому користувачеві цієї інформації не принципово, яку назву буде носити облік – головне, щоб він забезпечував даного користувача необхідними відомостями. Тому суперечка щодо розподілу обліку або його цілісності не має суттєвого практичного значення.

Якщо підприємство має потребу у певній інформації додатково до обов'язкового бухгалтерського обліку, воно створює необхідну інформаційну систему та використовує її при плануванні своєї діяльності, калькулюванні собівартості продукції, здійсненні контролю і аналізу.

Загалом на даний час в Україні існує чітка тенденція до розмежування теоретичних та практичних поглядів на управлінський облік. Особливо чітко це розмежування простежується в умовах невеликих підприємств, оскільки великі підприємства та корпорації, як правило, активно спілкуються із закордонними партнерами, працюють із залученням іноземного капіталу та, відповідно, мають змогу отримувати постійну підтримку щодо створення та практичного застосування провідних інформаційних систем для якісного управління підприємством і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Щодо усвідомлення важливості ведення управлінського обліку з точки зору практичних споживачів – невеликих підприємств, то спостерігається майже повна відсутність їх розуміння сутності самого управлінського обліку при активному використанні окремих його елементів в процесі управління підприємством. Але ці корисні елементи більшість керівників впроваджують, керуючись виключно власним досвідом роботи.

Оскільки елементи управлінського обліку є невід'ємною часткою управління кожним підприємством, принаймні у частині обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, їх подальший розвиток та удосконалення залишаються необхідними та актуальними питаннями. Але накопичені на даний час проблеми та протиріччя неможливо подолати без активної підтримки з боку держави.

Нестабільна економічна ситуація, яка склалась та продовжує погіршуватись на підприємствах України, а саме: складні економічні умови, загострення екологічних проблем, нестабільна правова база, призводить до того, що основним питанням для керівництва підприємства стає не пошук шляхів стабільного та позитивного розвитку, а отримання позитивних результатів діяльності у короткостроковій перспективі, не довгострокове планування, а вирішення поточних питань.

На багатьох підприємствах, не зважаючи на необхідність, практично відсутнє податкове планування та розробка обґрунтованої податкової стратегії. Разом з тим, продуманий підхід до калькулювання, який лежить в основі управлінського обліку, у ряді випадків здатний полегшити податковий тягар підприємств. Використання управлінського обліку на вітчизняних підприємствах дасть їм можливість щодо:

- своєчасної підготовки оперативних даних для прийняття стратегічних управлінських рішень;
- формування, контролю та коригування системи бюджетного планування;
- аналізу сильних і слабких сторін та розрахунку альтернативних варіантів дій для прийняття вірного управлінського рішення;
- контролю за центрами відповідальності, що призведе до підвищення прибутковості та адекватного оцінювання діяльності підрозділів підприємства;
- збору, аналізу і надання інформації для оцінювання і контролю за діяльністю суб'єкта господарювання.

Для подальшого розвитку управлінського обліку в Україні необхідно запровадити заходи з організації державної програми підвищення кваліфікації управлінського персоналу, централізованого доведення до керівних кадрів інформації щодо ефективних та адаптованих методик ведення управлінського обліку в галузях народного господарства. Ці методики повинні обов'язково враховувати особливості існуючої нормативної бази – адже, як правило, саме їй приділяють велику увагу на підприємствах.

Крім того, в методичних рекомендаціях доцільно розробити та запропонувати споживачам типові стандартизовані форми управлінської звітності, які б могли стати базою для удосконалення управлінського обліку певного конкретного підприємства з урахуванням його особливостей, а також різноманітні підходи до класифікації витрат, систем калькулювання собівартості, регламентації організації та ведення управлінського обліку.

Переорієнтування існуючих матеріалів з вітчизняної та закордонної теорії та накопиченого практичного досвіду у загальну, доступну до практичного використання систему є однією з найважливіших задач, що стоять перед керівництвом кожного підприємства, що функціонує в ринкових умовах.

Погіршення економічної ситуації в країні поступово зменшує можливості для впровадження ефективних методів обліку витрат, ефективного управління бізнес-процесами та прийняття своєчасних управлінських рішень. Але оволодіння теоретичним обґрунтуванням до вирішення щоденних питань з управління має допомогти керівництву підприємств у формуванні нестандартних підходів до управління підприємством навіть в умовах кризи, що надаватиме додаткові можливості для вирішення управлінських завдань.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Аренс Т., Аск У., Баррета А. Практика управленческого учета. Опыт европейских компаний. – Мн.: Новое знание, 2004. – 416 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
3. Аткінсон Э. и др. Управленческий учет (3-е изд.). – М.: Вильямс, 2005. – 880 с.
4. Герасим П.М., Журавель Г.П. Курс управлінського обліку. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік (3-є вид.). – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

6. Добикіна Е.К., Ровенська В.В. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства. – К.: Слово, 2005. – 272 с.
7. Добровський В.М. та ін. Управлінський облік: Навч.-метод. посібник / За ред. В.М. Добровського – К.: КНЕУ, 2005. – 235 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс (5-е изд.). – М.: Юнити-Дана, 2005. – 735 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник + учебное пособие. В 2-х т. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 1412 с.
10. Зелікман В.Д., Потрус Н.П., Канська О.І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина І. Введення в управлінський облік. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2008. – 32 с.
11. Зелікман В.Д., Извєкова І.М., Канська О.І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина ІІ. Облік і калькулювання витрат підприємства. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2014. – 41 с.
12. Ивакина И. Управленческий учет. Кратко и доступно. – Х.: Фактор, 2007. – 320 с.
13. Карпова Т. Управленческий учет: Учебник. – М.: Юнити, 2004. – 350 с.
14. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник (4-е изд., измен. и доп.). – М.: Дашков и Ко, 2005. – 460 с.
15. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2007. – 296 с.
16. Малюга Н. Бухгалтерський управлінський облік: Збірник задач і вправ. 2-е вид., перер. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
17. Мишин Ю.А. Управленческий учет. Управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: ДиС, 2002. – 176 с.
18. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
19. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. Краткий курс: Учеб. пособие. – С.-Пб.: Питер, 2003. – 176 с.
20. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

21. Скоун Тони. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса. – Пер. с англ. / Под ред М.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
22. Уорд К. Стратегический управленческий учет. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
23. Управленческий учет / Под ред. В.Палия та Р. Вандер Виля. – М.:ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
24. Управленческий учет: официальная терминология СИМА. – М.: ФБК-Пресс, 2004. – 200 с.
25. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремет. – М.: ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.
26. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет (10-е изд.). – С.-Пб.: Питер, 2007. – 1008 с.
27. Шевченко И.Г. Практическое руководство по управленческому учету и анализу. – М.: Управл. персоналом, 2005. – 192 с.
28. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филин, 1996. – 344 с.
29. Шредер Н.Г. Управленческий учет. Анализ типичных ошибок. – М.: Управление персоналом, 2005. – 96 с.
30. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. СИСТЕМА БЮДЖЕТІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	4
2. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ У ВИКОНАННІ БЮДЖЕТІВ.....	15
3. СИСТЕМА РАХУНКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	22
4. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ.....	27
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	33

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович

Ізвєкова Інна Миколаївна

Канська Ольга Ігорівна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Частина III. Управлінський облік в системі планування і контролю

Навчальний посібник

Тем. план 2015, поз. 194.

Підписано до друку 10.11.2015. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 2,11. Умов. друк. арк. 2,09. Тираж 100 пр. Замовлення №213.

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ