

3. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 356 с.

4. *Хорнгерен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерський учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

5. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 560 с.

6. *Нападовська Л. В.* Класифікація затрат у вітчизняній та зарубіжній системах обліку // Економіка: проблеми теорії і практики. — 2000. — № 8. — С. 19—23.

М. Г. КИРДАНОВ, асистент

АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Завдання управлінського обліку — надання інформації, необхідної керівництву (менеджерам) для прийняття оптимальних рішень у процесі управління підприємством.

Найчастіше виникає потреба в прийнятті рішень, пов'язаних з поточною (операційною) діяльністю підприємства.

Для прийняття таких рішень необхідно проаналізувати інформацію про затрати і доходи підприємства в разі реалізації ним того чи іншого варіанта дій. Оскільки оцінюватися будуть майбутні дії, то управлінням необхідна інформація про **очікувані** затрати і доходи.

Очікувані затрати, які змінюються залежно від прийнятого рішення, називаються **істотними (релевантними)** — їх необхідно враховувати при оцінюванні альтернативних варіантів дій. Очікувані затрати, які не залежать від прийнятого рішення і які немає необхідності враховувати при оцінюванні альтернативних варіантів дій, називаються **неістотними (нерелевантними)**.

Релевантність затрат зумовлюється характером поведінки затрат при змінах в обсягах діяльності підприємства. Тому для визначення релевантності затрат, в управлінському обліку затрати класифікуються залежно від їх реакції на зміни в обсягах діяльності підприємства на змінні та постійні.

Визначивши релевантні затрати для даного рішення, проводять зіставлення їх рівня при різних варіантах рішення. Різниця між рівнями релевантних затрат в альтернативних варіантах рішень називається диференціальними затратами, а процес порівняння релевантних затрат альтернативних варіантів називається диференціальним аналізом.

Наведемо приклади диференціального аналізу релевантної інформації у двох типових господарських ситуаціях: при прийнятті рішень про спеціальне замовлення і про розширення або скорочення сегмента діяльності.

Рішення про спеціальне замовлення

Рішення про спеціальне замовлення — це рішення, пов'язане з продажем продукції (виконанням робіт, послуг) за ціною, нижчою за собівартість.

Прийняття такого рішення доцільне, якщо додатковий дохід перевищує додаткові затрати і якщо прийняття рішення не призведе до довгострокових негативних змін у ринковій кон'юнктурі.

Аналіз при прийнятті рішення про спеціальне замовлення передбачає:

- ◆ диференціальний аналіз релевантних затрат і доходів;
- ◆ урахування можливих утрат за відсутності вільних виробничих потужностей;
- ◆ оцінювання можливих довгострокових негативних наслідків прийняття спеціального замовлення.

Приклад. Взуттєва фабрика виробляє черевики з високими берцями і реалізує їх за ціною 71,60 грн. У наступному кварталі планується виготовити 48000 пар черевиків. Розрахунок затрат на квартал:

Стаття затрат	Затрати на пару	Затрати на випуск 48000 пар
Основні матеріали	41,25	1 980 000
Основна заробітна плата	6,90	331 200
Змінні загальновиробничі затрати	3,81	182 880
Змінні адміністративні витрати і витрати на збут	3,55	170 400
Постійні затрати (загальновиробничі, адміністративні, збутові)	10,09	484 320
Разом	65,60	3 148 800

Фабрика отримала замовлення на 40000 черевиків за ціною 71,60 грн. Решту 8000 пар замовник згоден купувати за ціною 60,0 грн. Чи доцільно приймати замовлення на всі 48000 пар, чи обмежитися виготовленням 40000 пар?

На перший погляд слід відмовитися від виготовлення 8000 пар, оскільки їх реалізація за ціною 60,0 грн. призведе до збитків у сумі $(65,60 - 60,0) \times 8000 = 44800$ грн. Але при такому підході не враховується те, що постійні витрати в сумі 484320 грн. залишаються незмінними незалежно від того, чи прийме фабрика замовлення чи ні. Ці витрати є *нерелевантними* для прийняття даного рішення. Релевантною інформацією будуть лише змінні затрати і додатковий дохід, одержаний при реалізації 8000 пар. Визначивши релевантну інформацію, проведемо її диференціальний аналіз.

Диференціальний аналіз

Диференціальний (додатковий) дохід: $8000 \times 60,0 = 480\,000$ грн.

Мінус диференціальні затрати:

Основні матеріали ($8\,000 \times 41,25$)	330 000 грн.
Основна заробітна плата ($8\,000 \times 6,9$)	55 200 грн.
Змінні загальновиробничі затрати ($8\,000 \times 3,81$)	30 480 грн.
Змінні адміністративні і збутові затрати ($8\,000 \times 3,55$)	28 400 грн.
Разом	444 080 грн.

Перевищення диференціального доходу над диференціальними затратами (прибуток) становить + 35 920 грн.

Результати диференціального аналізу показують, що прийняття спеціального замовлення забезпечить фабриці прибуток у сумі 35 920 грн.

Прийняття спеціального замовлення доцільне, якщо фабрика має вільні виробничі потужності для виробництва 8 000 пар. Якби їх не було, то прийняття спеціального замовлення потребувало б або скорочення виробництва іншої продукції на користь черевиків з високими берцями, або спричинило б збільшення затрат, яке зумовлюється перевантаженням потужностей. Тому приймаючи рішення про спеціальне замовлення слід обов'язково брати до уваги наявність додаткових виробничих потужностей.

Крім того, при прийнятті управлінського рішення щодо спеціального замовлення необхідно враховувати невартісні (якісні) чинники.

Перше. Продаж 8 000 пар черевиків з високими берцями за ціною, що нижча ринкової, може спонукати конкурентів також знизити ціну реалізації аналогічної продукції, що призведе до падіння ринкової ціни, а це в подальшому спричинить зменшення доходів.

Друге. Інші замовники також можуть вимагати зниження ціни.

Третє. Прийняття замовлення позбавляє підприємство можливості прийняти інші замовлення за ринковими цінами протягом даного періоду.

Таким чином, позитивні результати диференціального аналізу не є абсолютною підставою для прийняття спеціального замовлення в разі, якщо існує небезпека порушення довгострокових інтересів підприємства.

Розширення або скорочення сегмента

Сегмент — це продукція, підрозділ, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.

Розширення або скорочення сегмента — це рішення про розширення (скорочення) певного елемента діяльності підприємства на підставі результатів аналізу його дохідності.

Аналіз інформації для прийняття такого рішення ґрунтується на обчисленні змінних затрат на сегмент, визначенні прямих та загальних постійних витрат, пов'язаних з сегментом, зіставленні маржинального доходу до та після скорочення сегмента. Величина маржинального доходу дорівнює різниці між доходом по сегменту (ціною виробу) та змінними затратами на сегмент (змінними затратами виробництва виробу).

Приклад. Асортимент продукції взуттєвої фабрики складається з напівчеревиків, напівчобіт, черевиків з високими берцями. Дані про ці виробу мають такий вид:

Показник	Напівчоботи	Напівчеревики	Черевики з високими берцями	Усього
Обсяг реалізації, пар	108 000	72 000	33 000	213 000
Ціна пари, грн.	60,20	45,80	71,60	—
Виручка, грн.	6 501 600	3297600	2 362 800	12 162 000
Змінні затрати, грн.:				
— на пару	41,77	33,07	55,51	—
— на обсяг	4 511 160	2 381 040	1 831 830	8 724 030
Загальні постійні затрати				2 592 000

Загальні постійні затрати розподілятимуться пропорційно змінним затратам. Необхідно проаналізувати рентабельність виробів, щоб виключити з асортименту збиткові (табл. 1):

Таблиця 1

АНАЛІЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ НА ОСНОВІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ, грн.

Показник	Напівчоботи	Напівчеревики	Черевики з високими берцями	Усього
Обсяг реалізації, пар	108 000	72 000	33 000	213 000
Виручка, грн.	6 501 600	3 297 600	2 362 800	12 162 000
Змінні затрати на обсяг, грн.	4 511 160	2 381 040	1 831 830	8 724 030
Загальні постійні затрати, грн.	1 340 313	707 432	544 255	2 592 000
Прибуток, грн.	650 127	209 128	-13 285	845 970

Розрахунок прибутку за виробами на основі калькулювання повної собівартості показав збитковість черевиків з високими берцями. Якщо їх зняти з виробництва, то слід очікувати збільшення прибутку на 13 285 грн.

Але проаналізуємо ситуацію з погляду маржинального доходу, попередньо визначивши його величину по кожному виробу (табл.2).

Таблиця 2

МАРЖИНАЛЬНИЙ ДОХІД ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ, грн.

Показник	Напівчоботи	Напівчеревики	Черевики з високими берцями	Всього
Виручка, грн.	6 501 600	3 297 600	2 362 800	12 162 000
Змінні затрати, грн.	4 511 160	2 381 040	1 831 830	8 724 030
Маржинальний дохід, грн.	1 990 440	916 560	530 970	3 437 970

З розрахунку маржинального доходу видно, що при знятті з виробництва черевиків з високими берцями загальний прибуток зменшиться на 530970 грн., за рахунок утрати маржинального доходу, який забезпечують черевики з високими берцями:

Показник	До зняття черевиків з високими берцями	Після зняття черевиків з високими берцями
Загальний маржинальний дохід, грн.	3 437 970	$3\,437\,970 - 530\,970 = 2\,907\,000$
Загальні постійні витрати, грн.	2 592 000	2 592 000
Прибуток, грн.	845 970	315 000

Таким чином, реалізація черевиків з високими берцями створює маржинальний дохід у розмірі 530970 грн. і такою ж мірою — загальний прибуток підприємства. При знятті з виробництва виробу, який приносить маржинальний дохід, сумарний фінансовий результат підприємства має погіршитися. Отже, при прийнятті рішення про скорочення (розширення) сегмента, необхідно спиратися на дані обліку змінних і постійних затрат виробництва, бо система обліку повної собівартості надає неправильну інформацію.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Голов С. Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
2. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
3. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

В. М. ДИБА, аспірант

КРИТИЧНА ОЦІНКА ПРАКТИКИ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ І ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В умовах переходу до ринку розширюються можливості надходження основних засобів на підприємство. Вони можуть надходити як:

- внесок до статутного капіталу підприємства;
- довгострокові інвестиції в об'єкти будівельно-монтажних робіт, виконувані як підрядним, так і господарським способом;
- довгострокові інвестиції у придбання об'єктів основних засобів;
- придбання об'єктів основних засобів на умовах обміну;
- безоплатне отримання;
- оренда, у тому числі оперативна і фінансова.

При цьому визначення початкової (первісної) вартості об'єктів основних засобів здійснюється залежно від порядку їх надходження.

Зокрема, для об'єктів, внесених засновниками до статутного капіталу підприємства, вона встановлюється за справедливою вартістю відповідно до договору між сторонами. Початкова вар-