



количество, вес, объем и другие параметры произведенной продукции в физических единицах измерения.

Условно-натуральные калькуляционные единицы в своем применении ограничены, поскольку доступны для применения для ограниченных отраслей промышленности, выпускающих разнородную продукцию, но имеющую общую физическую и экономическую, технологическую основу. Эффективность калькулирования при использовании таких единиц в существенной мере зависит от относительных показателей пересчета разнородной продукции в однородную. В этой связи этот подход также обладает недостатками, не позволяющими установить точное соотношение потребительских свойств однородных продуктов, состава и содержания расходов, в том числе прямых материальных и трудовых затрат. Таким образом, при применении условно-натуральных показателей объема произведенной продукции условность формирования себестоимости не исключена.

Еще более ограничены калькуляционные возможности измерения продукции в трудовом выражении (например, в норма-часах), характеризующий объем затраченного трудового времени, необходимой для выпуска изделий и услуг. Как правило, в сложившейся учетно-калькуляционной практике, трудовые показатели учитывают только нормативные издержки живого труда и потому принимать их в качестве себестоимости продукции неправомерно.

Таким образом, на наш взгляд, преимущества позаказного метода состоит в том, что в качестве калькулируемой единицы преимущественно применяется количественные показатели измерения объема продукции, что по сравнению с другими калькуляционными единицами объективно отражают результаты производства и продукции.

#### Список использованных источников

1. Шахбанов, Р.Б. Бухгалтерское дело: учебное пособие. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 384 с.
2. Палий, В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

**Герасимович І. А.**

к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку  
ДВНЗ Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана,  
м. Київ, Україна

## **«ГНУЧКІ БЮДЖЕТИ» В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ЗА «ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ»**

Ринкові умови господарювання зумовили необхідність впровадження на українських підприємствах бюджетного управління структурних підрозділів за «центрами відповідальності» для здійснення моніторингу і контролю за їх діяльністю та визначення вкладу кожного з них в загальний фінансовий результат підприємства.

В умовах сучасних передових промислових технологій, масового виготовлення продукції, матеріаломісткість і трудомісткість одиниці яких значно знизилася, все більш актуальним є контроль затрат на технологічних бізнес-процесах – «центрах затрат» і «місцях виникнення затрат» складових «центрів відповідальності». Тобто, в яких розмірах процеси споживають ресурси, а не навпаки як цього дотримується традиційна методика обліку затрат за статтями калькулювання собівартості продукції. Таким чином, аналіз, з метою контролю



такої поведінки затрат, переміщується з аналізу одиниці собівартості продукції на аналіз рівня затрат на бізнес-процеси.

Науково-теоретичні і методичні засади попроцесного обліку і аналізу затрат висвітлено в працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених як: Друрі К. [2], Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [4], Палій В. та Вандер Віл Р. [3], Жука В.М. [7], Пушкаря М.С. [5], але на загальних теоретичних і методичних підходах.

На сьогодні в Україні відсутня досконала методика моніторингу і контролю на рівні бізнес-процесів «центрів відповідальності» для реальної оцінки їх діяльності. Певною мірою окремі методичні засади до вирішення цієї проблеми розкрито в працях таких вітчизняних науковців як: Голов С.Ф. і Ефіменко В.І. [1] та Пилипів Н.І. [6]. Але методичний і практичний аспект цієї проблеми у завершеному вигляді не розв'язано.

Розв'язання цієї проблеми бачиться поєднанням методів «гнучких бюджетів» з факторним аналізом і економіко-математичними методами за «центрами відповідальності», як комплексного інструменту в обліково-аналітичному забезпеченні управління сучасним підприємством.

Оскільки бюджетування на рівні «центрів відповідальності» здійснюється по структурі прямих (змінних) і прирівняних до них затрат, ефективність управлінського аналізу, на підставі «гнучких бюджетів», проявляється коли останні поєднуються з методикою обліку «direct cost» (прямі затрати).

Методика аналізу відхилень з використанням «гнучких бюджетів» має три рівні. Перший рівень аналізу – визначення фактичних відхилень затрат від планових (нормативних) жорстких бюджетів – їх називають абсолютними, як щодо перевитрат, так і економії. Другий рівень визначення відносних відхилень за «гнучким бюджетом», як фактичний обсяг випуску продукції на планові норми і ціни по матеріалах та праці. Третій рівень. Це факторний аналіз кількісного і цінового впливу на величину абсолютних і відносних (за «гнучким бюджетом») відхилень матеріаломісткості й трудомісткості використаних ресурсів на процесах «центрів відповідальності».

За результатами аналізу, на підставі «гнучких бюджетів», узагальнюється вплив трьох головних комплексних параметрів – матеріаломісткості, трудомісткості та ефекту зростання виробництва продукції.

Гнучкість передбачає варіантність бюджетів, що має вирішальне значення у використанні їх при виборі найбільш оптимальних варіантів ділової активності, тобто обсягів виробництва і реалізації певного продукту стосовно конкретних економічних умов. Наприклад, при зниженні ринкових цін або обсягів попиту на саму продукцію. Ці варіанти обсягів гнучких бюджетів і є рівнями ділової активності, які співставляються з величиною доходу та змінними витратами (в цілому або на одиницю продукції) для визначення маржинального доходу та «точки беззбитковості» кожного варіанту ділової активності.

Розглянутий варіант вдосконалення методики аналізу результатів бюджетування за «центрами відповідальності» сучасного промислового підприємства, з використанням «гнучких бюджетів», базується на узагальненні методичних підходів з планування, обліку, маржинального аналізу і контролю, в поєднанні з економіко-математичними методами, що створює синтезований багатфакторний механізм моніторингу виробничих затрат при оцінці діяльності сучасного підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Голов, С.Ф., Ефіменко, В.І. Учёт и контроль затрат: пути развития, Ж. Бухгалтерский учёт, 1991, № 11, с. 5-11.
2. Друри, К. Управленческий учёт для бизнес-решений / Пер. с англ. М.: Юнити-Дана, 2003. - 750 с.
3. Палій, В., Р. Вандер Вил. Управленческий учёт. – М.: ИНФРА-М, 1997, - 550 с.



4. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. (Пер. с англ. под ред. Я.В. Слоколова). – М. Финансы и статистика, 1995, гл. 6,7.
5. Пушкар, М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш. 2004. – 230 с.
6. Пилипів, Н.І. Місце та роль обліку і аналізу в системі бюджетування витрат /Н.І. Пилипів, М.О. Івасишин / Вісник Прикарпатського університету. Економіка – Івано-Франківськ: Плай, 2012 – Вип. С. 425 – 429.
7. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. Монография. - Киев, 2013, с. 364 – 385

**Глинник Е.П.,**

к.э.н., доцент,

кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле,  
Белорусский государственный экономический университет,  
г. Минск, Республика Беларусь

## **КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПО ПУТЕВКАМ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**

Санаторно-курортные организации Республики Беларусь при формировании себестоимости услуг по путевкам руководствуются Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию затрат на содержание и функционирование детских оздоровительных лагерей (далее – Методические рекомендации) [1]. Однако отдельные положения данных Методических рекомендаций нуждаются в уточнении с точки зрения их экономического содержания и соответствия действующим нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету. Между тем в отечественной науке и практике вопросам бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам (СКУП) не уделяется должного внимания, что свидетельствует о необходимости разработки методических аспектов в данной области с учетом отраслевых особенностей белорусских санаторно-курортных организаций (СКО).

Калькулирование себестоимости СКУП необходимо для оценки эффективности технологических, организационных и экономических мероприятий по развитию и совершенствованию производственно-экономической деятельности СКО и обоснования уровня тарифов на санаторно-курортные услуги.

По экономическому содержанию затраты, формирующие производственную себестоимость СКУП включают прямые и распределяемые переменные косвенные затраты [2].

К прямым затратам, учитываемым на счете 20 «Основное производство» в санаторно-курортных организациях, относятся:

1. Прямые затраты на оплату труда, которые включают:

а) заработную плату основного производственного персонала – работников, непосредственно занятых в процессе оказания СКУП (врачей, среднего и младшего медицинского персонала); работников пищеблока (поваров, официантов, работников кухни и т.п.); хозяйственно-обслуживающего персонала спального и лечебного корпусов; работников, занятых организацией досуга; учебно-воспитательного персонала детских санаториев и реабилитационно-оздоровительных центров;