

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Одеський національний економічний університет**

# **УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ**

**Навчальний посібник**

**Одеса**  
**2021**

**УДК 657:005.5**  
**У 67**

*Рекомендовано до друку*  
*Вченою радою Одеського національного економічного університету*  
*(протокол № 2 від 19.10.2021 р.)*

**Рецензенти:**

**І. О. Кузнецова**, д-р екон. наук, професор кафедри менеджменту організацій Одеського національного економічного університету

**А. А. Пилипенко**, д-р екон. наук, професор кафедри обліку і бізнес-консалтингу Харківського національного університету імені Семена Кузнеця

**М. М. Шигун**, д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

**У 67**    Управління ефективністю діяльності : Навчальний посібник / [Н. О. Лоханова, О. С. Бойко, Т. О. Муренко та ін.]; за ред. Н. О. Лоханової – Харків : «Діса плюс», 2021 р. 194 с.

**ISBN 978-617-7927-76-0**

У посібнику розкрито питання щодо застосування інформації, інформаційних технологій і систем для управління; сучасних методів обліку витрат і управлінського обліку; методів прийняття управлінських рішень, у т.ч. в умовах невизначеності, бюджетування, оцінки і контролю ефективності бізнесу. Ураховано вимоги та підходи міжнародних сертифікаційних програм у сфері обліку та аудиту.

Навчальний посібник може бути корисним широкому колу читачів: кандидатам в аудитори під час підготовки до складання іспиту «Управління ефективністю діяльності»; студентам і викладачам економічних дисциплін, науковцям і практикам – бухгалтерам і керівникам усіх рівнів, фінансовим аналітикам.

Автори: Н. О. Лоханова (розділи Г, п. 1, 3; Г, п.1, 2, 4), О. С. Бойко (розділ В, п. 3, 4, 5, 6), Р. М. Волчек (розділ Б, п. 1, 2, 3), Т. В. Затока (розділи В, п. 1, 2; Г, п. 1), Г. О. Москалюк (розділ Б, п.1, 2, 3), Т. О. Муренко (розділи А; Б, п. 4, 5), Н. А. Сиротенко (розділ Б, п. 6), Т. В. Черкашина (розділ Г, п. 2, 4), І. Л. Шерер (розділ Г, п. 5, 6, 7), О. С. Яцунська (розділ Г, п. 3, 5).

**ISBN 978-617-7927-76-0**

**УДК 657:005.5**  
**©Колектив авторів**

## ЗМІСТ

<b>А. ІНФОРМАЦІЯ, ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ І СИСТЕМИ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ</b>	4
1. Управління інформацією в підприємствах	4
2. Джерела інформації для управління	9
3. Інформаційні системи і аналіз даних	10
4. Застосування інформаційних технологій в навичках і вміннях	16
<b>Б. СУЧАСНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	21
1. Облік витрат за видами діяльності. Метод АВС-калькулювання	21
2. Цільове управління собівартістю	26
3. Облік витрат життєвого циклу	29
4. Ланцюжок створення вартості – загальне управління якістю	34
5. Облік пропускнуої здатності	40
6. Екологічний облік	45
<b>В. МЕТОДИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ</b>	50
1. Аналіз релевантних витрат	50
2. Аналіз "витрати-обсяг-прибуток" (CVP-аналіз)	53
3. Лімітуючі (обмежуючі) чинники	61
4. Рішення в області ціноутворення	70
5. Рішення «придбати або виробляти», а також короткострокові рішення	79
6. Прийняття рішень в умовах невизначеності та ризику	86
<b>Г. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ</b>	97
1. Системи бюджетування і види бюджетів	97
2. Кількісний аналіз у бюджетуванні	113
3. Нормативний метод обліку витрат	121
4. Відхилення за номенклатурою матеріалів і виходом продукції	123
5. Відхилення за асортиментом і кількістю продукції, що реалізовується	129
6. Планові і операційні відхилення	133
7. Аналіз ефективності	142
<b>Ґ. ОЦІНКА І КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕСУ</b>	155
1. Аналіз показників ефективності підприємств приватного сектора	155
2. Системи управлінського контролю	172
3. Ефективність діяльності відокремлених підрозділів і трансфертне ціноутворення	174
4. Аналіз показників ефективності некомерційних організацій і організацій публічного сектора	183
5. Зовнішні чинники і їх вплив на продуктивність	187

## 6. ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК

### 6.1. Опис складу і класифікація екологічних витрат

Управлінський облік екологічних витрат є одним з напрямків у рамках екологічного обліку. Він передбачає, в першу чергу, підготовку інформації, необхідної для прийняття рішень усередині організації, хоча значна частина інформації, що надається також може бути використана для підготовки зовнішньої звітності.

Управлінський облік екологічних витрат – це один із сучасних напрямків управлінського обліку, що охоплює такі аспекти, як витрати на енергоресурси, водопостачання, утилізацію відходів та відведення стічних вод. Важливо відзначити, що управлінський облік екологічних витрат не обмежується тільки фінансовими витратами. Він також включає такі питання, як вигоди від співпраці з постачальниками, питання навколишнього середовища, і пов'язані з цим витрати, а також наслідки недотримання екологічних стандартів для іміджу компанії [25].

В управлінському обліку екологічних витрат звичайні методи обліку використовуються для виявлення, обліку, контролю і, по можливості, зниження екологічних витрат, з метою отримання вигоди для компанії поряд із забезпеченням охорони навколишнього середовища (втім, іноді вдається досягти тільки однієї з цих двох цілей).

Відділення ООН зі сталого розвитку ввело розмежування між двома видами інформації – фізичної і фінансової. Дана організація сформулювала визначення управлінського обліку екологічних витрат, відповідно до якого даний вид обліку здійснює виявлення, збір і аналіз двох видів інформації для прийняття внутрішніх рішень:

фізичних даних, що стосуються споживання, потоків і призначення енергоресурсів, води і матеріалів (включаючи відходи);

фінансових даних про витрати, прибутки і економію, пов'язаних з охороною навколишнього середовища [25].

У літературі і практиці існують різні підходи до класифікації і обліку екологічних витрат. Наприклад, Хансен і Мендоса (1999) відзначають, що екологічні витрати можуть виникати в результаті неефективного контролю якості. У зв'язку з цим вони рекомендують періодично подавати звіт про екологічні витрати у форматі звіту про витрати на забезпечення якості, у якому кожна категорія витрат буде відображена як відсоток від обсягу виручки або операційних витрат, щоб забезпечити можливість зіставлення показників за різні періоди і / або показників різних організацій. При цьому треба виділити такі категорії витрат:

1) Екологічні витрати на запобігання шкоди навколишньому середовищу: вартість заходів щодо запобігання утворенню відходів.

2) Екологічні витрати на виявлення і оцінку збитку навколишньому середовищу: витрати на забезпечення дотримання організацією нормативних вимог і добровільних стандартів.

3) Екологічні внутрішні витрати, через невідповідність: витрати, що належать до діяльності, у результаті якої утворилися забруднюючі речовини і відходи, але не потрапили в навколишнє середовище;

4) Екологічні зовнішні витрати, через невідповідність: вартість заходів, що вживаються після потрапляння відходів у навколишнє середовище [25].

З запропонованого формату звіту з розбивкою витрат по категоріях класифікації витрат на забезпечення якості, ясно, що визначення «екологічних витрат», дане Хансеном і Мендосой є досить вузьким [25].

Дійсно, екологічні витрати можна розглядати і більш широко.

Існує безліч різних визначень цього терміна, і розглянути їх усі неможливо і недоцільно. Однак у зарубіжній практиці найбільш відомою є класифікація витрат,

розроблена Агентством з охорони навколишнього середовища США в 1998 р. У даному відомстві зазначили, що визначення екологічних витрат залежить від того, яким чином організація має намір використовувати відповідну інформацію. Агентство з охорони навколишнього середовища США виділяє чотири види витрат:

традиційні витрати: витрати на сировину та енергоресурси, що мають екологічний характер;

потенційно приховані витрати: витрати, відображені в системі бухгалтерського обліку, але які знаходяться в складі загальних накладних витрат;

умовні витрати: витрати, які будуть понесені в майбутньому, наприклад, витрати на ліквідацію забруднення навколишнього середовища;

іміджеві витрати: витрати, які за своєю суттю є нематеріальними, наприклад, витрати на підготовку звітів про вплив на навколишнє середовище.

З іншого боку, відповідно до класифікації, розробленої Відділенням ООН зі сталого розвитку, екологічні витрати включають:

витрати на охорону навколишнього середовища, наприклад, заходи щодо запобігання забрудненню навколишнього середовища, а також

витрати, пов'язані з нераціональним використанням матеріалів, капіталу і праці, тобто з неефективністю виробничого процесу [25].

Ці визначення не суперечать одне одному – просто в них одні й ті ж витрати розглядаються з різних точок зору.

## **6.2. Пояснення проблем, з якими стикаються підприємства при управлінні екологічними витратами**

Управління екологічними витратами набуває все більшого значення для організацій.

Це обумовлено трьома причинами.

По-перше, суспільство в цілому стало приділяти більше уваги охороні навколишнього середовища: люди стали частіше замислюватися про «вуглецевий слід», у багатьох країнах організована переробка відходів і т.д. Відповідно до визначення, даного організацією Carbon Trust, «вуглецевий слід» – це загальний обсяг викидів парникових газів, прямо або побічно пов'язаних з діями фізичної особи, організації, тією або іншою подією або видом продукції. Багато компаній зрозуміли, що можуть підвищити свою привабливість для клієнтів, позиціонуючи себе як екологічно відповідальні організації.

По-друге, деякі компанії, особливо в секторах з високим ступенем індустріалізації (наприклад, у нафтовій галузі), несуть вельми значні екологічні витрати. Іноді їх розмір може складати понад 20% загальної суми операційних витрат. Такі великі витрати необхідно контролювати.

По-третє, у всьому світі спостерігається стрімке посилення екологічного законодавства і, як наслідок, посилення покарання за недотримання нормативних вимог [25].

Управління екологічними витратами – складний процес, у ході якого підприємства стикаються з певними проблемами:

По-перше, непросто дати визначення як управлінського обліку екологічних витрат, так і самих витрат.

По-друге, навіть після того як це визначення сформульовано, деякі з цих витрат складно виявити і виділити.

По-третє, ці витрати необхідно контролювати, але це можливо лише в тому випадку, якщо вони правильно визначені [25].

### **6.3. Опис різних методів, які можуть застосовуватися підприємством для обліку екологічних витрат**

Значну частину інформації, необхідної для управлінського обліку екологічних витрат, можна знайти в системі обліку компанії. Детальний аналіз облікових даних дозволяє, як мінімум, отримати інформацію про витрати на матеріали, енергоресурси і утилізацію відходів. Однак проблема, пов'язана з виявленням цих витрат, полягає в тому, що велика їх частина відбивається в складі загальних накладних витрат. На їх виявлення може піти чимало часу, особливо якщо мова йде про велику організацію.

Через те, що екологічні витрати нерідко «приховані» серед загальних витрат, керівництву компанії складно знаходити можливості для їх скорочення, хоча це вкрай важливо, враховуючи постійне посилення нормативних вимог і виснаження критичних ресурсів. Для того, щоб поліпшити це доцільно застосовувати такі методи обліку витрат, які дозволяють віднести екологічні витрати до процесів або продуктів, які призвели до їх виникнення. Отже, застосування методів обліку витрат за місцями виникнення є вкрай важливим. Тільки організувавши облік витрат за місцями виникнення – процесами і продуктами – можна відповідні витрати віднести до них і зробити обґрунтований висновок щодо того, як продовження виробництва певного продукту, або окремих процесів вплине на навколишнє середовище [25].

У 2003 р. Відділення ООН зі сталого розвитку запропонувало 4 методи управлінського обліку, які можуть використовуватися для обліку екологічних витрат: аналіз «витрати-випуск», облік витрат по матеріальних потоках, облік екологічних витрат за видами діяльності і врахування екологічних витрат життєвого циклу [25].

#### ***Аналіз «витрати-випуск»***

У рамках цього методу вхідні потоки матеріалів порівнюються з виходом продукції, виходячи з принципу, що загальний обсяг матеріалів на вході і на виході процесу повинен бути однаковий. Так, якщо було закуплено 100 кг сировини, але при цьому вихід продукції склав лише 90 кг, необхідно пояснити різницю в 10 кг. Наприклад, 10% цього обсягу було продано на брухт, а решта 90% пішли у відходи. Відстежуючи таким чином вихідні потоки (спочатку у фізичному, а потім і в грошовому вираженні), компанії неминуче звертають увагу на екологічні витрати.

#### ***Облік витрат за матеріальними потоками***

У межах цього підходу розглядаються не тільки матеріальні потоки, а й організаційна структура. Цей підхід забезпечує прозорість матеріальних потоків через розгляд їх фізичного обсягу, пов'язаних з ними витрат і їх вартості. В рамках цього підходу потік матеріалів, що проходить через організацію, ділиться на три категорії: матеріали, системні витрати і транспортування / утилізація відходів. Потім розраховується вартість кожного з цих потоків і пов'язані з ними витрати. Облік витрат за матеріальними потоками націлений на скорочення витрат використовуваних матеріалів. Це не тільки сприятливо для навколишнього середовища, але також дозволяє скоротити загальний обсяг витрат підприємства в довгостроковій перспективі.

#### ***Облік екологічних витрат за видами діяльності***

У рамках цього підходу внутрішні витрати розподіляються за певними центрами витрат і драйверами витрат, відповідно до видів діяльності, які є причиною виникнення цих витрат. У контексті екологічного обліку цей підхід передбачає розмежування прямих екологічних витрат, які можуть бути віднесені до спільних центрів витрат, і непрямих екологічних витрат, які, як правило, «приховані» серед загальних накладних витрат.

#### ***Облік екологічних витрат по стадіях життєвого циклу***

Урахування екологічних витрат по стадіях життєвого циклу передбачає розгляд усіх екологічних наслідків, пов'язаних з виробництвом певного продукту, і, відповідно, належних до них витрат, на всіх етапах його життєвого циклу, у буквальному сенсі «від початку і до кінця» [25].

## Список літератури до розділу Б:

1. Охотник С. И., Свичкарь Н. М. *Управленческий учет: продвинутый курс*, 4-е издание / С. И. Охотник, Н. М. Свичкарь. Днепр: «Акцент ПП», 2017. 716 с.
2. Габдуллин Р. Р. *Управленческий учет затрат по видам деятельности на предприятиях полиграфической отрасли*. Автореферат дис... канд. экон. наук. Казань. 2009. 24 с.
3. Маняева В. А. ABC-метод – информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 2. С. 32-37
4. Бурлан С. А., Прокопович Л. Б. Облік витрат за видами діяльності на підприємствах промисловості. *Проблеми економіки*. 2014. № 1. С. 211-216. URL: [https://www.problecon.com/export\\_pdf/problems-of-economy-2014-1\\_0-pages-211\\_216.pdf](https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2014-1_0-pages-211_216.pdf) (дата звернення: 12.08.2021).
5. Костенко И. Н. Учет затрат по функциям (ABC-метод) и позаказный метод. *Планово-экономический отдел*. 2011. № 4. URL: [https://www.profiz.ru/peo/4\\_2011](https://www.profiz.ru/peo/4_2011) (дата звернення: 12.08.2021).
6. Управління витратами: Навч. посіб. / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М. Г. Грещака. К.: КНЕУ, 2008. 264 с.
7. Рахматулина Э. Ф. Совершенствование механизма управления производственной программой предприятия. *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2007. № 19(5). С. 73-77. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-mehanizma-upravleniya-proizvodstvennoy-programmoj-predpriyatiya> (дата звернення: 16.08.2021).
8. Проданчук М. А. Таргет-костінг та кайзен-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 3(69). С. 165-170. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/6268.pdf> (дата звернення: 16.08.2021).
9. Скрипник М. І. Ефективне управління витратами за сучасних умов господарювання. *Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту*. – 2010. № 2 (27). С. 81-91.
10. Пришляк Г. В. Таргет-костинг как стратегическая концепция системы управленческого учета. *Сборник научных статей восьмой международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики*, УО «Полесский государственный университет». Пинск. 2017. С. 230-233. URL: <https://rep.polessu.by/bitstream/123456789/12145/1/70%2C%20D0%9F%D1%80%D0%B8%D1%88%D0%BB%D1%8F%D0%BA.pdf> (дата звернення: 16.08.2021).
11. Пастернак Я. П. Особенности организации обліку витрат діяльності на підприємствах сфери послуг. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1017-1021. URL: <http://global-national.in.ua/archive/4-2015/213.pdf> (дата звернення: 27.08.2021).
12. Бас Д.П. Калькулювання життєвого циклу виробу (life-cycle costing) у системі стратегічного управління. *Фінансова політика України в умовах європейської інтеграції: зб. тез наук. доп. за матеріалами I Всеукр. наук.-практ. конф.* Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2020. Ч. 2. С. 108-110. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/11/7.pdf> (дата звернення: 22.08.2021).
13. Полянська О. А. Кост-кілінг як інструмент оптимізації витрат в управлінні підприємством. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції*. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2020. С. 118-121. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/4661> (дата звернення: 22.08.2021).

14. Букало Н.А., Слепченко К.О. Актуальні варіанти вибору методів калькулювання собівартості стадій життєвого циклу продукції. *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту: економічні науки*. 2015. №9. С. 357-360.

15. Скрипник М.І. Життєвий цикл і методи калькулювання за стадіями. *Вісник ЖДТУ*. 2010. №1(51). С. 8-21.

16. Кузнецова С. О, Тиханська І. О. Калькулювання витрат за етапами життєвого циклу продукту в системі стратегічного управлінського обліку *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. № 2(1). С. 62-68. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2016\\_2%281%29\\_\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2016_2%281%29__14) (дата звернення: 22.08.2021)

17. Кутас О. О. Особливості, принципи та методи визначення витрат на стадіях економічного життєвого циклу продукту. URL: <dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/8378/1/maup-2001.pdf> (дата звернення: 28.08.2021).

18. Грицай О. І. Методи управління витратами та їх застосування в інноваційній діяльності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2011. № 720. С. 209-210.

19. Михайлишин Н. П., Мельник Н. Г. Прогресивні калькуляційні системи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/205.pdf> (дата звернення: 15.08.2021).

20. Павлова С. І., Магнушевська Т. М. Метод таргет-костингу як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 10(2). С. 56-58.

21. Єршова Н. Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств. *Вісник ОНУ. Сер. : Економіка*. 2016. Т. 21, вип. 1. С. 214-219.

22. Живець А. М. Аналіз сучасних методів комплексного цільового управління витратами. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск № 7. Частина 5. С. 16-19. URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_07/222.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_07/222.pdf) (дата звернення: 31.08.2021).

23. Джо Авис. Управление эффективностью бизнеса. – Официальный учебник СИМА. Elsevier, 2009.

24. Учет пропускной способности и теория ограничений. Часть 1 и Часть 2. Технические статьи ACCA URL: [https://www.accaglobal.com/cis/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical\\_articles/Throughput\\_accounting\\_and\\_theory\\_of\\_constraints\\_part\\_1.html](https://www.accaglobal.com/cis/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical_articles/Throughput_accounting_and_theory_of_constraints_part_1.html) (дата звертання 1.09.2021).

25. Управленческий учет экологических затрат / Технические статьи ACCA. URL : [https://www.accaglobal.com/cis/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical\\_articles/Environmental\\_Management\\_Accounting.html](https://www.accaglobal.com/cis/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical_articles/Environmental_Management_Accounting.html) (дата звернення 31.08.2021).

26. ACCA, Applied Skills, Performance Management (PM), Study Text, Kaplan Publishing UK (Unit 2), 2019.

27. Технические статьи ACCA. URL:: [https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical\\_articles.html](https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/PM/Technical_articles.html)