

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Управлінський облік та його інформаційне забезпечення на ТОВ
«Торгівельний дім «Роксана»»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації «Облік на підприємстві малого
бізнесу»

А.Г. Єрко

Керівник: д.е.н., професор, Варламова І.С.

Рецензент: к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація «Облік на підприємстві малого бізнесу»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2020 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Єрко Анастасії Геннадіївни

1. Тема роботи: Управлінський облік та його інформаційне забезпечення на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»
керівник роботи Варламова Ірина Сергіївна, д.е.н., професор
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): узагальнити наукові підходи щодо визначення поняття «управлінський облік» з метою його уточнення; відобразити підсистему управлінського обліку для ув'язки прийнятих управлінських рішень з існуючими обліковими технологіями; систематизувати класифікацію витрат для потреб управління підприємством; розробити методику аналітичного обліку загальновиробничих витрат, що врахує особливості здійснення технологічного процесу на досліджуємому підприємстві; запропонувати внутрішній бухгалтерський звіт поза результатами діяльності підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
20 рисунків, 14 таблиць.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Варламова І.С.	19.08.2020	19.08.2020
2	д.е.н., професор Варламова І.С.	16.09.2020	16.09.2020
3	д.е.н., професор Варламова І.С.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання 08 липня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедрі	грудень 2020	виконано

Студент _____ А.Г. Єрко
(підпис)

Керівник роботи _____ І.С. Варламова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 118 с., 3 розділи, 14 табл., 20 рис., 2 додатка, 77 джерел.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, БАЛАНС ЕКОНОМІЧНОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ, ВИТРАТИ, МАЙНО, ЗАПАСИ

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю операцій з управлінського обліку на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку і контролю операцій на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана».

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, термінологічного аналізу, теоретичного узагальнення і порівняння; методи причинно–наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності управлінського обліку.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– розвинуто понятійно-категоричний апарат через тлумачення поняття «управлінський облік». Як інтегруючу систему підготовки ключової інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю і покращення якості рішень, що приймаються;

– розроблена класифікація витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат для визначення собівартості, фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та для контролю і регулювання;

– запропоновані етапи створення підсистеми управлінського обліку для визначення управлінських завдань та узгодження даних управлінського обліку з даними фінансового обліку;

– розроблено методику аналітичного обліку загальнови­робничих витрат підприємства для цього запропоновано відомість класифікації статей та відомість розподілу змінних і постійних витрат за рахунками;

– запропоновано внутрішню характеристику та управлінську звітність БЕО (баланс економічного обліку) для аналізу діяльності підприємства.

Отримані результати дослідження сутності стратегічного управлінського обліку, визначено його особливості, обґрунтовано ідентифікаційні характеристики та значення для господарської діяльності. Узагальнено й удосконалено класифікацію стратегічного управлінського обліку відповідно до потреб управління. Ідентифіковано проблеми розвитку стратегічного управлінського обліку. Конкретизовано сутність поняття стратегічного управлінського обліку.

SUMMARY

Qualifying work contains 118 pp., 3 sections, 20 fig., 14 tab., 2 annex, 77 references.

MANAGEMENT ACCOUNTING, BALANCE OF ECONOMIC ACCOUNTING, CONTROL, EXPENSES, PROPERTY, INVENTORIES

Object of research – accounting process, forms and methods of control of management accounting operations at LLC «Trading House «Roxana»

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving management accounting and control of operations at LLC «Trading House «Roxana».

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research general scientific methods of cognition were used: historical method, methods of induction and deduction, terminological analysis, theoretical generalization and comparison; methods of causation and abstract–logical method.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of accounting and improving the efficiency of management accounting. In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

have been further developed:

– developed a conceptual and categorical apparatus through the interpretation of the concept of «management accounting». As an integrative system of preparation of key information and its provision of different levels of management for the purpose of effective planning, control and improvement of quality of the accepted decisions;

– developed classification of costs of the enterprise for management

purposes, which contains the optimal number of features, reveals the purpose and economic content of certain types of costs to determine the cost, financial result, for management decisions and for control and regulation;

- the proposed stages of creating a subsystem of management accounting to determine management tasks and reconcile management accounting data with financial accounting data;

- developed a method of analytical accounting of overhead costs of the enterprise for this proposed information on the classification of items and information on the distribution of variable and fixed costs on the accounts;

- the internal characteristic and the administrative reporting of BEO (balance of economic accounting) for the analysis of activity of the enterprise are offered.

The results of the study of the essence of strategic management accounting are obtained, its features are determined, the identification characteristics and significance for economic activity are substantiated. The classification of strategic management accounting according to management needs is generalized and improved. Problems of development of strategic management accounting are identified. The essence of the concept of strategic management accounting is specified.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб

тис. грн. – тисяч гривень

грн. – гривень

% – відсотки

БЕО – баланс економічного обліку

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 10

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1 Етапи формування і розвитку управлінського обліку..... 14

1.2 Концепція управлінського обліку та його функції..... 20

1.3 Організація управлінського обліку на підприємстві..... 28

РОЗДІЛ 2 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА ТА
ДЖЕРЕЛО ЇХ ФОРМУВАННЯ

2.1 Організаційно–економічна характеристика підприємства 35

2.2 Управлінський облік активів підприємства..... 38

2.3 Управлінський облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань. 77

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ НА ТОВ «ТОРГІВЕЛЬНИЙ ДІМ «РОКСАНА»

3.1 Вдосконалення класифікації витрат підприємства для цілей
управління..... 92

3.2 Методичні аспекти побудови інтегрованої системи
загальновиробничих витрат..... 96

3.3 Формування балансу економічного обігу..... 101

ВИСНОВКИ..... 106

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ..... 112

ДОДАТОК А Річна фінансова звітність емітента..... 119

ДОДАТОК Б Звіт про фінансові результати..... 121

ВСТУП

У науковій літературі не втихають дискусії відносно трансформації бухгалтерського обліку в декілька його видів: одні вчені і практики розділяють бухгалтерський облік на фінансовий і управлінський, інші вважають, що існують дві автономні системи обліку – фінансовий і податковий.

Якщо проаналізувати ситуацію, то можна сказати, що більшість вчених дотримується думки, яка розділяє бухгалтерський облік на фінансовий і управлінський. Серед них слід відмітити – Н. Чумаченько, С. Голова, В. Палія, В. Івашкевича, Л. Навгоротську, І. Білоусова, М. Пушкаря. Серед авторів які відстоюють цілісність бухгалтерського обліку слід відмітити Б. Валусєва, А. Бородіна, В. Собко та інших.

На сьогодні управлінський облік – це добре організований аналітичний облік, і не лише витрат, а й передусім таких об'єктів як основні засоби, нематеріальні активи, запаси, грошові кошти, кошти в розрахунках, капітал, зобов'язання. Набуваючи нового, більш вагомого значення в сучасній економічній практиці суб'єктів господарювання, управлінський облік не просто реєструє, узагальнює, контролює факти господарського життя, він забезпечує управлінський персонал інформацією про різні аспекти діяльності підприємства, які відображаються в бухгалтерському обліку і безпосередньо впливають на якість управлінських рішень, ефективність системи управління. Такий облік покладений забезпечити систему управління якісною економічною інформацією. Адже саме така інформація стає центральним фактором господарського процесу. Дані управлінського обліку широко використовуються для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень, для аналізу господарської діяльності. Саме цим зумовлена актуальність обраної теми дослідження.

Метою кваліфікаційного дослідження є дослідження та вивчення

теоретичних та методичних засад управлінського обліку, узагальнення діючої практики і розробка рекомендацій щодо його вдосконалення на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана».

Для досягнення поставленої мети в дослідженні вирішено такі завдання:

- узагальнити наукові підходи щодо визначення поняття «управлінський облік» з метою його уточнення;
- відобразити підсистему управлінського обліку для ув'язки прийнятих управлінських рішень з існуючими обліковими технологіями;
- систематизувати класифікацію витрат для потреб управління підприємством;
- розробити методіку аналітичного обліку загальнопромислових витрат, що врахує особливості здійснення технологічного процесу на досліджуємому підприємстві;
- запропонувати внутрішній бухгалтерський звіт поза результатами діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації управлінського обліку на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, правових, методичних та прикладних питань управлінського обліку на підприємстві.

Методологічною основою роботи є системний підхід до розкриття процесів формування і функціонування управлінського обліку. Дослідження проводилось із застосуванням діалектичного підходу до вивчення теоретичних засад і сучасного стану управлінського обліку і економічного аналізу на підприємстві. До основних загальнонаукових методів дослідження, що застосовувались автором, належать системний аналіз економічних процесів та синтез його результатів, логічний та історичний підхід до вивчення економічних категорій і практики ведення управлінського обліку. При аналізі діяльності підприємства були застосовані порівняльний та аналітичні методи. Інформаційною основою роботи є

законодавчі акти, міжнародні та національні стандарти обліку і звітності, інші нормативно–правові документи; дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку, річні та оперативні звіти підприємства, роботи вчених в галузі управлінського обліку, результати особистих спостережень автора практики ведення та організації управлінського обліку на підприємстві.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням управлінського обліку на підприємстві.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- розвинуто понятійно-категоричний апарат через тлумачення поняття «управлінський облік». Як інтегруючу систему підготовки ключової інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю і покращення якості рішень, що приймаються;

- запропоновані етапи створення підсистеми управлінського обліку для визначення управлінських завдань та узгодження даних управлінського обліку з даними фінансового обліку;

- розроблена класифікація витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат для визначення собівартості, фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та для контролю і регулювання;

- розроблено методику аналітичного обліку загальновиробничих витрат підприємства для цього запропоновано відомість класифікації статей та відомість розподілу змінних і постійних витрат за рахунками;

- запропоновано внутрішня характеристика та управлінська звітність БЕО (баланс економічного обліку) для аналізу діяльності підприємства.

Наукові положення основних результатів дослідження та їх практичне застосування обговорювались на Міжвузівських студентських наукових

конференціях: Міжнародний електроний журнал «Наука онлайн».

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем управлінського та фінансового обліку; законодавчі та нормативні акти з питань обліку та контролю; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Результати кваліфікаційного дослідження можуть бути використані для подальшого вдосконалення обліку процесів формування, організації та функціонування управлінського обліку на підприємстві.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, викладених на 118 сторінках, списку використаних джерел з 77 найменувань, 2 додатків, 14 таблиць, 20 рисунків.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1 Етапи формування і розвитку управлінського обліку

Історію виникнення управлінського обліку доцільно поділити на три етапи розвитку. Де на першому етапі регламентований облік був лише в якості фіксування господарських операцій з використанням методу подвійного запису й формування звітності, де в свою чергу накопичення витрат було тільки з ціллю групування витрат для формування собівартості продукції та її калькуляції. На початку ХХ ст. виникла потреба в більш детальному управлінні підприємства, так як стандартний бухгалтерський облік не міг задовольнити потреби управлінського характеру почалися розроблятися з застосуванням методів нормування праці інструменти функціонування обліку з використанням систем аналізу відхилень й калькулювання витрат.

В середині 30-х рр. ХХ ст. розпочався розвиватись другий етап розвитку управлінського обліку, в основі якого лежить саме формування системи калькулювання змінних витрат обліку з використанням аналітики центрів відповідальності. В результаті вище зазначених розробок система регламентованого обліку була більш орієнтована на прийняття ефективних управлінських рішень, а не тільки на потреби калькулювання продукції та складання фінансової звітності. Доцільно зазначити, що вагомий розвиток управлінського обліку відносять до середини 50-х років ХХ ст., так як в даний період він в обов'язковому порядку став викладатися для перших курсів студентів менеджменту в університетах США та поступово вводиться в інших країнах світу.

Саме в середині 70-х років ХХ ст. розпочався третій етап розвитку управлінського обліку, в основі якого лежить переорієнтування на стратегічний управлінський облік у зв'язку з збільшенням ролі стратегічного обліку за умов глобальних змін систем управління.

Передумови розвитку управління управлінського обліку пропонуємо зобразити за допомогою рисунку 1.1.

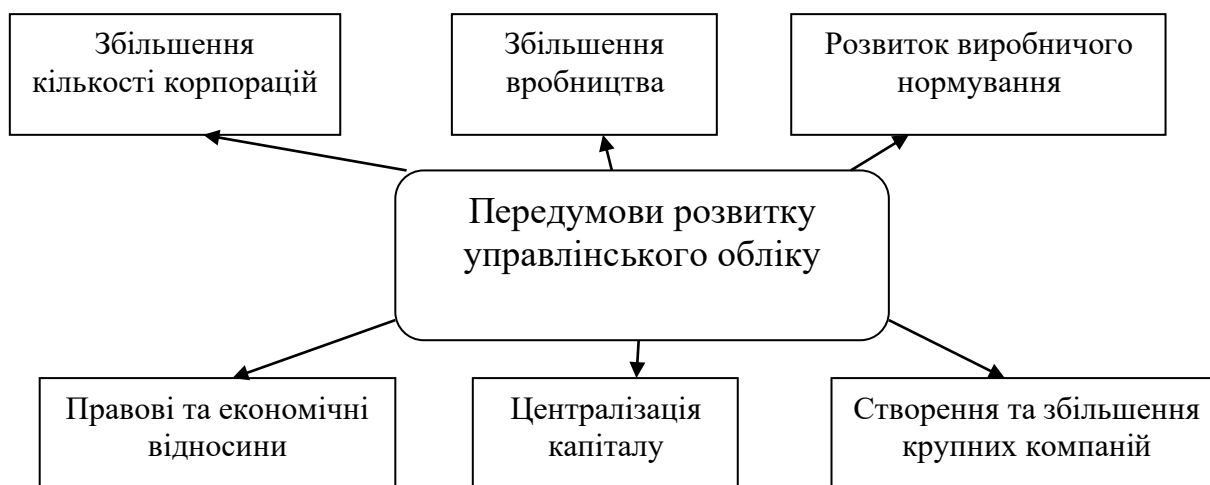


Рисунок 1.1 – Передумови розвитку управлінського обліку

Зауважимо, що Л. Герберт розвиток управлінського обліку відносить до існування промислової революції.

М.Г. Чумаченко в свою чергу розвиток управлінського обліку відносить до впливу збільшення розвитку монополій, збільшення витрат на збут та підвищення інфляції, збільшення на підприємствах науково-дослідних витрат тощо.

В свою чергу зауважимо, окрім зазначених вище передумов виникнення також є передумови, які виділяють Т. Джонсон та Р. Каплан, в основі яких:

– середина ХІХ ст. – розширення кордонів діяльності, вимагає проведення планових розрахунків, особливо собівартості продукції, робіт, послуг з врахуванням витрат на транспортно-заготівельних;

– остання третина XIX ст. – існування двох взаємопов’язаних систем управлінського та фінансового обліку;

– остання чверть XIX ст.. – за участю Ф. Тейлора виникає система виробничого нормування, яка вплинула на використання принципів стандарт–косту.

Необхідно виділити, що основним етапом в процесі розвитку управлінського обліку є виокремлення на підприємстві з регламентованої служби обліку, саме управлінську бухгалтерію.

В поточний час управлінський облік дозволяє забезпечувати потреби CRM та маркетингу, виробничого процесу, потреби управління науково–дослідними процесами й інших бізнес-процесів підприємства з використанням та обробкою зовнішньої та внутрішньої інформації. Сучасний управлінський облік надає можливість проводити діагностику та моніторинг стану підприємств, а також проводити оцінку діяльності з врахуванням короткострокових й довгострокових цілей підприємства, пошук та використання ефективних методів отримання та збору інформації для прийняття своєчасних управлінських рішень тощо.

На початку XX ст. Г. Емерсон у своїй праці «Производительность труда как основа оперативной работы й заработной платы» з’явилися висловлювання про актуальність формування управлінського обліку як окремої самостійної інформаційної системи, та виокремлення обліку виробничих витрат в окремих напрям самостійного обліку.

В жовтні 2019 року за сприянням Дж. Нікольсона в США національною асоціацією бухгалтерів, яка в свою чергу орієнтована на сферу виробничого обліку, відбувалася важлива подія виокремлення регламентованого управлінського обліку в окрему галузь бухгалтерського обліку, яка є в першу чергу самостійною. Зауважимо, що саме дана асоціація бухгалтерів внесла вплив в США на кваліфікаційний розвиток бухгалтерів.

Зазначимо, що в самому початку розвитку обліку показники регламентованого обліку використовували при виконанні управлінської

політики, та до обов'язків бухгалтера включалися задачу проведення процесів аналізування, планування, контроль за ефективним прийняття рішень, іншими словами в обов'язки бухгалтера входили обов'язки управлінського характеру та ведення бухгалтерського обліку.

До початку 2-ї св.війни у Франції та Німеччині використовувались національні рахунки в єдиному вигляді, що використовувались для фінансового й оперативного обліку.

Після закінчення 2-ї світової війни починається час впливу американського капіталу на країни Європи, та визнання англо–американського підходу до формування регламентованого обліку.

Думки великої кількості вчених вважають, що якщо на підприємстві використовувати план який включає й фінансові та управлінські рахунки, це призведе до відсутності комерційної таємниці, що є порушення організації діяльності підприємства.

Існування самостійного бухгалтерського управлінського обліку окремі вчені пов'язують з Американською асоціацією бухгалтерів, яка з 1966 року трактує бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передачі) економічної інформації, що дозволяє вирішувати незрозумілі господарські ситуації та приймати дієві управлінські рішення».

Американська асоціація бухгалтерів в 1972 році впровадила при отриманні диплому спеціаліста з оперативного обліку автоматичного включення до диплому кваліфікації бухгалтера–аналітика. 1972 рік характерне роділенням регламентованого обліку на окремо фінансовий облік й управлінський облік. В 80–х роках Т. Джонсон та Р. Каплан зазначили недоліки розділення фінансового обліку й управлінського обліку:

1. Використовувані в управлінському обліку реєстри потребують спеціальних навиків їх аналізу та використання, що в свою чергу приводить до залучення адміністративного персоналу, що впливає на відволікання від основних обов'язків.

2. При відображенні технологічних операцій управлінському обліку

притаманне їх невірне формування (викривлення), що в свою чергу впливає на формування ефективних рішень.

3. Управлінський облік не надає детальну інформацію про собівартість продукції (робіт, послуг), та зазначимо, що спостерігається при збільшені асортиментності продукції зменшення достовірності показника собівартості.

5. Формування стандартної собівартості це показник який використовується до розрахунку фактичної собівартості, стандартна собівартість не може бути базою при формування цінової політики а особливо ціноутворення.

6. При проведенні аналізу конкурентоспроможності підприємства в розрізі видів продукції не можна використовувати показник стандартної собівартості.

6. Недоліко обліку є підпорядкування всіх цілей обліку до формування місячної звітності.

7. При розрахунку показника прибутку присутнє невивчення методологічних основ

Крім зазначених вище недоліків Р. Каплан акцентує увагу на тому що в управлінському обліку оперативна інформація яку використовують відповідно адміністратори для проведення моніторингу та оцінки діяльності «формується поза офіційною системою», та отримані дані використовуються для співставлення даних фінансового облік. При співставленні отриманих даних управлінського обліку й фінансового обліку, зазначимо що пріоритетними є дані отримані в результаті управлінського, зпираючись на авантаженість бухгалтерів поточною роботою реєстрації операцій господарської діяльності [10].

Зазначимо, що управлінський облік в англосаксонських країнах починає використовуватись з середині ХХ століття, включаючи також Францію до даного періоду [8].

В українській економіці управлінський облік поширюється з 20-х років де функції бухгалтерських служб були набагато ширшими ніж в наступні

роки. Задача бухгалтера в радянські роки включала задачі як облікового характеру, відповідно й планового та аналітичного характеру. Поступово при соціалістичній системі спостерігалось розподіл бухгалтерської служби на планову та фінансову яка включала бухгалтерські задачі, та внаслідок розподілу до задач бухгалтера входили тільки реєстрація операцій господарської діяльності підприємства.

Але зазначимо, що окремі інструменти та методи процесу планування, збору інформації, аналізу діяльності, використовуються й зараз в сучасному управлінському обліку.

Наприклад, метод бюджетування що використовується в сучасному обліку аналогічне процес розробки плану економічного й соціального розвитку що використовувалися за умов централізованої системи управління.

В минулі роки спостерігались спроби реалізації та використання внутрішньогосподарських розрахунків з аналітикою за центрами відповідальності.

Зауважимо, що саме в попередні роки радянського часу використання управлінського обліку було найбільш поширене на підприємствах оборонної промисловості, машинобудування, на великих целюлозно-паперових та металургійних комбінатах, й відповідно інших галузях та займалися виробництвом народногосподарської продукції та виконували замовлення від держави.

В попередні роки існування управлінського обліку до задач облік відносили збирання інформації про витрати підприємства які впливають на собівартість продукції. Зазначимо, що українською практикою використання управлінського обліку був накопичений досвід використання нормативного методу обліку витрат й збирання інформації калькулювання.

В області формування розробок управлінського обліку українськими вченими на початку 80-х років були запропоновані в особі професора А.Ф. Аксененко пропозиції, що стосуються управлінського обліку за джерелами виникнення. Продовжив дані розробки наприкінці 80-х років

Д.У. Ураков який акцентував організацію обліку з використанням аналітики сфер діяльності. В свою чергу професор Б.І. Валуєв в своїх розробках запропонував провести більш детальніше дослідження господарського обліку, з метою визначення його основних завдань та виявлення недоліків [24]. Б.І. Валуєв зсилався на формування теоретичних основ та концепцій використання управлінського обліку.

В поточний час формування та збір інформації на підприємствах розділений між окремими структурними підрозділами, що впливає на неможливість своєчасного швидкого використання інформації. Діагностика та моніторинг на підприємстві проводиться вже після формування на підприємстві основних фінансових показників з неможливістю впливу на дані показники, й відповідно необхідно зазначити, що на підприємствах в сучасних час дуже рідко проводиться оцінка ефективності роботи окремих структурних підрозділів.

На підприємствах, незважаючи на необхідність, практично відсутнє податкове планування. Разом з тим, продуманий підхід до організації управлінського обліку, в ряді випадків здатний полегшити податковий тягар підприємства.

1.2 Концепція управлінського обліку та його функції

Розвиток управлінського обліку супроводжується деякою неточністю. Одним з дискусійних є питання про концепції управлінського обліку: або це дисципліна (область економічної роботи на підприємстві), що охоплює прийоми відбиття операцій на рахунках, аналізу, планування, мотивації (психологічний аспект) і т.д., або дану дисципліну можна розділити окремо на: бухгалтерський облік, економічний аналіз, планування. Також сюди можна віднести обговорення співвідношення фінансового й управлінського;

управлінського й виробничого обліку.

По-перше, аналізуючи сучасний стан інформаційного забезпечення управління підприємством в Україні, можна відзначити, що система фінансової звітності запізнюється з поставкою інформації для прийняття рішень менеджерами. Так, облік витрат, що є ключовим у західних системах управлінського обліку, в Україні забезпечує управління найчастіше тільки в частині, що збігається з фінансовим обліком. Так, обстеження практики роботи підприємств машинобудування, промисловості показало, що облік витрат і калькулювання собівартості продукції не тільки повністю підконтрольні вимогам фінансового обліку, але й найчастіше ґрунтуються на нормативних документах, що регулюють оподаткування. Причому, навіть якщо колишній калькуляційній групі бухгалтерії дається назва «група управлінського обліку», функції практично не міняються. Як слідство, виробнича собівартість, розрахована з урахуванням вимог нормативних актів, використовується не тільки при складанні фінансової й податкової звітності, але й для прийняття рішень. Ми не говоримо, що виробничі й комерційні витрати, обчислені в інтересах фінансового обліку, повністю не релевантні для управління. Вони задовольняють аналіз фінансового стану в порівнянні з іншими підприємствами, але спотворюють індивідуальну собівартість продукції, можуть стати причиною неправильної цінової, асортиментної політики.

Прикладами підведення управлінського обліку під фінансовий є у публікаціях. Наприклад, існує думка, що у зв'язку з побудовою облікової політики на основі альтернативних варіантів, з'являється можливість поширення на підприємствах управлінського обліку. Це відноситься в основному до можливості віднесення частини витрат до групи періодичних: відхилень фактичної собівартості готової продукції від нормативної, загальногосподарських витрат. Ці спроби можна розглядати по-різному. З одного боку, системний підхід, вимагає знаходження максимальної кількості точок дотику трьох облікових систем. Саме через механізм облікової

політики це можливо в частині взаємозв'язку управлінського й фінансового обліку. Але не можна ж концентрувати суспільну думку тільки на цьому, причому значно спотворюючи поняття й затушовуючи мету використання інформації [33].

Крім перекинування, отриманого в результаті підходу з погляду фінансового обліку, ще й зміщається мета. На перше місце виступає ефект впливу на величину фінансових результатів, а не забезпечення маржинального підходу. Причому й за кордоном економісти негативно ставляться до спроб максимального сполучення управлінського обліку з фінансовим. Так, Т. Джонсон і Р. Каплан зв'язують цей процес із падінням ролі управлінського обліку.

Можна виділити наступні підходи до побудови системи управлінського обліку, зокрема, маржинальний, функціональний, біхевіоричний, калькуляційний.

В Україні переважає калькуляційний підхід, відповідно до якого управлінський облік – це облік витрат і калькулювання собівартості продукції з незначними доповненнями з інших галузей економіки.

Представляємо думки різних економістів щодо співвідношення «управлінського обліку» й «виробничого обліку». Точки зору, що розрізняє виробничий й управлінський облік, дотримуються К. Друрі, С.А. Стуков й ін.

К. Друрі вважає, що «в системі виробничого обліку визначаються виробничі витрати для оцінки вартості готової продукції, і це відповідає вимогам зовнішньої звітності, у той час як завданнями управлінського обліку є підготовка відповідної фінансової інформації для посадових осіб у середині підприємства, що необхідне їм для прийняття правильних рішень, планування, контролю й регулювання» [41].

С.А. Стуков припускає, що, хоча виробничий облік служить найважливішою складовою частиною системи управління діяльністю підприємств, привласнювати йому назву «управлінський» було б неправомірно. Ділянки обліку, що відносяться до фінансової бухгалтерії, є не

менш важливими з погляду одержання необхідних даних, їхнього аналізу й прийняття на їхній основі управлінських рішень [34].

Поширеною є точка зору, що по суті поєднує ці поняття з деяким розмежуванням в області охоплення об'єктів обліку. Звичайно вважається, що поняття виробничого обліку вужче, ніж управлінського. Так, В.Б. Івашкевич і С.Н. Зайцев відзначають, що управлінський облік – це насамперед виробничий облік. Ч.Т. Хорнгрей й Дж. Фостер практично не роблять розмежувань між ними, так як вважають, що управлінський облік – «це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, інтерпретація й передача інформації, необхідної для управління якими–небудь об'єктами» [4]. Головна мета виробничого обліку – це калькулювання собівартості продукції і послуг. Його інформація використовується менеджерами для встановлення продажних цін, оцінки запасів, вирахування прибутку. Якщо дивитися з таких позицій, то можна сказати, що виробничий облік – це управлінський облік плюс частина фінансового обліку.

Я.В. Соколов, розглядаючи історію розвитку обліку від джерел до наших днів відзначив, що «у цілому облік витрат став розглядатися як складова частина управлінського обліку».

В свою чергу вчені Э. Майер і Р. Манн вважають, що в управлінсько бухгалтерському обліку це причинно наслідковий зв'язок, де існує залежність між величинами витрат окремих прийнятих рішень або введень й відповідно «створювалася можливість прийняти правильне рішення щодо управління витратами» [46].

Зауважимо, що до системи управлінського обліку входить калькулювання яке в свою чергу поєднує фінансовий та управлінський облік.

Концепцію управлінського обліку формують його принципи, функції, мета й завдання. Постановка управлінського обліку повинна здійснюватися відповідно до принципів: відповідальності, керованості, вірогідності, взаємозалежності, релевантності.

Відповідальність. Управлінський облік забезпечує інформацію, що

вимірює досягнення цілей організації й оцінює вплив зовнішніх ефектів на даний процес. Щоб дії менеджерів, засновані на інформації про способи досягнення цілей організації, здійснились, необхідно регулярно визначати відповідальність й основні індивідуальні результати в організації.

Керованість. Задача управлінського обліку полягає в виокремленні операцій на які впливають менеджери, й відповідно проводити оцінку ризиків які можуть виникнути та виявлення факторів впливу. Керованість обліком надає належне проведення процесів моніторингу та діагностики, застосування порівняльних методів тощо.

Вірогідність. Отримана інформація повинна бути достовірною, повною та своєчасною.

Взаємозалежність. Інформація формується при використанні внутрішніх та зовнішніх джерел виникнення, від структурних підрозділів за якими отримується інформація та які виконують взаємодіючі функції, що пов'язані з операціями реалізації, надходження ТМЦ, виробництвом продукції, персоналом, фінансами й т.д.

Релевантність. Своєчасне та повно інформативне надання інформації, яке використовується з метою прийняття ефективних управлінських рішень. В наслідок орієнтування рішень та літтанування на майбутнє інформація повинна відповідати критеріям придатності й призначення [13].

Завдання й функції управлінського обліку. Серед завдань управлінського обліку виділяють наступні:

1. Забезпечення інформацією для контролю за дотриманням доцільності господарських операцій, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів й кошторисів;

2. Запобігання негативних результатів господарської діяльності організації й виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стабільності.

Закон не виділяє групу проблемних управлінських рішень, що

вимагають спеціальної інформаційної бази, хоча останнє досить потрібне.

Основними завданнями та поставленими цілями управлінського обліку є його основні функції. Вчені виділяють наступні функції управлінського обліку:

- оперативне контролювання;
- формування різного виду інформації для різних потреб та за різною деталізацією аналітики;
- планування.

Вважаємо, що також функції управлінського обліку можна згрупувати по двох основних напрямках: 1) забезпечення всіх рівнів управління релевантною, своєчасною інформацією для систематичного й проблемного управління бізнесом; 2) формування інформації, необхідної для управління підрозділами підприємства.

Під управлінням бізнесом розуміється регулярне й ситуаційне прийняття управлінських рішень щодо розвитку підприємства в цілому, тобто складання стратегічних, тактичних й оперативних планів, прийняття рішень по ціноутворенню, формуванню портфеля замовлень і т.д. Під управлінням підрозділами підприємства розуміються внутрівиробниче планування, регулювання, координацію й мотивацію діяльності підрозділів підприємства.

Визначення управлінського обліку. Численні визначення в основному відображають функції управлінського обліку в процесі управління організацією, вони відрізняються в основному: кількістю перерахувань дій обліку, відмінністю від фінансового, розміщенням акцентів.

А. Чмель дає таке визначення: «управлінський облік – діяльність, пов'язана з підготовкою інформації для керівництва підприємства; істотну частину управлінського обліку становлять облік й аналіз витрат». Воно багато в чому співвідноситься з визначенням Р.Х. Паркера у бухгалтерському словнику: «управлінський облік – це та частина обліку, що зв'язана в основному із внутрішньою звітністю для менеджерів підприємства. Він

орієнтований більше на контроль і прийняття управлінських рішень, ніж на рахунковий аспект бухгалтерського обліку. Він відносно вільний від тиску зобов'язань законодавства й бухгалтерських стандартів. Він може бути протипоставлений фінансовому обліку» [15].

Б. Нідлз й інші закордонні автори вважають, що управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, що вимірюється, обробляється й передається для внутрішнього користування керівництву. Управлінський облік розширює фінансовий облік і застосовується насамперед при внутрішніх операціях фірми. Його ціль – забезпечення інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей.

Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер визначають управлінський облік як ідентифікацію, вимір, збір, систематизацію, аналіз, розкладання, інтерпретацію й передачу інформації, необхідної для управління будь якими об'єктами.

Аналогічна думка в українських і російських авторів, зокрема у А.Д. Шеремета: «управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, що у рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління й контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу й прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій» [63].

Голов визначає управлінський облік: «як систему бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації» [19].

Ф.Ф. Бутинец вважає, що управлінський облік – це «процес виявлення, виміру, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації й передачі інформації, що використовується управлінською галуззю, для планування, оцінки й контролю усередині підприємства» [9].

Акцентують увагу на інтеграції елементів обліку, планування, аналізу й С.А. Ніколаєва, Т.П. Карпова й ін. На думку С.А. Ніколаєвої, управлінський облік «являє собою систему обліку, планування контролю, аналізу даних про

витрати й результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі різних управлінських рішень із метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства».

Т.П. Карпова вважає, що «управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування контролю й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства».

Л.Л. Сємяновский визначає управлінський облік як «процес виявлення, виміру, нагромадження, аналізу, переробки й передачі інформації про господарську діяльність, використовуваної в управлінні для планування, оцінки й контролю витрат і результатів в середині організації й забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів; поняття управлінського обліку ширше, ніж внутрішньовиробничий бухгалтерський облік: це сфера обліково–аналітичної діяльності, що включає крім калькулювання собівартості й формування даних для фінансової звітності внутріфірмове планування й контроль витрат, а також аналіз й інформаційне забезпечення спеціальних управлінських рішень (наприклад, таких, як аналіз проектів капітальних витрат, оптимізація асортименту випуску продукції, мінімізація податкових виплат)» [48].

В «Економіці» – управлінський облік – це галузь бухгалтерської справи, що пов'язана з поданням інформації, використовуваної усередині підприємства. Бухгалтерський облік життєво необхідний для контролю. Він є частиною управлінських і маркетингових інформаційних систем, застосовується для ціноутворення й ведення переговорів із профспілками, підведення підсумків руху капіталу й поточних операцій, планування податкових відрахувань» [20].

Л.В. Нападовська наголошує на двох важливих моментах, які не завжди простежуються у визначеннях: управлінський облік, по-перше, дозволяє обґрунтувати поточні й перспективні управлінські рішення, а по-

друге, являє собою сукупність систематичного й проблемного обліку [15].

Як видно з наведених визначень, простежується два основних підходи:

– управлінський облік визначається як інтегрована система, що включає функції традиційний бухгалтерський облік (спостереження, вимір, фіксацію, систематизацію й відбиття на рахунках), економічного аналізу й планування;

– управлінський облік розглядається як складова частина традиційного бухгалтерського обліку. Будучи прихильниками другого підходу, вважаємо, що управлінський облік – інформаційна система, що забезпечує збір, вимір, систематизацію, аналіз і передачу даних, необхідних для управління підрозділами підприємств і системних або проблемних, оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. Тому ми берем на себе сміливість дати авторське визначення поняття управлінського обліку, як інтегруючу систему формування ключової інформації та забезпечення нею різних рівней управління з метою ефективного планування, контролю і покращення якостей рішень, що приймаються.

1.3 Організація управлінського обліку на підприємстві

Зауважимо, що відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що кожне підприємство має можливість самостійно впроваджувати систему використання управлінського обліку, формування звітів й самостійного вибору інструментів та механізмів за для проведення контролю формування господарських операцій. Так як відсутні універсальні правила організації використання управлінського обліку, все таки існує можливість виокремити загальні принципи обліку для заохочення управлінських потреб.

Пропонуємо за допомогою рисунку 1.2 зазначити основні етапи

організації управлінського обліку.

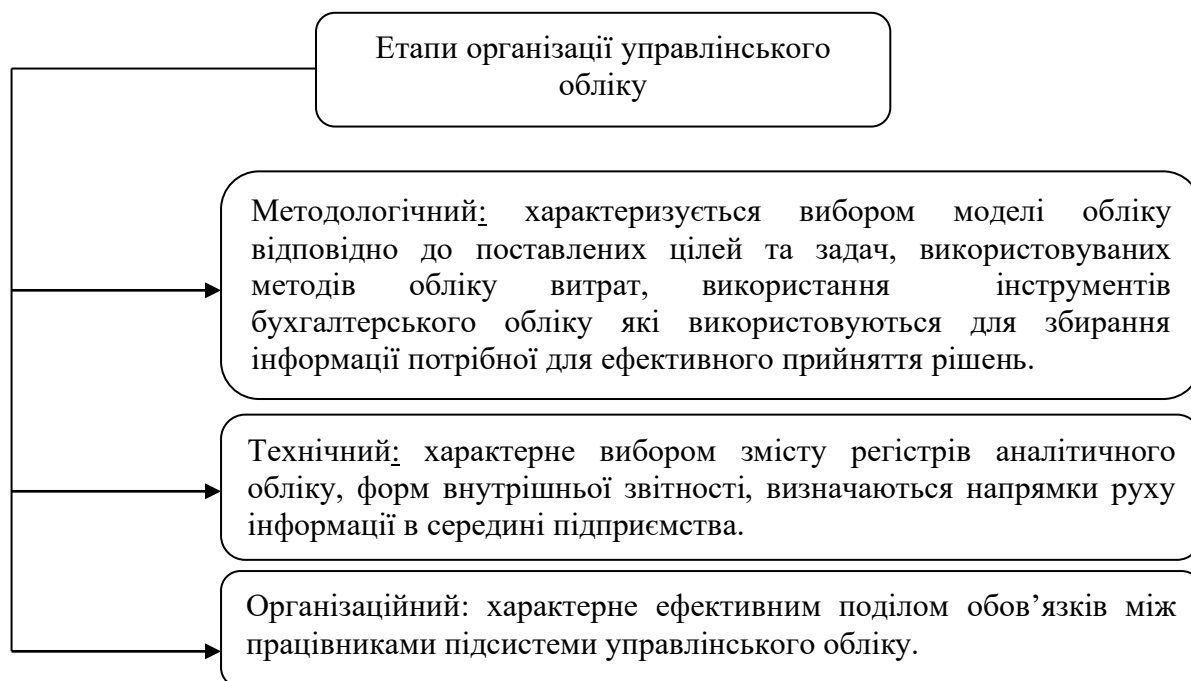


Рисунок 1.2 – Етапи організації управлінського обліку

Розробка основних систем управлінського обліку з акцентом на поставлені ціни формується з використанням 3-х етапів, які включають врахування поставлених завдань підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Етапи створення підсистеми управлінського обліку

Етап	Зміст етапу	Дії по етапу
1	2	3
1	Формування управлінського рішення облікової задачі або аналіз і опис існуючого.	1) визначаються управлінські завдання та порядок їх управлінського вирішення; 2) визначається перелік даних, необхідних для їх вирішення, система їх збирання, та правила документообігу; 3) визначення результатів, яких планується досягти, та призначаються відповідальні особи за досягненням визначених результатів.
2	Ув'язка прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою та з існуючими обліковими технологіями.	1) узгоджуються дані облікового обліку з даними фінансового; 2) вносяться зміни до облікової політики або купується нове програмне забезпечення з відповідними функціями.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
3	Впровадження облікових технологій.	1) офіційно покладається відповідальність на конкретних працівників за збирання та аналіз даних; 2) відбувається розробка посадових інструкцій для виконавців.

Підґрунтям для формування та використання ефективного процесу організації управлінського обліку є врахування організаційної та фірмової структури підприємства. Виділимо, що саме організаційна структура підприємства включає розподіл підприємства на окремі центри відповідальності.

Зауважимо, що саме формування організаційної структури залежить від різноманітних факторів, що несуть особливий вплив. (рис. 1.3).

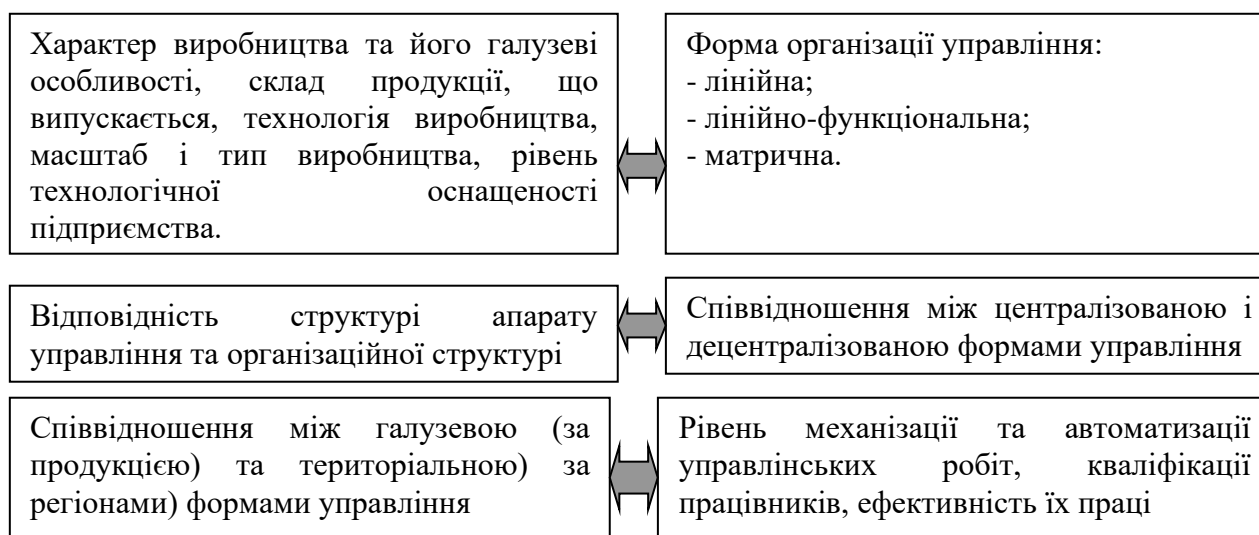


Рисунок 1.3 – Фактори, що впливають на побудову організаційної структури підприємства

Відповідно до ступенів відповідальності менеджерів організаційна структура поділяється на централізовану або децентралізовану (табл. 1.3).

В практичній діяльності підприємства які ведуть свою діяльність відповідно до ринкових умов, використовують підходи до формування аналітичних рахунків за місцями та центрами виникнення витрат, й

відповідно за центрами відповідальності.

Таблиця 1.3 – Принципи організації управлінського обліку на підприємстві

№ з/п	Принцип організації управлінського обліку	Суть принципу
1	Задоволення внутрішніх потреб користувачів різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації.	Управлінський облік повинен бути організований на підприємствах для всіх рівнів управління – оперативного, тактичного, та стратегічного.
2	Обґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «витрати обсяг діяльності – прибуток».	Витрати можна визначити достатньо обґрунтованими, якщо виробничі потужності підрозділів матимуть оптимальне завантаження.
3	Узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності.	Обов'язковим в зведеному обліку є відображення власних витрат підрозділу, величини трансфертних цін на матеріальні ресурси та готову продукцію, рівня прибутку.
4	Контроль за обсягами виробництва, власними витратами та прибутком кожного підрозділу з використанням планів та кошторисів	Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури повинна дозволити пов'язати діяльність та відповідальність конкретних осіб з результатами роботи всього підприємства. В цьому випадку важливим є принцип відповідності кошторисів структурних підрозділів загальним кошторисам підприємства.

Розглянемо, що мається на увазі під місцем виникнення – сегмент виникнення витрат, який відноситься до діяльності підприємства, тобто за окремими структурними підрозділами, що являються яобектами планування, нормування, реєстрації облікових операцій та їх контролю з метою управління.

Використання обліку витрат за місцем виникнення використовує горизонтальну структуру підприємства, яка надає можливість більш детально контролювати виникнення витрат, забезпечувати розподіл непрямих витрат відповідно до виготовленої продукції на яку були понесені дані витрати, контролювати доцільність витрат виробничого характеру. Зауважимо, що саме до об'єктів аналітичного обліку витрат відносяться

місця виникнення, які формуються в розрізі статей калькуляції та елементів виробництва.

При веденні аналітичного обліку за менш згрупованими місцями виникнення витрат використовуються центри виникнення витрат, що є окремими детальними структурним підрозділами підприємства. Саме в центрах виникнення витрат детально організовані процеси нормування, планування, діагностика та моніторинг з ціллю спостереження та управління витрат до виробничих ресурсів.

Наведемо основні передумови організації обліку відповідно до центрів відповідальності:

1. Розподілення повноцінних повноважень та відповідальності відповідно до структури підприємства.
2. Бюджетування кожного окремого центру відповідальності.
3. Своєчасний контроль за виконанням поставлених задач та контроль отриманих результатів в розрізі центрів
4. Затвердження дед-лайнів складання звітностей та контроль їх виконання
5. Взаємопов'язаність з іншими центрами відповідальності.

Зауважимо, що встановлення відповідальності є особливо важкою задачею в даних сферах, як: експлуатація і технічне обслуговування устаткування, контроль якості, календарне планування тощо.

Основні вимоги до системи обліку за центрами відповідальності:

1. Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.
2. Вимірювання, реєстрація інформації про використання ресурсів по проведенню центром відповідальності кожної господарської операції.
3. Обробка нагромадження і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.
4. Створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

Пропонуємо зазначити класифікацію центрів відповідальності за допомогою рис. 1.4.



Рисунок 1.4 – Класифікація центрів відповідальності

Зазначимо, що кожен центр відповідальності проводять контроль виникнення витрат, тобто: виробничі центри відповідають за витрати цехів, що входять до нього, цех – за витрати дільниць, що входять до нього, дільниця – за витрати бригад.

Відповідальність менеджерів поділяється на такі основні види центрів відповідальності:

- центри відповідальності за витратами,
- центри відповідальності за доходами,
- центри відповідальності за прибутками,
- центри відповідальності за інвестиціями.

За даною класифікацією також визначається критерії фінансової відповідальності керівників. Зазначимо, що окремі підприємства також виділяють окремо центр рентабельності.

Наведемо порядок виділення центру витрат, центру прибутку та центру

інвестицій на підприємстві (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 – Класифікація центрів відповідальності

Відповідно на центрах відповідальності за доходами менеджер несе відповідальність за отримання доходів, але не відповідає за формування витрат. В свою чергу керівники центрів відповідальності за доходами та керівники центрів відповідальності за витратами, можуть відповідати за не досягнення фінансових цілей.

Центри відповідальності за прибутками, де керівники відповідають не тільки за витрати, але й в свою чергу за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу.

Центр відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) – керівники несуть відповідальність за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень.

Центри рентабельності – це «підрозділи, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами». Використання моделі керівництва за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток [14].

РОЗДІЛ 2

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА ТА ДЖЕРЕЛО ЇХ ФОРМУВАННЯ

2.1 Організація економічних характеристик підприємства

Підприємство є юридичною особою, котра має самостійний баланс і діє у відповідності зі своїм статутом, має права і виконує обов'язки, зв'язані з його діяльністю. Підприємство, використовуючи засоби виробництва й інше майно, здійснює господарську діяльність по виробництву і реалізації продукції, на умовах повного комерційного розрахунку і самофінансування.

ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» є підприємством з обмеженою відповідальністю.

Розміщено у м. Запоріжжя по вул. Рел'єфна 8. Виготовлює вироби з трикотажного полотна – бавовни, віскози, велюру, бархоту, сатину, постачальниками якого є підприємства Турції. Фурнітура до них закуповується у Туреччині та частково в Україні. Підприємство спеціалізується на випуску піжам, сорочок, бралетів, нижньої білизни, спортивних костюмів та костюмів для дому.

Реалізовуємо товар на внутрішньому ринку України оптом та у власному роздрібному магазині розміщеному по вулиці проспект Соборний 192, а також покупцями виробів є Польща та Італія. На підприємстві працює більше 100 співробітників, більше 70 які швачки. Структуру підприємства складають:

- експериментальний цех;
- підготовчо-розкрійний цех;
- швейний цех;
- механічний цех;

– допоміжна служба.

В кожному потоці швейного цеху повний цикл виготовлення: від запуску крою до прасування готового виробу, маркування та комплектації.

Структура управління підприємством визначається у Статуті. У підприємства є одноособовий виконавчий орган – директор. Перелік його повноважень та обов'язків визначається Статутом. Саме повноваження директора, який приймає більшість рішень, важливих для забезпечення ефективної діяльності підприємства потрібно приділити особливу увагу. Він діє на основі Положення про нього, затвердженого загальними зборами Учасників Товариства.

Товариство має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в установах банків, печатку та штамп із своїм найменуванням, емблемою, символікою, або логотипом, товарний знак та інше.

У підвищенні ефективності виробництва підприємство ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» важливе значення має удосконалювання керування їх первинними виробничими ланками, тобто цехами, дільницями.

Фінансовий стан підприємства ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» характеризується великими об'ємами випуску та різноманітним асортиментом продукції, на що відповідно є попит при реалізації. Об'єми випуску продукції залежить від наявності багатьох умов і передумов, а саме виробничих потужностей, наявності матеріалів, що комплектують виробів, персоналу відповідної кваліфікації, ринків збуту праці. У свою чергу обсяг продукції, що випускається, впливає на всі інші сторони фінансово-господарської діяльності підприємства – собівартість продукції, що випускається, обсяг одержуваного прибутку, рентабельність виробництва, фінансовий стан підприємства. На підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» директор вирішує усі питання діяльності Товариства.

Працівники підприємства можуть впливати на керування підприємством за допомогою власного виборного органу – Ради трудового колективу. Правила формування даного органу та його повноваження

визначені Статутом. Динаміка фінансових результатів товариства наведена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники господарської діяльності ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» (тис. грн.)

Показники	2018р	2019р.	Відхилення
Валовий дохід	67033	74392	+7359
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	55861	61993	+6132
Собівартість реалізованої продукції	46016	49009	+2993
Валовий прибуток	9845	19984	+10139
Фінансові результати від операційної діяльності	544	1848	+1304
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	544	1757	+1304
Чистий прибуток	446	1441	+995
Середня вартість необоротних активів	8186	13168	+4982
Середній розмір оборотних активів	12800	8411	-4390
Середньосписочна чисельність працівників, тис. чол.	119	130	+11

З поданої таблиці видно, що підприємство у звітному періоді працювало краще, ніж у попередньому. Пропонуємо більш детальніше проаналізувати структуру та динаміку майна за джерелами його утворення на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» за допомогою таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури та динаміки майна і джерел його утворення на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Показники	2018р., середнє значення		2019р., середнє значення		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-	%	пунктів структури
Актив Балансу							
Необоротні активи	6371	37,49	9983	61,7	+3612	56,7	+24,2
Оборотні активи	10624	62,51	6197	38,3	-4427	58,3	-24,2
Разом	16995	100,00	16180	100,00	-815	95,2	x
Пасив Балансу							
Власний капітал, цільове фінансування	9390	55,25	10708	66,18	+1318	114,0	+10,9
Зобов'язання	7605	44,75	5472	33,82	-2133	72,0	-10,9
Разом	16995	100,00	16180	100,00	-815	95,2	X

Аналізуючи структуру майна та джерела його утворення за даними фінансового балансу за 2018-2019 р. доцільно визначити, що зменшилась загальна валюта балансу на 815 тис. грн. ($100-95,2=4,8\%$). Нащо вплинула зміна структури майна, тобто спостерігається збільшення вартості необоротних активів на 3612 тис. грн. (на 56,7), та відповідне зменшення оборотних активів з 10624 тис. грн. до 5197 тис. грн., тобто на 4427 тис. грн. При аналізованні джерел утворення, спостерігається збільшення суми власного капіталу на 1318 тис. грн. й зменшення суми зобов'язань на 2133 тис. грн. Доцільно зазначити, що при аналізі структури активів спостерігається збільшення питомої ваги необоротних активів на 24,2 п.с. та відповідно зменшення питомої ваги оборотних активів на 24,2 п.с. Питома вага структури джерел засобів відповідно змінилась, де питома вага власного капіталу зросла на 10,9 п.с. й зменшилась питома вага зобов'язань на 10,9 п.с.

Підприємство ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» має чітку предметну, а отже, й галузеву спеціалізацію. Її визначають ще за організації підприємства, але асортимент продукції з часом може змінюватися.

2.2 Управлінський облік активів підприємства

До управлінського обліку активів відносяться необоротні активи підприємства, які при початковому етапі діяльності підприємства потребують в постійному управлінні. Так як саме необоротні активи підприємства несуть важливий вплив на діяльність підприємства, тобто основна частина вкладень в підприємство здійснюють у вигляді закупівель устаткування, технологічного оснащення, основних фондів що особливо відіграють важливу роль у виробничому процесі тощо.

Сам процес управління необоротними активами на підприємстві включає використання методів спостереження, відтворення та інструменти

впливу на необоротні активи з ціллю отримання в результаті ефективного використання основних фондів в процесі підприємницької діяльності. Весь процес управління необоротними активами побудован на збиранні та ефективній обробці інформації.

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби включають матеріальні активи, що використовуються на підприємстві з ціллю застосування в процесі виробництва й реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також матеріальні активи існує можливість здавати в оренду іншим підприємствам (або фіз. особам), та основний момент що очікуваний строк корисного використання матеріальних активів більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Основні засоби відповідно до Плану рахунків враховуються на рахунку 10 «Основні засоби» та його субрахунках та балансова вартість представляється в балансі як залишок за даним рахунком на дату складання балансу. З ціллю отримання ідентичних показників використовуються суми залишків за аналогічними відповідними аналітичними рахунками.

Доцільно зазначити, що до необоротних активів відносяться нематеріальні активи, які відповідно до П(С)БО 8 є «немонетарним активом, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам». На підприємстві використання нематеріальних активів зумовлено застосуванням програмних забезпечень для обчислювальної техніки що використовуються на підприємстві, також відносять до нематеріальних активів ліцензії, авторські права, права на інтелектуальну вартість, права на користування нерухомістю тощо. Зазначимо, що саме нематеріальні активи являються в більшості випадків основним інструментом отримання доходів на підприємстві [45].

Саме при використанні необоротних активів в процесі управління

підприємством не обхідно враховувати та забезпечувати своєчасне оновлення програмних забезпечень, проведення модернізації та покращення їх доцільної ефективності використання. Пропонуємо за допомогою рисунку 2.1 відобразити основні завдання управління необоротними активами які є головною умовою в процесі управління ними.

Зазначимо, що при використанні нематеріальних активів виникає поняття проведення амортизації, яка включає постійне списання вартості активів в процесі їх виробничого використання. Використання нематеріальних активів викликана з ціллю компенсування витрат, що були понесені при придбанні нематеріальних активів й забезпеченні формування джерел фінансування майбутніх придбань відповідних активів.

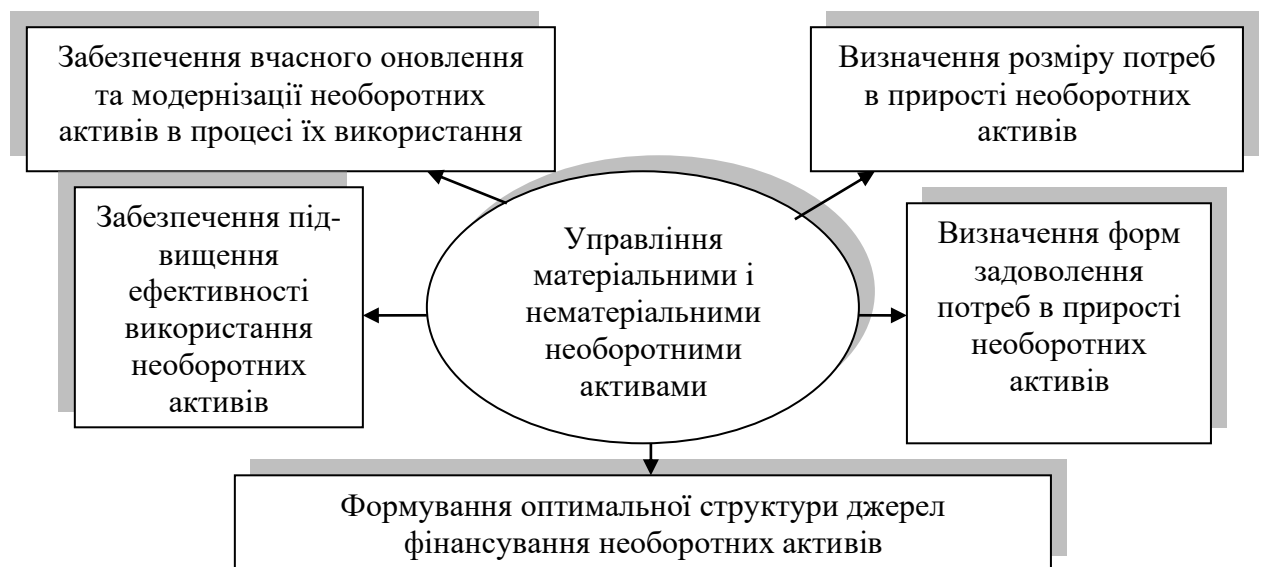


Рисунок 2.1 – Основні завдання управління матеріальними і нематеріальними необоротними активами підприємства

За допомогою таблиці 2.3 пропонуємо відобразити процес простого та розширеного відтворення основних засобів й їх оновлення.

З метою ефективно організованого бухгалтерського управлінського обліку використовують на підприємстві інформацію про рівень зношення необоротних активів й їх потреби в оновленні.

Таблиця 2.3 – Процес оновлення необоротних активів на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

№ з\п	Вид відтворення	Зміст відтворення
1	Просте	
	а) поточний ремонт	в процесі якого частково відновлюються основні засоби
	б) капітальний ремонт	в процесі якого відбувається значне відновлення основних засобів і часткова заміна їх окремих елементів
	в) придбання нових видів необоротних активів	в процесі якого відбувається заміна повністю зношених необоротних активів
2	Розширене	в процесі якого відбувається формування нових видів необоротних активів

Зауважимо, що саме на основі отриманих облікових та аналітичних даних існує можливість здійснювати розрахунки для прийняття ефективних управлінських рішень.

Для розрахунку розміру потреб в прирості необоротних активів використовуються вартісні показники, які ґрунтовані на загальній потребі в необоротних активах відповідно до запланованого обсягу, а також з врахуванням наявності необоротних активів на початок звітної періоду, та запланованого їх вибуття в наслідок зносу.

Для визначення шляхів задоволення потреб в прирості необоротних активів використовуються наступні способи:

- закупівля нових видів необоротних активів за для покращення показників роботи підприємства;
- заключення договорів оренди або взяття в лізинг необоротних активів.

Забезпечення підвищення ефективності використання необоротних активів здійснюється шляхом прийняття управлінських рішень, які ґрунтуються на розрахунку та аналізі таких показників, як рентабельність та фондоддача, фондомісткість, фондоозброєність тощо.

Формування оптимальної структури джерел фінансування необоротних активів здійснюється на основі аналізу даних про можливість залучення

власного і довгострокового позикового капіталу.

В якості накопичення інформаційної бази для управління є регламентований облік. Регламентований облік основних фондів повинен забезпечити отримання наступних основних даних, які потрібні для успішного ведення бізнесу:

- узагальнена поточна вартість всіх основних фонд за мінусом амортизаційних відрахувань;
- поточна вартість основних засобів за мінусом амортизаційних відрахувань (будинки, споруди, виробниче обладнання, земельні ділянки);
- поточна вартість нематеріальних активів за мінусом амортизаційних відрахувань;
- вартість придбаних, збудованих, ліквідованих, переданих, списаних і переоцінених протягом звітного періоду об'єктів основних засобів;
- вартість основних засобів, отриманих та переданих за договорами лізингу і оренди сума зносу об'єктів основних засобів;
- сума витрат на створення основних засобів, які необхідні для їх розподілу по підрозділах підприємства, обліково–калькуляційних центрах витрат і видах устаткування;
- вартість зношених та застарілих об'єктів основних засобів;
- непередбачені прибутки або збитки в результаті продажу або ліквідації основних фондів;
- довгострокові інвестиції;
- вартість інших малоцінних необоротних матеріальних активів.

Отже, вирішення завдань управління основними засобами, нематеріальними активами і обґрунтування використовуваної інвестиційної політики в цій частині потребує достовірного бухгалтерського обліку необоротних активів і всебічного використання облікової інформації [11].

Витрати на утримання і експлуатацію об'єктів основних засобів, особливо їх активної частини виробничого обладнання, є значними, а отже їх зниження не може не цікавити підприємців. Сума витрат на утримання

основних засобів у бухгалтерському обліку безпосередньо не відображається, її можна отримати лише вибіркоким шляхом, підсумовуючи дані аналітичного рахунку витрат на утримання і експлуатацію обладнання та аналітичних рахунків по будинках і спорудах; загально виробничого, адміністративного та іншого операційного характеру витрат та витрат на збут.

Для обліку та контролюванні ефективності роботи кожного устаткування на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» на кожен верстат пропонується вести паспорт ефективності роботи, що дозволяє максимально ефективно використовувати плановий фонд часу роботи устаткування. Форма змісту паспорту ефективності може бути самостійно розроблена на підприємстві та включати перелік всіх видів та умов роботи устаткування, норми виробітку та їх фактичне виконання, коефіцієнт змінності устаткування. Також доцільно фіксувати всі простоя устаткування та причини в розрізі кожної матеріально-відповідальної особи, що закріплен за даним устаткуванням й видати вкладиш паспорту, де працівник при простоях щоденне вказуватиме кількість годин та причини простою устаткування. Також кожне устаткування пропонується закріплювати за ремонтними службами, які будуть нести відповідальність за терміни ремонту та їх якість. Всі дані, що внесені в паспорті ефективності роботи та вкладиші повинні передаватись начальнику виробничого підрозділу (цеху, участку) з метою ознайомленням станом справ та використання відповідних заходів. В кінці місяця обов'язково повинна складатись узагальнена довідка з метою передачі її до планово-економічного відділу. Організований таким чином облік і контроль дозволить оперативно аналізувати роботу працівників, виявити «вузькі місця» і своєчасно усунути виявлені недоліки.

Для обліку використання обладнання можна вести журнали обліку роботи обладнання, в яких щоденно зазначати час і причини простою кожної одиниці обладнання, що знаходиться в цехах основного виробництва. Аналізуючи роботу за день, виявляють недоліки у використанні обладнання і

вживають заходи по їх усуненню. Також ефективно вести облік в умовах комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, коли за допомогою відповідних засобів сигналізації можна терміново викликати до обладнання, яке простоє, слюсарів-ремонтників, електриків, забезпечити обладнання необхідним інструментом, матеріалами тощо.

Облік використання виробничого обладнання не зводиться лише до обліку простоїв – способом суцільної реєстрації або на основі методу миттєвих спостережень. Облік простоїв важливий і корисний, однак він не дає повної і всебічної характеристики стану справ на окремій ділянці підприємства. Подальше підвищення ефективності обліку використання основних засобів можливе лише на основі поєднання первинного оперативного обліку з бухгалтерським.

По-перше, дані оперативного обліку часто за своєю достовірністю не поступаються бухгалтерським, і є підставою для наступних бухгалтерських даних. В цьому відношенні відомості про роботу обладнання (а точніше, про простої устаткування) можуть бути отримані з належним чином оформлених і підтверджених підписами відповідальних осіб паспортів ефективності. Аналогічно, в подібних випадках, оформлюються і є підставою для бухгалтерських розрахунків і записів листки простою або акти про простої.

По-друге, можна і необхідно калькулювати повну величину втрат від простоїв обладнання і відносити їх до невиробничих витрат. На сьогодні до складу втрат від простоїв включаються витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи робітників за час простою з вини підприємства, а також доплата робітникам, які під час простою працювали на роботах, що вимагали застосування менш кваліфікованої праці; вартість сировини, матеріалів, палива і енергії, витрачених в період простою з вини цеху. В той же час віднесення на втрати від простоїв відповідної частини витрат на утримання і експлуатацію обладнання передбачається лише у випадках зупинки виробництва, коли ці втрати включаються до складу невиробничих витрат. Така практика не дозволяє виявити дійсні втрати і,

таким чином, скористатись аналітичними і контрольними перевагами обліку. До складу втрат від простоїв обладнання повинні включатись також суми амортизації, витрати по обслуговуванню обладнання, які відносяться до часу простоїв. Не впливаючи на загальну суму виробничих витрат, ці витрати перейдуть зі складу витрат на утримання і експлуатацію обладнання до складу невиробничих витрат, і це дозволить контролювати стан справ як в кожному цеху, так і на підприємстві в цілому.

По-третє, облік і аналіз використання ресурсів повинні бути зосереджені в одному місці, а не розподілятися по різних службах і відділах. Широке застосування в обліку використання обладнання поряд з грошовими показниками витрат таких показників, як верстато–години, машино–години, приведені верстато–години і машино–години, дозволяє виявити як використання, так і недовикористання машинного часу.[9]

Амортизація необоротних активів складає велику частину витрат та суттєво впливає на величину прибутку. Сума зносу як всіх об'єктів необоротних активів, так і кожної одиниці визначається за даними обліку. В системі бухгалтерського обліку щомісячно складається розрахунок амортизації за діючими нормами по об'єктах, що надійшли, вибули, і нерухомих об'єктах основних засобів. Проте, в умовах ринкової економіки необхідна інформація про знос будь-якого об'єкту і на будь-яку дату, оскільки реалізація, здача в оренду, в прокат, отримання іпотечної позики (під нерухомість) та інші операції виключають із залишкової вартості, яка визначається як первісна вартість за мінусом накопиченого зносу на дату оцінки.

Якщо майно ліквідується раніше терміну експлуатування то визначається сума втрат від неї й складається з величини недоамортизованої частини початкової вартості об'єкту, витрат по ліквідації за мінусом суми надходжень від ліквідації за цінами можливого використання.

Сума зношених об'єктів формується за даними аналітичного обліку.

В системі державного регулювання амортизації доцільно розглянути

методи нарахування амортизації. Відповідно до п. 26 П(С)БО 7 метод нарахування амортизації – це «спосіб розподілу вартості необоротних активів на знову створюваний продукт виробництва по роках їх експлуатації за допомогою певних прийомів». Методи нарахування амортизації на підприємстві діють відповідно до Облікової політики підприємства, проте використання методів обмежується строком корисної експлуатації основних засобів.

Відповідно до п. 26 П(С)БО 7 строк корисної експлуатації основних засобів – це «період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (товарів, робіт, послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання».

На кожному підприємстві відповідно до морального зносу, очікуваної потужності устаткування, правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта визначається строк корисної експлуатації устаткування, відповідно строк може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації і може бути змінений у таких випадках:

По-перше, в разі зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, який виготовляється за допомогою цього активу;

По-друге, в разі капіталізації майбутніх витрат, пов'язаних з використанням активу, що покращують його стан.

Результати зміни строку корисної експлуатації об'єкта будуть впливати на величину амортизації цього об'єкта в поточному та майбутньому періодах, а накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

При виборі методу нарахування амортизації слід дотримуватись наступних принципів:

– вартість об'єкта, що амортизується, повинна списуватись систематично протягом строку корисної експлуатації;

– метод амортизації, який використовується, повинен відображати

процес споживання підприємством економічних вигод, що одержують від об'єкта;

– амортизаційні відрахування за кожний період часу повинні визнаватись як витрати, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості іншого активу.

Амортизація необоротних активів нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

Пропонуємо за допомогою рисунка 2.2 відобразити види методів нарахування амортизації.



Рисунок 2.2 – Види методів нарахування амортизації

Відповідно до П(С)БО 7 «прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає рівномірний розподіл вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Під вартістю, яка амортизується мають на увазі первісну або переоцінену вартість об'єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості». Даний спосіб найчастіше

використовуються на підприємствах. На котрих вплив морального зносу незначний або не потрібно швидко замінити всі види основних засобів. Даний метод застосовується на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана».

Відповідно до П(С)БО 7 «метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкта основних засобів, виходячи із залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року».

Відповідно до П(С)БО 7 «Метод прискореного зменшення залишкової вартості має таку назву тому, що головна частина первісної вартості об'єктів основного капіталу списується достроково, значно випереджаючи реальний строк їх служби.» Таке «прискорення» аргументують інтенсивним зносом обладнання в перші роки його служби, коли воно піддається великим навантаженням та морально ще не застаріло, а також необхідністю створення резерву для заміни об'єкту, що амортизується, у випадку швидкого морального зносу.

Відповідно до П(С)БО 7 «кумулятивний метод визначається сумою років строку служби відповідного об'єкта за допомогою коефіцієнтів, в чисельнику яких зазначаються роки, що залишаються до кінця строку служби об'єкта (в зворотньому порядку), а в знаменнику – загальна сума років експлуатації. Перемноживши кожний дріб на вартість об'єкту, що амортизується, визначають суму амортизації.»

Відповідно до П(С)БО 7 «Метод розрахунку амортизації на основі продуктивності об'єкту, що амортизується (виробничий метод), полягає у визначенні суми амортизації на одиницю сумарного виробітку в натуральних вимірниках за весь період експлуатації, і множенні її на кількість одиниць, виготовлених в даному році. Цей метод є технічно складним, адже важко визначити виробіток, зокрема, по об'єктах з важкопрогнозованими умовами експлуатації. Він застосовується при розрахунку вичерпності надр, лісових угідь та інших природних об'єктів» [18].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» під запасами розуміють «активи, які

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством» [45].

Саме управлінський облік дозволяє ефективно використовувати запаси, та основною метою є раціональне їх використання на всіх етапах виробництва.

При відсутності ефективної системи управління запасами може спостерігатися збій виробництва, особливо при несвоєчасному забезпеченні виробництва необхідною сировиною і матеріалами або до надлишкового їх накопичення на підприємстві, неможливості своєчасної акумуляції обігових коштів для придбання оборотних матеріальних запасів і, що може бути наслідком, до зупинки виробництва тощо.

В свою чергу ефективно організоване управління запасами забезпечує ефективний вплив на формування результатів діяльності підприємства. Економічно ефективно використання сировини та матеріалів на підприємстві призводить до реалізації сучасних концепцій управління виробничими запасами.

Приймаючи рішення про створення запасів, потрібно щоб витрати на утримання запасів були мінімальними та не виникав дефіцит, який порушує ритмічний хід виробництва і продажу продукції.

В свою чергу, при підвищенні показника питомої ваги запасів може привести до підвищення грошових коштів в обороті їх втраті споживчих властивостей запасів і неможливості їх подальшого використання в технологічному процесі. Але також при підвищенні показника питомої ваги запасів особливо за умов нестабільності ринку сировини та високої інфляції може бути виправдане необхідністю підтримання підприємства в робочому стані.

Якщо ж на підприємстві спостерігатиметься зменшення показника питомої ваги вкладення активів у виробничі запаси і незавершене

виробництво може призвести в майбутньому до звуження видів робіт, зменшення об'ємів виробництва, недозавантаження виробничих потужностей, порушення технологічного режиму, реалізації продукції, погіршення якості продукції.

Для підтримки ефективного існування підприємства та роботи підприємницької діяльності задача підприємства володіти достатньою кількістю запасів, яка б дозволяла виконувати договірні обов'язки і замовлення точно в строк. Відповідно дана задача лежить в основі роботи управлінського обліку та ефективній організації управління запасами.

Отже, основними завданнями управлінського обліку матеріально-виробничих запасів на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» є:

- щоденне отримання інформації про надходження та витрачання запасів в розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних особах;
- контроль за дотриманням встановлених підприємством норм запасів, що забезпечує безперебійний випуск продукції (робіт, послуг);
- безперервна оцінка реальної вартості запасів на складі та проведення аналізу ефективності використання запасів;
- оптимізація обсягу закупівлі запасів, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею запасів;
- вибір методу оцінки запасів при їх вибутті, який найкраще підходить для підприємства;
- підвищення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та використання запасів;
- вчасне складання та подання звітності про рух запасів.

ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» має наступні види товарно-виробничих запасів:

1. Виробничі запаси:

- а) основні матеріали, що створюють матеріальну основу будь-якого продукту; допоміжні матеріали – предмети, які використовуються для здійснення впливу на сировину і основні матеріали, для надання продукції

специфічних властивостей, а також для обслуговування засобів праці, догляду за ними і полегшення процесу виробництва;

в) відходи виробництва, які підлягають поверненню – залишки сировини і матеріалів, які утворюються в процесі виробництва;

г) паливо – технологічне і для господарських потреб;

е) запасні частини – предмети для заміни і ремонту зношених деталей, обладнання.

2. Малоцінні та швидкозношувані предмети – предмети, строк служби яких не більше року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року.

3. Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

4. Готова продукція, що вироблена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, або іншим нормативно-правовим актом.

5. Товари у вигляді оборотних матеріальних запасів, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Запаси на першому етапі надходження надходять у вигляді сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, призначених для виробництва, а також товарів, придбаних для перепродажу. Вже далі вони потрапляють до виробництва, де з категорії запасів переходять до незавершеного виробництва. Далі в процесі виробництва перетворюються на готову продукцію, або напівфабрикат, в разі чого напівфабрикат далі все одно перетворюється в готову продукцію. Але необхідно зауважити, що для забезпечення виробництва підприємство використовує і запаси малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Велику роль на підприємстві відіграє правильна організація руху запасів, так як запаси завжди в русі (переміщення між складами, зміна їх категорії, надходження, списання і т.п.).

Весь процес руху матеріальних запасів на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» відображена на рис. (див. рис. 2.3).

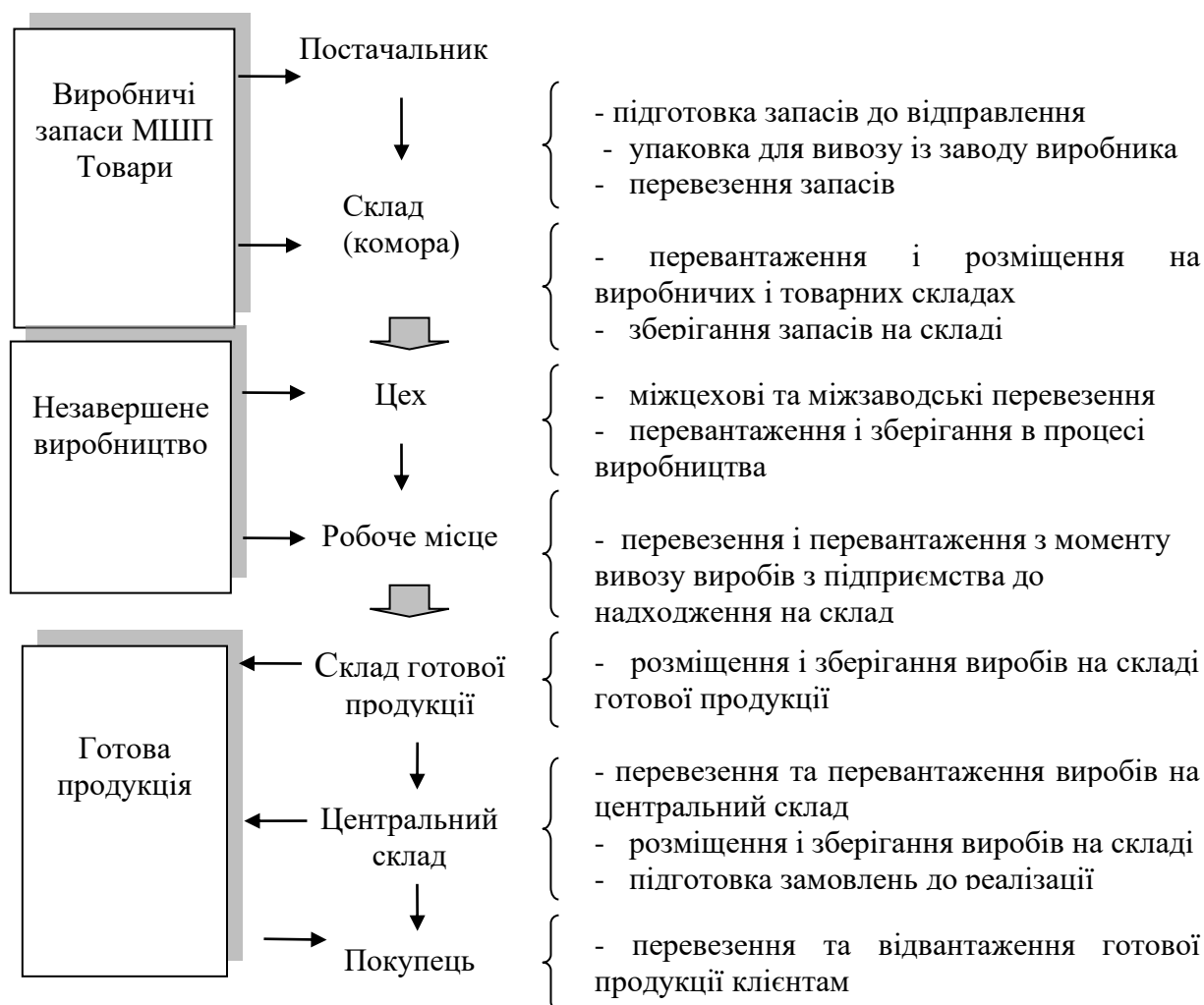


Рисунок 2.3 – Процедура управління запасами на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Управлінський підрозділ підприємства, спільно з бухгалтерією підприємства зобов'язаний:

- перевіряти документи, які надійшли від підрозділів підприємства: – звіти, документи;
- здійснювати звірку звітів підрозділів підприємства з даними складського обліку підприємства, а також з даними бухгалтерії;
- визначати спільно з іншими службами (відділами) підприємства відхилення фактичного витрачання матеріалів від встановлених норм;

г) регулярно контролювати правильність ведення обліку оборотних матеріальних запасів на складах, в цехах та в інших підрозділах.

Пропонуємо навести за допомогою рис. 2.4 основні варіанти обліку запасів.

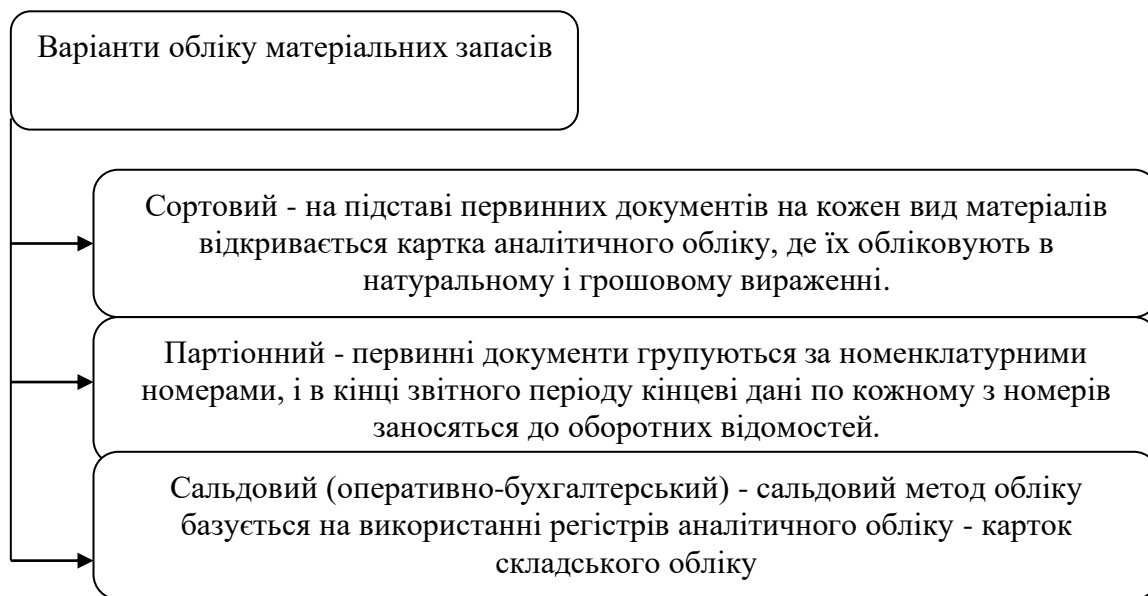


Рисунок 2.4 – Варіанти обліку матеріальних запасів

Зазначимо, що при сальдовому методі організовано щоденні (щотижневі, раз на 10 днів) перевірки працівником бухгалтерії на правильність записів надходження і витрачання матеріалів на складі і підтверджується залишок по картці складського обліку особистим підписом бухгалтера, а кожного першого числа місяця залишок по кожному номенклатурному номеру переноситься до відомості обліку залишків матеріалів на складі. На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу. Даний метод застосовується на аналізованому підприємстві [52].

При закритті періоду за всіма варіантами обліку матеріальних запасів складаються оборотносальдові відомості в натуральному і грошовому вираженні по кожному складу і для кожного рахунку.

Рівень запасу ресурсів залежить від строків їх надходження та витрачання. Порядок оприбуткування запасів на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» наведено на рис. 2.5.



Рисунок 2.5 – Організація процесу придбання запасів

Для підтримки оптимального рівня припасів необхідна достовірна і своєчасне повідомлення про розміри закупки товарно-виробничих запасів. Перш за все, така інформація цікавить управника філіалу поповнювання. Вона необхідна для правильного планування майбутніх закупок з врахуванням можливої зміни обсягу створення або асортименту сировини.

Регулярне одержання менеджером відділу постачання даних про перспективи зміни потреб в тих чи інших матеріальних ресурсах допоможе зекономити певну суму коштів (іноді досить значну) та уникнути збоїв у процесі виробництва через відсутність необхідної сировини.

Звістка про кількість замовлених оборотних матеріальних припасів і строки їх доставки дозволяє не тільки правильно спланувати роботу складів, але й зорієнтуватися, на що можна розраховувати у випадку будьяких змін у виробничому процесі, може бути основою для пошуку потенційних

постачальників нових типів продуктів і матеріалів, необхідних для виготовлення нового виду виробу, запланованих до випуску.

Постійний контроль процесу закупівель і знання ситуації дозволить не тільки планувати витрати на придбання сировини й матеріалів в кожен період часу, але й у випадку необхідності швидко знайти резерви економії грошових коштів.

Визначити оптимальний обсяг закупівлі продуктів можна за даними внутрішньої звітності, яка можуть складатись з будьякою періодичністю, необхідною для данної установи, наприклад: після кожного факту отримання замовлення на закупки; потому кожне укладення договору на постачання оборотних матеріальних запасів; після кожного факту приймання рахунку від постачальника; вслід кожного факту заробити нову партію матеріальних запасів; щоденно; щонеділі тощо.

Звіти можуть складатись за кожним видом або групами однорідних оборотних матеріальних ресурсів в розрізі постачальників для одержання інформації про закупівля матеріальних резервів всякого постачальника і факти надходження оплати. До цього ж звіту зможуть бути включені дані про динаміку цін, розмір наданих знижок та інша інформація.

Вибір того чи іншого варіанту укладання звіту залежить потреб конкретного підприємства.

В кінці місяця може складатись внутрішня звітність про розміри закупок запасів. Один примірник якої може подаватись до бухгалтерії в якості реєстру аналітичного обліку, на основі якого будуть здійснені записи до Головної книги, журналів або в інших реєстрах синтетичного обліку. Бухгалтер перевіряє звіт, одержаний менеджером відділу постачання (звіряє внесені до нього дані з первинними документами), і засвідчує правильність збирання звіту своїм підписом.

Отримана таким чином інформація є не менш цікавою і для керівника підприємства. В процесі управління запасами потрібно враховувати мінімізацію витрат, пов'язаних з їх придбанням, основною часткою є

транспортно–заготівельні витрати (ТЗВ). В регламентованому обліку дані ТЗВ можуть відображатись:

- а) на окремому рахунку «Транспортно-заготівельні витрати» 280, 200;
- б) на окремому субрахунку рахунку «Виробничі запаси»;
- в) розподіляться одразу в момент їх виникнення на збільшення собівартості запасів. Доцільно використовувати випадках суттєвої значимості окремих видів і груп матеріалів.

На аналізуємому підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» використовується окремий рахунок по транспортно–заготівельним витратам.

Транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до матеріалів, відпущених у виробництво, на потреби управління та для інших потреб, підлягають щомісячному списанню на рахунки виробництва.

Для забезпечення виробничої програми оборотними матеріальними запасами на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» створене спеціальний склад для зберігання основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, МШП та інших запасів. Відповідальність за забезпечення оптимального запасу по кожному найменуванню матеріалів, що надходять на зберігання несе завідувач складом.

Порядок організації обліку запасів на складах і в бухгалтерії ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» наведено нижче (див. рис. 2.5).

Загальні витрати на зберігання запасів на складі складаються з багатьох статей, тому непросто визначити скільки коштує підприємству утримання запасів. Управлінський облік повинен забезпечувати зменшення витрат, пов'язаних із зберіганням запасів.

Для ефективного управління запасами необхідним є:

- регулювання кількості оборотних активів на складах (що забезпечується визначенням оптимального рівня закупівлі запасів);
- скорочення витрат, пов'язаних з утриманням складських приміщень;
- зменшення втрат запасів, внаслідок їх псування, природних втрат та недостач;

– розробка нормативів по витрачання матеріалів тощо.

Матеріальні витрати мають значну питому вагу в собівартості продукції підприємств, тому в системі управління витратами першочергове значення надається формуванню норм і нормативів матеріальних витрат. Нормативні витрати матеріальних ресурсів представляють величину витрат, які повинно понести підприємство.

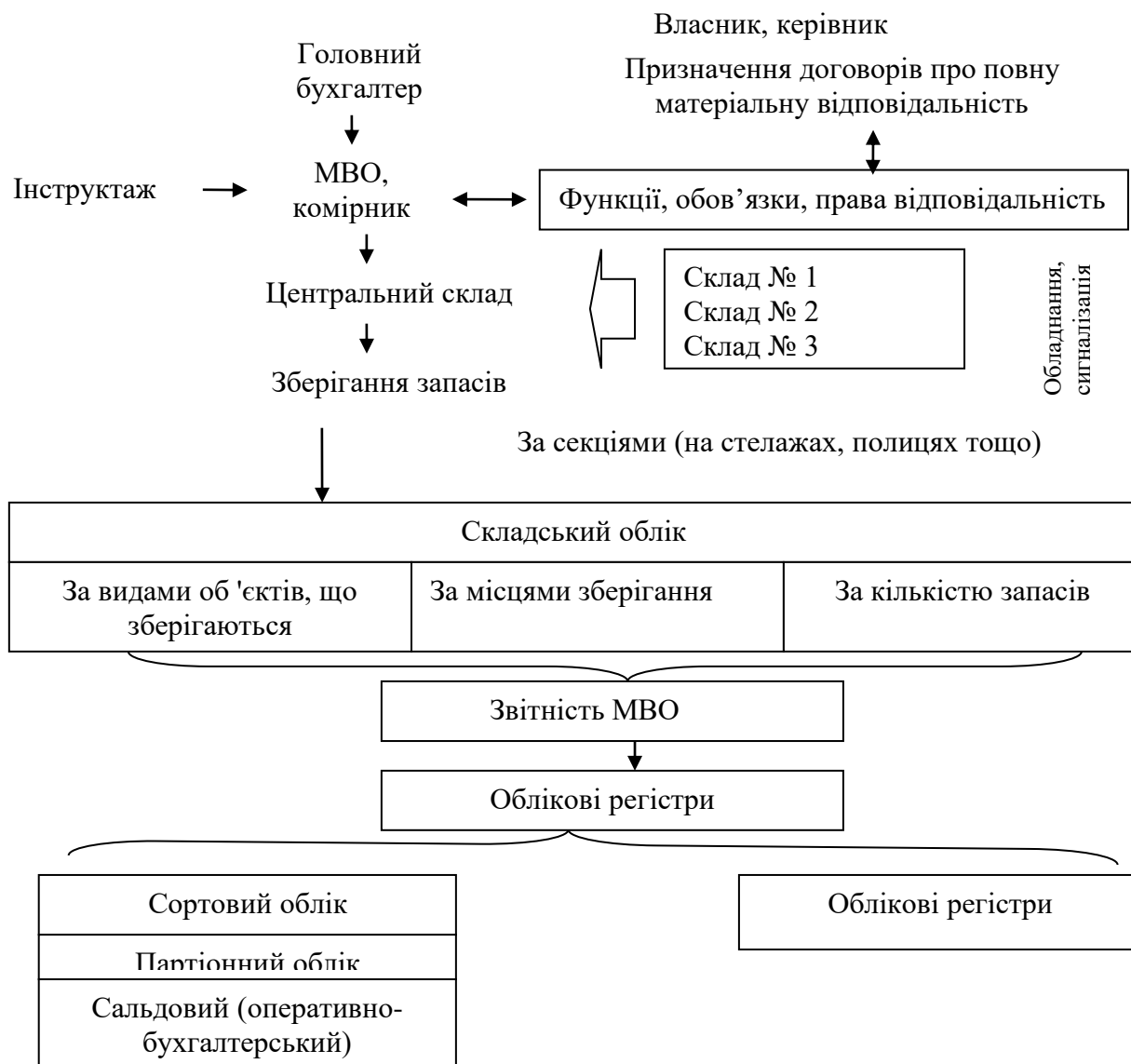


Рисунок 2.6 – Організація складського обліку запасів та облік в бухгалтерії на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Такі норми по кожному виду оборотних матеріальних запасів повинні зазначатись і в картках складської обліку (як це робиться в світовій практиці)

додаток А. При цьому необхідно систематично контролювати фактичні залишки матеріалів шляхом порівняння їх з нормативними. У випадках перевищення фактичних залишків над нормативними, тобто наявності понаднормативних залишків матеріалів, необхідно вживати заходів до їх скорочення, а у випадку дефіциту – ставити питання про нові закупки.

Величина прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю готової продукції визначається як добуток кількості матеріалів (на виході), передбачених нормативом на одиницю готової продукції, на ціну, що повинна бути сплачена за одиницю матеріалу (на вході).

Основою для розрахунку нормативних величин виступає норма матеріальних витрат у натуральному вираженні. Відносно продукції норми матеріальних витрат поділяють на наступні групи (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Групи норм матеріалах витрат

Норми	Характеристика норм
Поопераційна	Регламентує витрачання запасів на окрему операцію. Систематизуючи ці норми у відомості поопераційних норм витрат по виробничих одиницях, можна отримати кошторис матеріальних витрат по підрозділу. Поопераційні норми витрачання матеріалів використовуються для розробки нормативно-технологічних карт, кошторисів матеріальних витрат та нормативних калькуляцій.
Подетальна	Отримують в результаті узагальнення поопераційних норм, що відносяться до окремо найменування деталей. Систематизацію проводять у спеціальних відомостях подетальних норм
Повузлова	Регламентує витрачання матеріалів на окремі вузли, які можуть бути використані на самому підприємстві, реалізовані на сторону в складі запасних частин або у стадії товарної продукції
Функціональна	Розраховується при удосконаленні технології виробництва та його організації, збільшенні серійності та використанні поточних методів виробництва окремих виробів, вузлів деталей тощо. В цілому функціональні норми характеризують процес функціонування матеріалів, що використовуються у виробництві. Такі норми застосовують у конструкторських розробках, створенні і удосконаленні технологічних процесів виробництва конкретних видів продуктів

Основними джерелами формування нормативної бази прямих матеріальних витрат є: конструкторська документація специфікація деталей, вузлів та збірних з'єднань; технологічна документація технологічні описи

виникнення та обробки деталей та вузлів, подетально маршрутні відомості закріплення деталеоперацій за цехами, виробничими ділянками; специфікація вузлування; комплектівні відомості покупних напівфабрикатів та виробів. Документи конструкторської і технічної підготовки виробництва розробляються у відділах головного конструктора, головного технолога, головного механіка, головного енергетика тощо. Відділи несуть відповідальність за забезпечення інформацією, підтримування її у необхідних розмірах та своєчасне повідомлення про всі зміни зацікавленим службам та підрозділам підприємства. В залежності від структури підприємства відпускаються з центральних (головних) складів, на склади підрозділів або безпосередньо на самі підрозділи (за відсутності у них складів) та з цехових складів (комор) у виробництво (відділів, бригад, безпосередньо на робочі місця) у відповідності з встановленими нормами та обсягами виробничої програми. Порядок передачі запасів для потреб виробництва на підприємстві наведено на рис. 2.7.



Рисунок 2.7 – Організація процесу передачі запасів для потреб виробництва на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Важливим моментом при управлінні витрачанням запасів є їх економія, яка може забезпечуватись завдяки контролю товарно виробничих цінностей за кожним робочим місцем, а також зниження матеріаломісткості продукції, при цьому попередньою формою контролю за витрачанням запасів є їх лімітування. Ліміти відпуску матеріалів на виробництво встановлюються відділом постачання чи іншими підрозділами (посадовими особами) за рішенням керівника підприємства, з врахуванням залишків матеріалів на початок кінець запланованого періоду.

Внесення змін до лімітів (в зв'язку з уточненням обсягів незавершеного виробництва та залишків невикористаних матеріалів в підрозділах підприємства, зміною і перевиконанням виробничої програми, зміною норм витрат, заміною матеріалів, виправленням помилок, допущених при розрахунку ліміту тощо) робиться з дозволу тих же осіб, яким надано право на їх затвердження.

Наступною формою контролю за витрачанням матеріалів є норми витрат, що є характерним для нормативного методу обліку витрат на виробництво.

Відхилення за нормами та понадлімітним витрачанням матеріалів можна визначити за первинними документами, такими як: лімітно-забірна картка, вимога-накладна, накладна, вимога на додатковий відпуск матеріалів, накладна на понадлімітний відпуск сировини та ін.

Виходячи з конкретних умов діяльності, підприємства крім форм первинних облікових документів, які містяться в альбомах уніфікованих форм первинної облікової документації, можуть застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху матеріально-виробничих запасів.

Лімітно-забірні картки призначені для відпуску матеріалів, систематичного використання для виготовлення продукції (робіт, послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. На підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» вони виписуються підрозділами підприємства,

що виконують функції постачання чи планування в двох–трьох примірниках строком на один місяць (або ж на квартал) для кожного складу окремо. При одержанні матеріалів для виробництва виробів (продукції) в обмін на забраковану і для усунення браку до лімітно–забірної картки або вимоги–накладної додаються акти (повідомлення) про брак із зазначенням шифру виробу, деталі або номеру замовлення, за яким виготовлена забракована продукція. При заміні матеріалу, передбаченого встановленою для даного виробу (продукції) технологією, іншим матеріалом оформляється вимога на заміну. Передача матеріалів з одного складу підприємства на інший, а також зі складу одного підрозділу підприємства на склад іншого підрозділу оформлюються накладними на внутрішнє переміщення.

Підрозділи підприємства щомісячно складають звіти про наявність та рух оборотних матеріальних запасів, які разом з іншими документами з обліку витрат на виробництво передаються до бухгалтерії підприємства згідно з графіком документообігу.

Документальний контроль за рухом і зберіганням запасів доповнюється інвентаризацією, якій належить важлива роль в управлінні матеріальними активами. У вітчизняній і зарубіжній практиці застосовується постійна або безперервна, періодична і річна інвентаризація.

Періодична інвентаризація – вибіркова перевірка довільно вибраних найменувань матеріалів, її мета – уточнення даних внутрішнього контролю запасів. Постійна або безперервна інвентаризація: проводиться один раз на рік або частіше і є важливим інструментом управління запасами.

Річна інвентаризація проводиться перед складанням річного звіту з метою забезпечення точних фактичних даних про залишки матеріалів.

В управлінні запасами важливу роль відіграє їх оцінка, варіювання якої є суттєвим для інтересів бізнесу (табл. 2.5).

Вибір методу оцінки запасів залежить тільки від підприємства. На аналізованому підприємстві використовується нормативний метод оцінки запасів, що зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

Таблиця 2.5 – Перелік методів оцінки запасів та їх характеристика

№ п\п	Методи оцінки запасів	Характеристика методів оцінки запасів
1	Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Застосовується для запасів, що використовуються при виконанні спеціальних замовлень і проектів, а також тих, що не замінюють одне одного. Застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку кожної одиниці запасів. Цей метод використовується при невеликій номенклатурі матеріалів, а також при списанні матеріалів, що дорого коштують (коштовних каменів, дорогоцінних металів тощо).
2	Метод Середньозваженої собівартості	Визначається по кожному виду (групі) запасів як частка від ділення загальної вартості виду (групи) запасів на їх кількість. Зазначені кількість і вартість складаються, відповідно, до собівартості та кількості по залишку на початок місяця і по запасах, що надійшли протягом місяця. Отже, при різних цінах на один і той же вид запасів обчислюється їх середня ціна, за якою згодом оцінюється списання запасів у виробництво.
3	За собівартістю перших за часом закупок – ФІФО	Передбачає, що запаси списуються за собівартістю відповідних партій у хронологічному порядку їх надходження. В умовах інфляції цін такий метод призводить до заниження вартості відпущених у виробництво ресурсів, завищення їх залишку в балансі, а отже, завищення фінансового результату від основної діяльності підприємства.
4	Метод нормативних затрат	Полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норм витрат і цін вони повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Використання цього методу оцінки запасів при їх вибутті можливе при нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Важливим моментом також є організація обліку готової продукції. Готовою називається продукція, яка пройшла всі стадії обробки за технологічним маршрутом, перевірена працівником відділу технічного контролю та прийнята на склад готової продукції на підставі належним чином оформленого документу. Управлінський облік готової продукції повинен формувати інформацію щодо стану запасів готової продукції на складі, своєчасності і правильності її оприбуткування, забезпечення зберігання, своєчасності відвантаження, а також виконання зобов'язань по поставках продукції споживачам, тобто забезпечувати керівництво підприємства інформацією про наявність та рух готової продукції за місцями

зберігання і матеріально відповідальними особами.

Оприбуткування готової продукції з виробництва на склад відображається в різних документах – накладних, актах, відомостях випуску продукції. Працівник складу відображає дані по готовій продукції у картках складського обліку або книзі в тому ж порядку, що й по матеріальних запасах, після чого первинні документи здаються до бухгалтерії.

Готова продукція обліковується за найменуваннями та відмінними ознаками (на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» вона обліковується за марками і типами). При організації аналітичного обліку готової продукції не повинно допускатись ведення обліку лише в кількісному вираженні без відповідної грошової оцінки.

Дані аналітичного і синтетичного обліку готової продукції повинні забезпечувати отримання необхідних даних для складання внутрішньої бухгалтерської звітності. При цьому залишки готової продукції на складі на кінець (початок) звітного періоду можуть оцінюватись в аналітичному і синтетичному бухгалтерському обліку підприємства за фактичною виробничою або за нормативною собівартістю, що включає витрати, пов'язані з використанням в процесі виробництва основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових ресурсів та інших витрат на виробництво продукції. На ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» складається оборотна відомість готової продукції наступної форми.

Важливим при управлінні запасами є складання вчасної, достовірної внутрішньої бухгалтерської звітності про рух запасів за видами оборотних матеріальних запасів та місцями їх зберігання. Така звітність може складатись матеріально відповідальною особою на підставі первинних документів, що відображають фактичний рух матеріалів і комплектуючих (накладних, вимог на відпуск матеріалів, лімітно-забірних карток, карток руху тощо) [10].

Впровадження систем управління якістю передбачає проходження декількох етапів. По-перше, необхідно виготовляти продукцію, яка

користується попитом, та постійно вдосконалювати її номенклатуру та збільшувати виробництво. У разі виробництва нових видів продукції, необхідним є проведення відповідних маркетингових досліджень. По-друге, навіть виробництво готової продукції високої якості потребує формування ефективної системи її просування на ринок збуту. Підтримка необхідної якості товарів пов'язана з великими витратами. Одним з основних завдань системи управління якістю є мінімізація витрат виробництва та збутових підсистем, а також ефективне управління фінансами підприємства.

На наш погляд, розробляючи систему управління якістю продукції, в теперішній час, необхідно виділити управління основними її параметрами в окремі підсистеми:

- підсистему мотивації якості, яка передбачає відповідні штрафні та стимулюючі санкції як для робітників підприємства так і зовнішніх контрагентів;

- підсистему навчання персоналу, що складається із заходів професійного навчання, вивчення різних статистичних, економіко-математичних методів, ознайомлення зі світовими стандартами якості;

- підсистему вибору постачальників шляхом оцінки всіх наявних на ринку та вибору найкращих з них, що дозволить забезпечувати потреби виробництва в матеріалах з максимально можливою економічною ефективністю;

- підсистему взаємовідносин з споживачами, спрямовану на підвищення якості забезпечення їх потреб та вимог;

- документування організаційної структури системи управління якістю, відображення функціональних та виконавчих ланок, розподіл обов'язків між підрозділами підприємства.

Сформована система управління якістю обов'язково повинна бути задокументована у вигляді спеціального проекту. В ньому слід відобразити мету формування проекту, склад робіт по впровадженню системи та всі витрати, пов'язані з досягненням необхідних результатів, основні етапи

виконання проекту та строки їх завершення (за допомогою таблиць та сітьових графіків).

Головною складовою всіх фінансових операцій підприємства є грошові активи, які беруть участь в забезпеченні всіх видів господарської діяльності підприємства, зокрема, фінансових операцій. Основними елементами грошових активів підприємства є наступні (рис. 2.8).

Як відомо під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках в банку та депозити до запитання. В ринкових умовах не можна розпочати господарську діяльність без наявності грошових коштів та без їх постійного поповнення. Грошові кошти забезпечують проведення операцій [45].

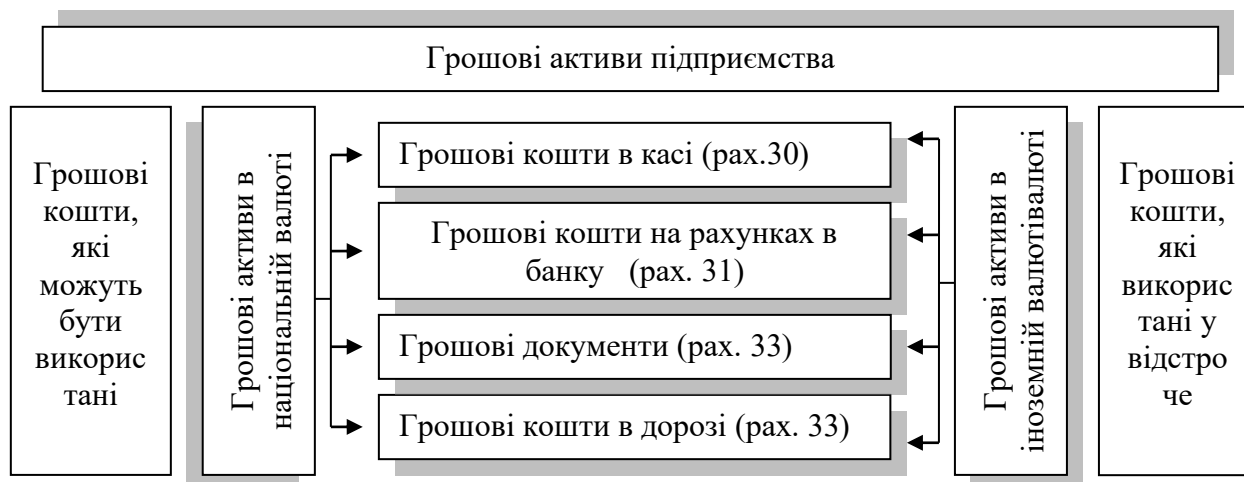


Рисунок 2.8 – Склад основних елементів грошових активів підприємства ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

В діяльності підприємства між вхідними і вихідними грошовими потоками завжди є тимчасовий розрив, тому підприємство повинно тримати вільні грошові кошти на поточному рахунку. Крім того, діяльність підприємства не має чітко визначеного характеру, тому вони необхідні для виконання непередбачених платежів.

Основні етапи обігу грошових коштів в ході виробничої діяльності підприємства наведені на рис. 2.9.

Операційний цикл характеризує загальний час, протягом якого

фінансові ресурси знаходяться в запасах і дебіторській заборгованості.

Фінансовий цикл – це час, протягом якого грошові кошти вилучені з обігу. Скорочення операційного і фінансового циклів в динаміці є позитивною тенденцією. При цьому операційний цикл може бути скорочений за рахунок прискорення виробничого процесу і оборотності дебіторської заборгованості, а також деякого зменшення періоду обороту кредиторської заборгованості.

Наявність на підприємстві грошових коштів іноді пов'язана з тим, наскільки його діяльність є прибутковою. Але такий зв'язок не завжди є очевидним. Підприємство може бути прибутковим за даними обліку і одночасно не мати грошових коштів. Наприклад, продукція відвантажена покупцю, дохід в обліку відображено, але грошові кошти від покупців ще не одержано.

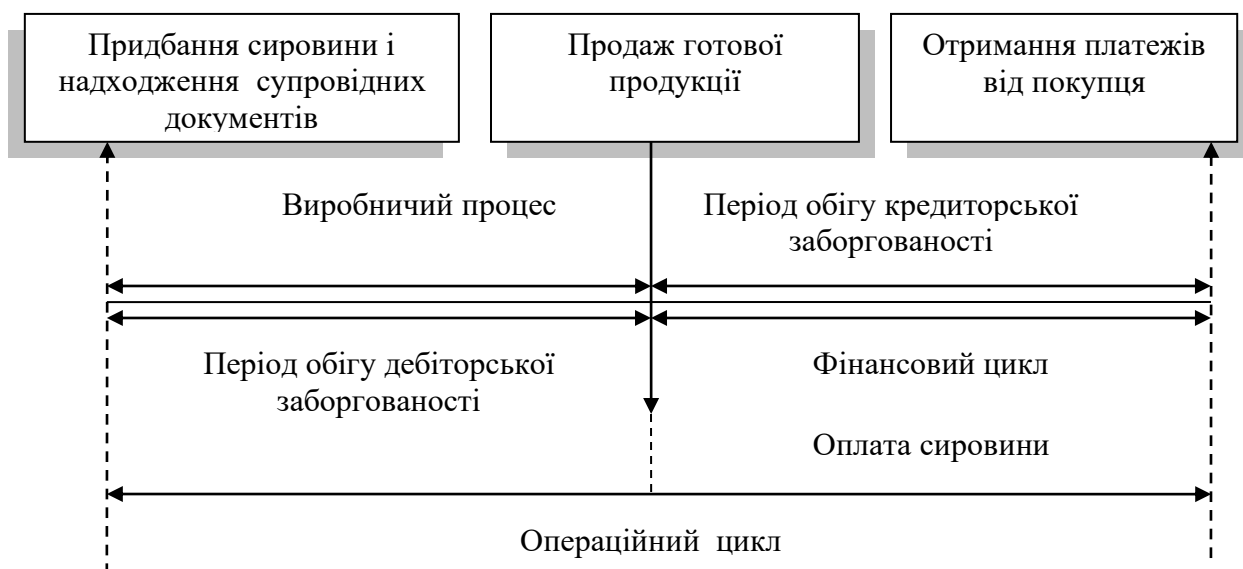


Рисунок 2.9 – Етапи обігу грошових коштів на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Як правило, дефіцит грошових коштів виникає з наступних причин: зменшення розмірів продажу продукції або якогось її виду; зменшення рентабельності виробництва; несвоєчасного отримання оплати за доставлену продукцію від покупців; значного збільшення витрат на закупівлю сировини і

матеріалів; незапланованих платежів податків чи внесків до позабюджетних фондів; необхідності сплати штрафних санкцій тощо.

Збільшення грошових коштів в активах підприємства може відбутись з наступних причин: збільшення обсягу продажу; підвищення цін на продукцію; незапланованого отримання заборгованості від покупців; зменшення обсягів закупівлі сировини і матеріалів; зменшення розмірів податкових платежів; отримання відстрочки по сплаті заборгованості постачальнику тощо.

Управління грошовими потоками підприємства характеризує основні функції регулювання грошових коштів, які повинні здійснюватись різними прийомами, способами. На сьогодні цю роботу на підприємстві ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» виконує головний бухгалтер. Для прискорення обороту грошових коштів не можна обмежитись різними заходами. Необхідними є системи заходів використання прогресивних форм і методів, які забезпечують раціональну організацію руху грошових коштів на всіх стадіях і етапах кругообігу. Управління грошовими активами полягає в оптимізації їх загального середнього поточного залишку з позиції забезпечення постійної платоспроможності підприємства і передбачає виконання наступних завдань (рис. 2.10).

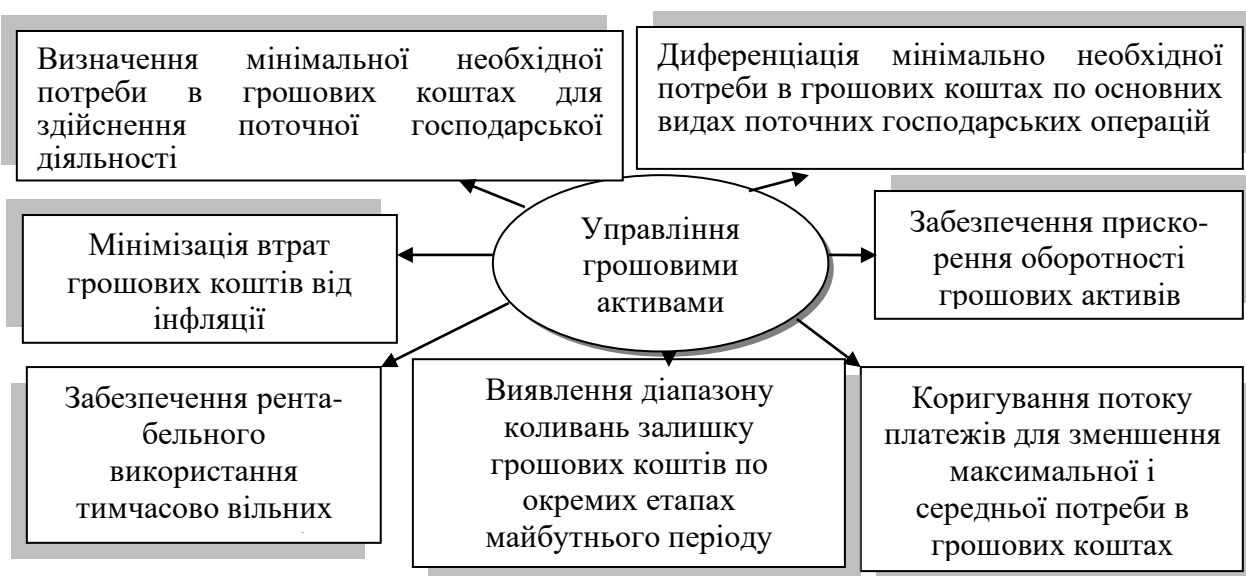


Рисунок 2.10 – Основні завдання управління грошовими коштами підприємства

При вирішенні управлінських завдань повинні бути дотримані системний і ситуаційний підходи.

Системний підхід – всі дії, рух грошових коштів розглядається у взаємозв'язку, а наслідки кожного враховуються для вирішення наступних завдань. Ситуаційний підхід – передбачає в кожному окремому випадку вихід із ситуацій, що склались на даний момент.

Визначення мінімальної необхідної потреби в грошових коштах для здійснення поточної господарської діяльності базується на розрахунку грошових потоків по поточних господарських операціях, які відбуваються на підприємстві.

Виявлення діапазону коливань залишку грошових коштів по окремих етапах майбутнього періоду здійснюється по підсумкових показниках плану надходжень і витрачань грошових коштів в розрізі окремих місяців (кварталів, декад, років). При цьому не менш важливим є значення мінімального, максимального та середнього залишку грошових потоків.

Коригування потоку платежів для зменшення максимальної і середньої потреби в грошових коштах відбувається в два етапи:

1) регулюються декадні строки витрачання грошових коштів (при ув'язці їх з надходженням) для мінімізації залишків грошових коштів в межах кожного місяця (кварталу);

2) оптимізується розмір середнього залишку грошових активів з врахуванням передбаченого резервного запасу цих активів.

Забезпечення прискорення оборотності грошових активів полягає у пошуку резервів такого прискорення. Основними з цих резервів є: 1) прискорення інкасації грошових коштів, при якому скорочується залишок грошових активів в касі; 2) скорочення розрахунків готівкою, оскільки готівка збільшує залишок грошових коштів в касі і скорочує строк користування власними грошовими активами на період проходження платіжних документів постачальників; 3) скорочення обсягу розрахунків з постачальниками акредитивом і чеками, так як вони вилучаються на

тривалий період і потребують резервування їх на спеціальних рахунках в банках.

Забезпечення рентабельного використання тимчасово вільних грошових коштів проводиться за наступними заходами: 1) узгодження з банком умов поточного зберігання залишку грошових коштів з виплатою депозитного відсотку; 2) використання короткострокових грошових інструментів (в першу чергу, депозитних вкладень в банках) для тимчасового зберігання вільних грошових активів; 3) використання короткострокових фондів інструментів для розміщення резерву грошових активів (облігацій, векселів тощо), але за умови їх ліквідності на фондовому ринку.

Мінімізацію втрат грошових коштів від інфляції шляхом проти інфляційного захисту краще проводити окремо по: 1) національній валюті – забезпечує, якщо норма рентабельності по використаному часовому вільному їх залишку не нижче темпу інфляції; 2) іноземній валюті – забезпечується вибором відповідної валюти.

При розгляді основних принципів управління грошовими коштами можна виділити наступні етапи: аналіз руху грошових коштів; планування грошових потоків; визначення оптимального рівня грошових коштів.

Аналіз руху грошових коштів проводиться за даними звітного періоду. Аналіз руху грошових коштів виявляє розбіжності між величиною грошових потоків підприємства звітного періоду і отриманим за цей період прибутком. При цьому аналіз проводиться по таких напрямках: поточна (основна), інвестиційна, фінансова діяльності та інші операції з грошовими коштами. Тобто виділяються всі операції, які так чи інакше пов'язані з рухом грошових коштів. Це можна зробити шляхом: 1) аналізу оборотів грошових коштів:

а) по рахунку 30 «Каса» (призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в національній та іноземній валюті в касі підприємства) в розрізі центрів відповідальності: за кожною операційною касою чи касиром, а також за видами валют. Схема обліку касових операцій наведена на рис. 2.11.

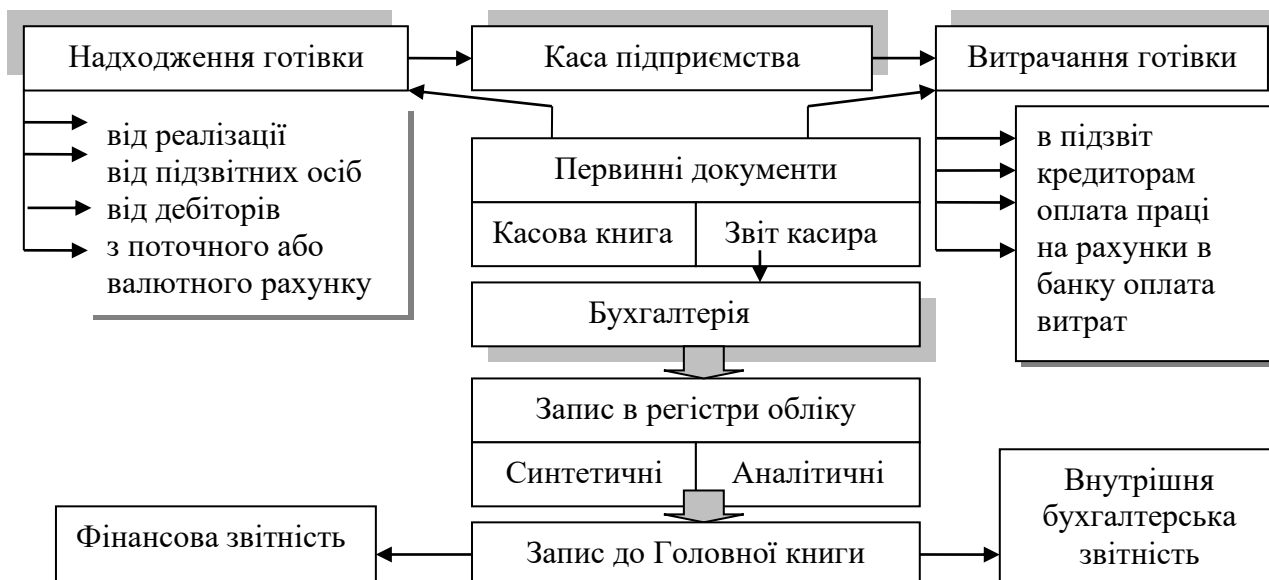


Рисунок 2.11 – Схема бухгалтерського обліку касових операцій на підприємстві

б) по рахунку 31 «Рахунки в банках» (призначений для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках в банку і які можуть бути використані для поточних операцій). Схема обліку коштів на поточному рахунку наведена на рис. 2.12.

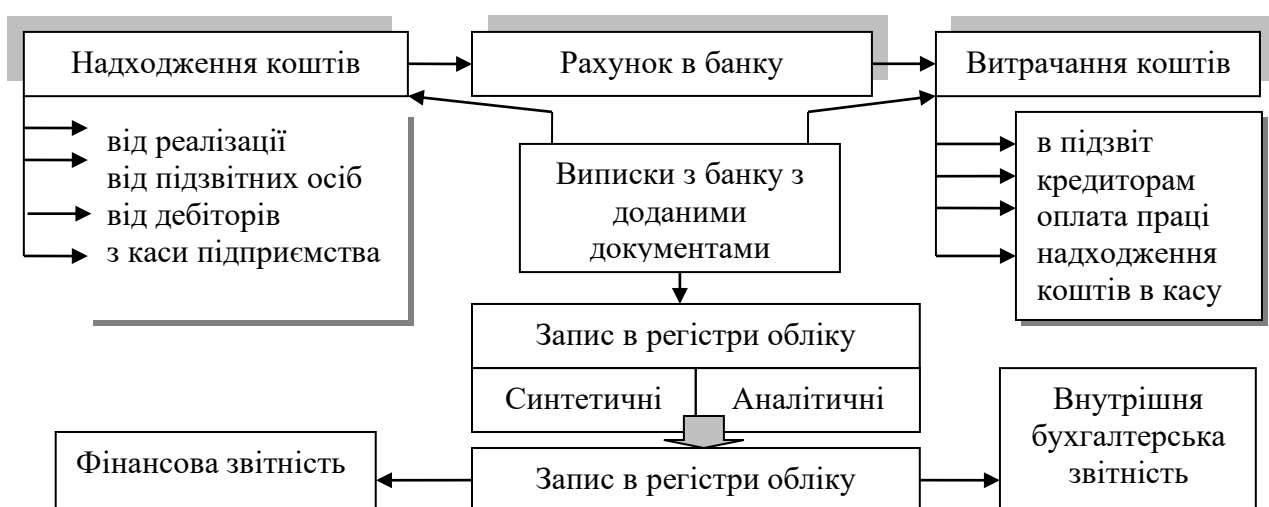


Рисунок 2.12 – Загальна схема бухгалтерського обліку коштів на поточному рахунку

в) по рахунку 33 «Інші кошти» (призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), та про кошти в дорозі) в розрізі видів грошових документів;

2) прямий метод, за яким обчислюється отримання грошових коштів (виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), аванси отримані) та їх витрачання (оплата рахунків постачальників, повернення отриманих короткострокових позик). Вихідним елементом є виручка від реалізації.

Метод передбачає перевірку дебетових та кредитових сторін рахунків, призначених для обліку руху грошових коштів (всі вони формуються в Головній книзі) та класифікацію цих операцій відповідно до видів діяльності, якими займається підприємство;

3) непрямий метод, який ґрунтується на ідентифікації і обліку операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів, і наступному коригуванню чистого прибутку. Вихідним елементом є прибуток. Планування грошових коштів здійснює бухгалтер, який обчислює можливі джерела надходження і витрачання грошових коштів.

Головною метою розробки планів є синхронність надходжень та витрачань грошових коштів, а також прискорення обороту грошей.

Планування руху грошових коштів характеризується деталізацією всіх завдань по сферах діяльності, видах платежів, джерелах грошових надходжень, конкретизацією по часу (планування може здійснюватись на рік, квартал, декаду, декілька днів тощо).

На сьогодні більшість підприємств не планують рух грошових коштів, що призводить до постійної незбалансованості надходжень і витрачань грошових коштів, а саме до:

– надлишкового придбання сировини, матеріалів та інших запасів, що призводить до збільшення обсягу платежів, не забезпечених джерелами їх

покриття, і одночасно – до «заморожування» грошей;

– нераціонального розподілу нематеріальних витрат в часі, однією з причин якого є їх нагромадження в окремих періодах без належної ув'язки з надходженнями грошових коштів;

– пасивної політики по відношенню до своїх боржників, тобто не вживаються відповідні заходи по скороченню простроченої заборгованості, майже не використовуються більш прогресивні форми розрахунків;

– невмілого маневрування грошовими потоками для скорочення касових розривів між надходженнями і витрачаннями в коротких проміжках часу;

– недостатньо ефективного використання тимчасово вільних коштів.

Планування грошових коштів може відбуватись в декілька етапів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Етапи планування грошових коштів підприємства

№ етапу	Мета етапу	Зміст етапу
1	Розрахунок обсягу очікуваних грошових надходжень	Основним джерелом надходження грошових коштів є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), дані про яку містяться в укладених договорах, контрактах з покупцями, замовниками. При визначенні обсягу і строку таких надходжень слід брати до уваги форми розрахунків, терміни оплати рахунків та ін. Іншими надходженнями можуть бути доходи від операцій з цінними паперами, продажу надлишкових цінностей, виконання інвестиційних проектів тощо.
2	Розрахунок обсягу очікуваних грошових витрачань	Основним елементом цього розрахунку є розмір платежів по основних статтях витрат, для визначення якого використовуються первинні документи. При обґрунтуванні відповідної статті до уваги беруться обсяги виробництва продукції, норми витрат на її виготовлення, планові ціни на придбання запасів. В договорах про заключні поставки можна отримати інформацію про строки і розміри оплати. Тут передбачається розмір витрат на заробітну плату, оплату податків та інших відрахувань до бюджету тощо.
3	Збалансування надходжень та витрачань грошових коштів	Цей етап є логічним продовження попередніх двох етапів, на якому розраховують чистий грошовий потік шляхом порівняння прогнозних грошових надходжень та витрачань
4	Розрахунок потреби в короткостроковому фінансуванні	Розраховується розмір короткострокової банківської позики, необхідної для забезпечення розрахованого грошового потоку, визначеного на етапі. При цьому бажано врахувати мінімум грошових коштів на поточному рахунку для страхового запасу, а також для можливих не запланованих заздалегідь, інвестицій

Визначення оптимального залишку грошових коштів в касі та на поточному рахунку бухгалтер здійснює для того, щоб мати базовий запас грошових коштів для: 1) проведення поточних розрахунків; 2) покриття непередбачених прогнозом витрат; 3) забезпечення можливого або запланованого розширення діяльності підприємства. Для цього необхідно оцінити загальний обсяг грошових коштів та їх еквівалентів; визначити частку грошових коштів, які потрібно мати на поточному рахунку, та вкласти в цінні папери.

Для планування потреби в грошових коштах на майбутні періоди складається звіт про рух грошових коштів. Він може складатись прямим (на основі первинних облікових документів), чи непрямим методами (на основі даних звітності, зокрема, Звіту про фінансові результати). В останньому випадку звіт використовується лише для експрес-аналізу фінансового стану підприємства і не містить всіх даних, необхідних для оперативного управління підприємством.

Складання звіту про рух грошових коштів не залежить від термінів подання бухгалтерських балансів (тобто він може складатись так часто, як це необхідно), і може проводитись будь-якою періодичністю, необхідною для даного підприємства, наприклад, після кожної здійсненої операції; кожен день; кожен тиждень; в кінці місяця тощо.

В більшості випадків звіт про рух грошових коштів може складатись за даними реєстрів аналітичного обліку, на підставі яких здійснюються записи до Головної книги, журналів чи інших реєстрів синтетичного обліку.

Звіти про рух грошових коштів складаються безпосередньо в бухгалтерії. Це пов'язано з тим, що всі документи, пов'язані з рухом грошових коштів, надходять до бухгалтерії і за існуючим порядком ведення бухгалтерського обліку не можуть бути передані в інші підрозділи підприємства.

Кожен день бухгалтер обробляє банківські документи (визначає джерела надходження і витрачання грошових коштів, перевіряє правильність

складання первинних документів, проставляє кореспонденцію рахунків), а в кінці заносить в бланк звіту про рух грошових коштів відомості про надходження і виплату грошей за день (на основі виписок банку, звітів касира, а при великій кількості операцій – групувальних відомостей).

Отже, Звіт про рух грошових коштів надає керівництву підприємства оперативну і достовірну інформацію, яка реально відображає результати його повсякденної, в тому числі і фінансової, діяльності на найближчий час. Така звітність призначена для внутрішнього використання, прийняття рішення керівництвом підприємства. Характерною рисою внутрішньої бухгалтерської звітності є те, що вона практично завжди надається в порівняльній аналітичній формі, тобто містить поточні та історичні дані, а також прогнозні дані, необхідні для того, щоб проаналізувати перспективи і динаміку бізнесу, зробити відповідні висновки.[9]

В процесі фінансово–господарської діяльності у підприємства постійно виникає потреба в проведенні розрахунків зі своїми контрагентами, бюджетом, податковими органами. Відвантажуючи виготовлену продукцію, підприємство, як правило, не отримує оплату одразу, тобто воно кредитує покупця. Тому протягом періоду від моменту відвантаження продукції до моменту надходження платежу засоби підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Управління дебіторською заборгованістю – суттєвий елемент системи бухгалтерського управлінського обліку. Специфічний характер завдань управління дебіторською заборгованістю знаходить відповідне відображення в організаційній системі, яка передбачає аналіз виробничо–фінансової діяльності підприємства, господарське планування, продаж і контроль за реалізацією товарів (робіт, послуг).

Управління дебіторською заборгованістю також передбачає контроль за оборотністю коштів в розрахунках. Прискорення оборотності в динаміці розглядається як позитивна тенденція.

Отже, управління дебіторською заборгованістю передбачає визначення наступних основних моментів.

По-перше – визначення середнього розміру фінансових активів, які знаходяться у формі дебіторської заборгованості, їх питомої ваги в загальній сумі оборотних активів підприємства.

По-друге – визначення середнього періоду інкасації дебіторської заборгованості в днях.

По-третє – поділ дебіторської заборгованості за окремими її видами та строками погашення.

Основними завданнями управління дебіторською заборгованістю є:

- систематизація і аналіз інформації про покупців, замовників та інших дебіторів підприємства;

- моніторинг заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, забезпеченими векселями;

- контроль за заборгованістю, строк сплати по якій ще не настав, а також заборгованістю, не сплаченою в строк;

- розрахунок прогностичного розміру резерву сумнівних боргів.

Для визначення характеру, причин і терміну виникнення дебіторської заборгованості потрібно використовувати матеріали аналітичного обліку:

- по рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» (призначений для обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, забезпеченими векселями). Аналітичний облік ведеться за заборгованістю кожного покупця та замовника, забезпечену векселями;

- по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (призначений для обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи та надані послуги). Аналітичний облік ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком. Дані аналітичного обліку забезпечують

отримання даних про заборгованість, строк сплати по якій ще не настав, а також заборгованість, не сплачену в строк;

– по рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (призначений для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, відшкодуванням завданих збитків, позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями, строк сплати яких припадає на поточний або наступний звітний рік).

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, видом заборгованості, терміном її виникнення та погашення. Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться за кожною підзвітною особою; за позиками членам кредитних спілок – за кожним членом спілки; з працівниками – за кожним працівником.

Чинне податкове законодавство виділяє чотири основні причини виникнення безнадійної заборгованості: закінчення строку позовної давності, недостатність майна боржника для погашення боргу перед кредитором, дія форс–мажору, смерть або позбавлення волі фізичних осіб–боржників.

Аналіз термінів заборгованості забезпечує керівництво корисною інформацією щодо можливих втрат внаслідок неоплачених рахунків, якщо підприємства використовують її з метою визначення сум, по очікуваних витратах на безнадійну заборгованість.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за термінами її непогашенім з встановленням коефіцієнту сумнівності для кожної групи.

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Аналітичний облік по цьому рахунку ведеться в розрізі боржників або за строками непогашення дебіторської заборгованості в залежності від того, за яким методом здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів [13].

2.3 Управлінський облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань

На організацію ефективної діяльності на підприємстві впливають не тільки зміст основних фондів, а також й фінансова структура інвестованого капіталу в активи. Капітал трактують, як вартість яка інвестується в діяльність підприємства з цілю вилучення прибутку. Зазначимо, що капітал в свою чергу дозволяє зменшити фінансові витрати, що виникають при його формуванні. Процес управління власним капіталом включає основний процес поточної діяльності де відбуваються безперервні зміни, що пов'язані зі збільшенням або зменшенням як його загальної величини, так і його окремих складових. Основною метою визначення потреби в капіталі є забезпечення залучення необхідних фінансових ресурсів для формування активів підприємства.

Зазначимо, що за функціональною характеристикою поділяють капітал на основний та оборотний. Також капітал характеризують за джерелами засобів: власний капітал та позиковий капітал. Власний капітал трактують, як сукупність засобів, які належать власникам підприємства на правах власності, та приймають участь у процесі виробництва і приносять прибуток в будь-якій формі. Також зауважимо, що саме власний капітал є основною частиною активів, що після вирахування його зобов'язань залишається, та включає додатково статутний капітал, додатковий та резервний капітал, й нерозподілений прибуток [46].

Як зазначили вище, статутний капітал включається до змісту власного капіталу, та є єдиним джерелом фінансування в момент створення організації. Даний капітал виступає в якості початкової суми засобів засновників, які необхідні для належної організації функціонування підприємства, та відображає право на ведення власної діяльності яка зазначена за допомогою статуту підприємства.

Зауважимо, що на момент реєстрації підприємства власники мають

можливість в якості статутного капіталу вносити будь-які види майна, тобто у вигляді основних фондів (матеріальних та нематеріальних активів), поточних оборотних активів. В ході здійснення підприємницької діяльності підприємство залучає до обігу позикові засоби з метою придбання додаткового майна. Необхідно враховувати, що активи статутного капіталу мають можливість вибувати з обігу підприємства в наслідок зносу, виробничого використання тощо. Тобто потрібно зауважити, що матеріальній базі статутного капіталу притаманне оновлення.

За показниками фінансової звітності існує можливість визначити лише вартісне співвідношення статутного капіталу з довгостроково використовуваними, нематеріальними або поточними оборотними активами.

До власного капіталу також входить додатковий капітал, який включає суму дооцінки основних фондів, об'єктів капітального будівництва та інших матеріальних об'єктів майна підприємства з терміном корисного використання більше року, що проводиться у встановленому порядку, а також суму, отриману понад номінальної вартості розміщених акцій (емісійний дохід акціонерного товариства). Додатковий капітал може формуватись штучно в частині дооцінки необоротних активів. Також зауважимо, що напрями використання джерел засобів додаткового капіталу включають: погашення вартості необоротних активів в результаті їх переоцінки; збільшення статутного капіталу; перерозподіл між учасниками підприємства.

Резервний капітал традиційно створюється в обов'язковому порядку для найбільш ризикових видів діяльності і організаційно-правових форм власності.

Створення резервів на підприємстві передбачає забезпечення додаткових заходів захисту від наслідків збитків. Зазначимо, що саме створення резервного капіталу відбувається шляхом відрахувань обов'язкових щорічних сум у вигляді встановленого розміру, так як саме поповнення резервного капіталу є основною частиною фінансової роботи

організації.

Нерозподілений прибуток (або непокриті збитки) відображають саме інформацію про наявність і рух сум нерозподіленого прибутку або непокритого збитку підприємства. Згідно до статуту підприємства частина прибутку за рік може бути спрямована на виплату доходів засновникам підприємства, покриття збитків минулих років та ін. Сума залишку за прибутком після виплати доходів являє собою реінвестування прибутку в активи підприємства.

При організації управління власним капіталом на початковому етапі заснування нового підприємства вказується частка засновників в сукупному капіталі та її отримання у формі оборотних активів, грошових коштів, нематеріальних активів [18].

Джерелами інформації для управління власним капіталом є дані аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунків класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Всі операції, пов'язані з формуванням, змінами, ліквідацією статутного капіталу, відображаються на рахунку 40 «Статутний капітал». Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу по кожному засновнику, учаснику, акціонеру. За даними цього рахунку управлінцям може бути надана інформація про: додаткові вкладення засновників, збільшення або зменшення номінальної вартості випущених акцій, вилучення власного капіталу, анулювання акцій, обмін облігацій на акції підприємства тощо.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал». Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. За даними цього рахунку управлінцям може бути надана інформація про розмір заборгованості засновників та величину її погашення.

На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться облік вилученого

капіталу у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв). За даними цього рахунку управлінцям може бути надана інформація про: фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, анульовані або перепродані акції (частки) підприємства.

Для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами призначений рахунок 41 «Пайовий капітал». Аналітичний облік по рахунку 41 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

Для обліку сум, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів та вартості необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інших видів додаткового капіталу передбачений рахунок 42 «Додатковий капітал». За даними цього рахунку управлінцям може бути надана інформація про різницю між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій, суму дооцінки (уцінки) активів підприємства, вартість безоплатно одержаних необоротних активів, інші види додаткового капіталу сформовані на підприємстві.

Інформація про формування і використання фінансових результатів господарської діяльності підприємства узагальнюється на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На ньому ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За даними цього рахунку управлінцям може бути надана інформація про: наявність та рух нерозподіленого прибутку підприємства, списання непокритих збитків за рахунок нерозподіленого прибутку, величину розподіленого між власниками

прибутку.

Також, дуже важливим є управлінський облік зобов'язань. Під поняттям «забезпечення» слід розуміти зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства що втілюють в собі економічні вигоди.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання. Непередбачені зобов'язання – це зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтвержене лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат для покриття яких воно було створене, а саме на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, а також на виплату у будівництві премій за введення об'єктів в експлуатацію; на будівництво тимчасових (титульних) будівель і споруд; на списання товарів в розмірах норм природного убутку; на гарантійний ремонт реалізованої продукції (робіт, об'єктів); на покриття передбачених витрат, пов'язаних із скороченням виробництва, консервацією виробничих потужностей і виплатою вихідних доплат звільненим працівникам; на покриття витрат, пов'язаних із консервацією і утриманням машин і механізмів сезонного використання тощо.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій

зобов'язання, погашення якого, ймовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути визначена розрахункове. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

З даних управлінського обліку можна отримати інформацію про: залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; суму забезпечення, що використана протягом звітного періоду, невикористану суму забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

З метою правильного формування показників собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство може створити наступні резерви (табл. 2.7)

На підприємстві можуть також створюватись фонди цільового фінансування та цільових надходжень за рахунок асигнувань з бюджету, внесків батьків, плати за навчання, прибутку, що залишається в розпорядженні, коштів, отриманих від інших підприємств тощо. Ці кошти використовуються підприємством на суворо визначені цілі: утримання дитячих садків, підготовку кадрів, науково–дослідні роботи, що мають народногосподарське значення тощо.

Завдяки даним управлінського обліку можна отримати інформацію для прийняття управлінських рішень щодо розмірів надходження, дотримання порядку витрачання коштів цільового фінансування і цільових надходжень згідно з встановленими кошторисами, забезпечення цільового використання коштів фонду, оскільки у разі нецільового використання таких коштів

відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

Таблиця 2.7 – Резерви, які можуть створюватися на підприємстві

№ з/п	Резерв	Рахунок для обліку резерву	Інформація, яку може отримати управлінець
1	На майбутню оплату відпусток працівникам	471 «Забезпечення виплат відпусток»	Дані про розмір резервів на майбутню оплату відпусток, який створюється щомісячно, а також про величину обов'язкових відрахувань від забезпечення виплат відпусток
2	На додаткове пенсійне забезпечення	472 «Додаткове пенсійне забезпечення»	Дані про розмір коштів, сформованих для реалізації програми пенсійного забезпечення
3	На проведення гарантійних ремонтів проданої продукції	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	Дані про рух та залишки коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, предметів прокату
4	На покриття майбутніх витрат по ремонту предметів прокату	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	
5	На покриття виробничих витрат з підготовчих робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	Дані про розмір коштів, сформованих на покриття цих витрат

Не менш важливим з точки зору управлінського обліку є те, коли кошти, отримані в поповнення цих фондів визнаються доходами. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Тобто якщо підприємству надходять цільові кошти, це не означає, що ці кошти відразу ж будуть включені в рахунки доходів. При застосуванні такого принципу бухгалтерського обліку, як відповідність доходів і витрат, вилучені кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому здійснені витрати,

пов'язані із цим цільовим фінансуванням [36].

До довгострокових зобов'язань відносяться довгострокові (строком більше 1 року) позики банків, облігації та векселі, видані підприємством. Перевагою фінансування за рахунок довгострокових джерел є небажання власників збільшити кількість акціонерів, а також відносно нижча собівартість кредиту в порівнянні з вартістю акціонерного капіталу, яка виражається в ефекті фінансового важеля. Використання та повернення цих кредитів потребує суворого контролю за їх станом та рухом, а для цього необхідні детальні дані по кожній позиції, про їх суму, строки повернення, нараховані проценти за користування. Для аналізу ефективності довгострокових кредитів потрібні відомості про конкретні напрямки їх використання, про витрачені суми на кожен напрям, про очікувану економічну ефективність, про окупність довгострокових вкладень.

Довгострокові облігації випускаються на строк більше одного року і є додатковим джерелом залучених засобів для фінансування діяльності підприємства. Облігації відображаються в обліку за вартістю майбутніх надходжень. Якщо ця вартість більша номінальної вартості облігацій, то остання продається з премією, якщо ж менша, то при продажу облігації виникає знижка до її номінальної вартості. Як премія, так і знижка повинні бути поступово списані (амортизовані) протягом строку довгострокової заборгованості.

Складні операції з виникнення, погашення, продажу або переуступки довгострокових зобов'язань неможливі без точного та динамічного обліку всіх ситуацій, що виникають за такими боргами. Джерелом інформації для управління довгостроковим залученим капіталом є дані аналітичного обліку по рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання».

Інформація для управлінців по розрахунках за довгостроковими позиками банку та залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, формується на підставі даних по рахунку 50 «Довгострокові позики». Детальні розрізи аналітики та відкриті до рахунку

субрахунки дають можливість сформувати інформацію про суми в національній та іноземній валюті: довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит, відстроченої заборгованості банкам за кредит, який пролонговано, довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків).

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана» в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення (рис. 2.13).

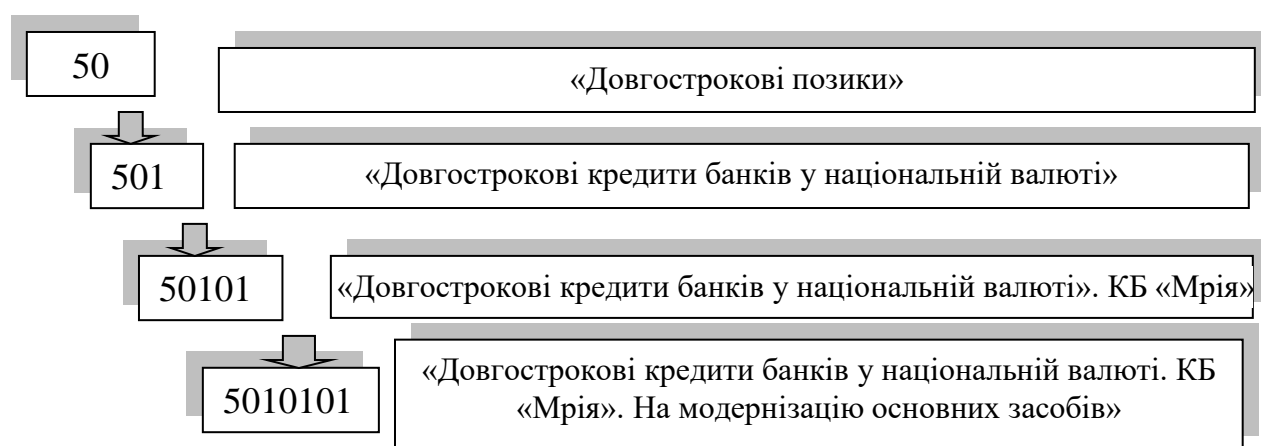


Рисунок 2.13 – Організація аналітичного обліку по рахунку 50 «Довгострокові позики» на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

За даними рахунків аналітичного обліку, відкритих до рахунку 50 «Довгострокові позики» можна сформувати внутрішній бухгалтерський звіт, в якому відобразити розміри позик, термін їх погашення, розмір відсотків, сплачених за позики, з яких джерел було погашено ці позики та будь-яку іншу інформацію на вимогу внутрішнього користувача облікової інформації.

Для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу призначений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями». За даними цього рахунку внутрішнім користувачам може бути надана інформація щодо суми боргових зобов'язань за номінальною

вартістю облігацій, погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій, сум премій за випущеними облігаціями, погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями, сум дисконту за випущеними облігаціями, списання нарахованих сум. Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

На підставі договорів з оренди, актів приймання-передачі основних засобів, а також облікових даних по рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» можна сформулювати звітність про суму нарахованої заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, термін її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання в розрізі орендодавців та об'єктів орендованих необоротних активів.

В управлінні оборотним капіталом важлива роль короткострокових зобов'язань. Це зобов'язання, які забезпечуються оборотними активами або погашаються новими короткостроковими зобов'язаннями.

Довгострокові зобов'язання переходять до групи короткострокових з наступних причин:

- підприємство вирішило погасити їх за рахунок оборотних засобів;
- строк платежу настав в даному звітному періоді і не може бути продовженим;
- кредитор достроково вимагає повернення боргу з певних причин

Важливим напрямом управління кредиторською заборгованістю є значення джерел погашення короткострокових фінансових зобов'язань підприємства. При цьому здійснюється порівняння величини короткострокових зобов'язань з сумою виручки від можливих видів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Подальшим напрямом управління є деталізація кредиторської заборгованості, яка є у підприємства, за видами, сумами, строками платежу і конкретними кредиторами з метою встановлення пріоритету та послідовності погашення боргових зобов'язань. Для цього потрібно використовувати дані аналітичного обліку за відповідними бухгалтерськими рахунками.

Кредиторську заборгованість доцільно класифікувати та групувати за термінами погашення на ту дату, яка є нормально–допустимою (за якою термін сплати ще не настав), і ту, яка є вже простроченою в відрізках часу 1-30 днів, 30-60 днів, 60-90 днів та більше 90 днів. Таке групування дає можливість обґрунтовано планувати забезпеченість ресурсами та графіки погашення зобов'язань та розраховувати суми можливих штрафних санкцій за прострочення платежів за боргами.

Визначення ефективності використання в обігу підприємства залучених та позикових капіталів є важливим об'єктом управління кредиторською заборгованістю. Для цього потрібно проводити порівняння прибутку і оборотів по рахунках кредиторської заборгованості, зважаючи на можливий різний час отримання і погашення кредитів і фактичне вилучення прибутку в результаті використання коштів кредиторів. При визначенні ефективності використання в обігу підприємства залучених та позикових капіталів використовується інформація, яка сформована в межах оперативного обліку, так і по мірі формування прибутку, отримання і погашення короткострокової кредиторської фінансової заборгованості.

Наступним важливим напрямом управління фінансовим станом підприємства є вивчення стану короткострокових розрахунків з кредиторами (без розрахунків за короткостроковими кредитами і позиками) і оцінка забезпечення поточних боргових зобов'язань засобами погашення. При цьому здійснюється вивчення складу і структури мобільних платіжних засобів короткострокових фінансових зобов'язань перед кредиторами, які можуть бути джерелами швидкого реального погашення кредиторської заборгованості. В якості мобільних джерел погашення короткострокових боргових зобов'язань виступають суми грошових засобів, короткострокові фінансові вкладення, а також надійні види дебіторської заборгованості.

Певний інтерес викликає порівняння абсолютних сум платіжних ресурсів та фінансових зобов'язань за розрахунками з кредиторами (крім розрахунків за кредитами та позиками). Причому зближення платіжних

ресурсів і фінансових зобов'язань багато в чому здійснюється за рахунок дебіторської заборгованості і, таким чином, прискорення надходження платіжних засобів від покупців та замовників завжди є важливим резервом підвищення фінансової стійкості підприємства.

Для оперативної оцінки фінансової стійкості підприємства в короткостроковому режимі управління більш доцільно застосовувати співвідношення не всієї, а лише поточної короткострокової кредиторської і дебіторської заборгованості.

Інформацію про наявність короткострокових зобов'язань отримують з даних аналітичного обліку по рахунках класу 6 «Поточні зобов'язання». Облікова інформація для управління зобов'язаннями повинна бути оперативною, фіксувати з максимальною швидкістю всі зміни в динаміці зобов'язань, і тим самим забезпечувати стійкість фінансового стану підприємства та його платоспроможність.

Для управління розміром отриманих короткострокових позик в національній та іноземній валюті та строком їх погашення використовуються облікові дані, сформовані за даними рахунку 60 «Короткострокові позики». Кредити банків прямо не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тому вони класифікуються як поточні зобов'язання тільки за умови їх погашення протягом 12 місяців з дати балансу.

Інформація про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу формується за даними рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». З точки зору управлінського обліку цікавими є питання щодо частини довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, погашення поточної заборгованості, її списання. Ця інформація повинна бути сформована за кредиторами та видами заборгованості.

Управлінський облік короткострокових векселів виданих полягає в

тому, щоб надавати інформацію внутрішнім користувачам про кожен вид векселів та строки їх погашення. Ця інформація, в більш загальному вигляді формується на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані», на якому ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Для забезпечення чіткого контролю своєчасності розрахунків з постачальниками та підрядниками по кожній поставці товарів (робіт, послуг) використовуються дані управлінського обліку, сформовані на підставі аналітичних рахунків, відкритих до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» в розрізі постачальників та підрядників, в розрізі кожного документу (рахунку) на сплату, за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення та зберігання вантажу. Аналітичний облік розрахунків по імпорتنих операціях можна здійснювати в розрізі країн, а всередині їх – в розрізі постачальників або номерів контрактів.

Для управлінського обліку важливим є відображення внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загально управлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків. Для отримання цієї та іншої інформації, щодо одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи використовуються дані аналітичних рахунків, відкритих до рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» в розрізі підприємств, організацій, установ та фізичних осіб, з якими здійснюються розрахунки.

Управлінський облік витрат на оплату праці ведеться з метою надання

інформації керівництву підприємства про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до необлікового складу підприємства.

Кожне підприємство повинне з максимальною точністю знати розміри своїх витрат на робочу силу. Причому визначення загальної величини витрат є досить складною справою, так як вони складаються з багатьох статей, які не завжди, на перший погляд, пов'язані з наймом робочої сили. Для нормального виконання функцій управління кадрами підприємства, організації праці та її оплати необхідна відповідна інформація, яка забезпечується системою управлінського обліку. Джерелами управлінської інформації з питань оплати праці є рахунок 81 «Витрати на оплату праці» і 66 «Розрахунки з оплати праці». Розглянемо стандартну схему управлінського обліку витрат на оплату праці (див. рис. 2.14).

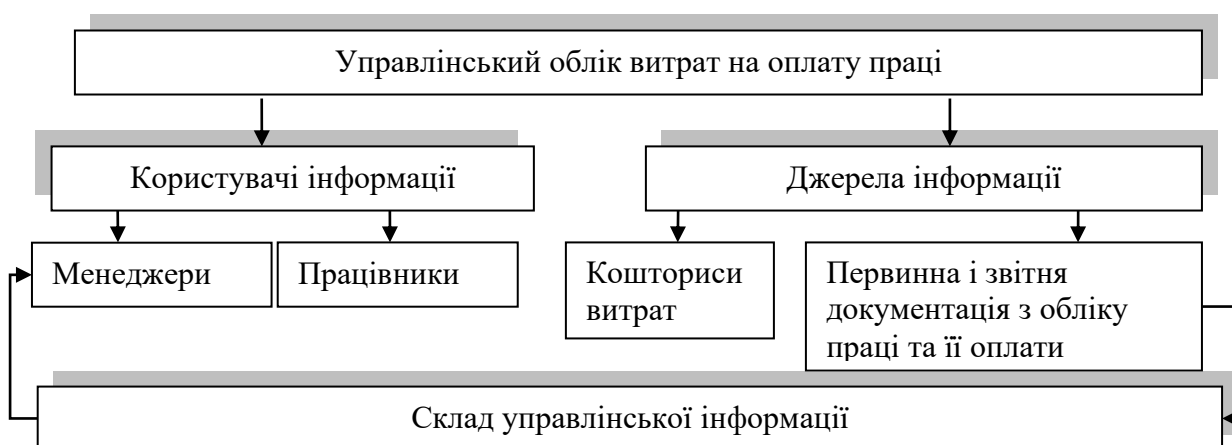


Рисунок 2.14 – Організація управлінського обліку витрат на оплату праці

За міжнародними нормами і стандартами заробітна плата входить до складу витрат на робочу силу і є лише частиною фактичних витрат, які несе роботодавець при використанні праці найманого працівника. Окрім заробітної плати, до складу витрат на робочу силу входять також: витрати підприємства на оплату житла працівників; витрати підприємства на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; податки, що належать до витрат на робочу силу; інші витрати на робочу

силу.

У зв'язку з цим склад управлінської інформації з обліку праці та її оплати необхідно доповнити даними про інші витрати на робочу силу, що мають місце на підприємстві.

У зарубіжній практиці в системі управлінського обліку для отримання більш детальної інформації про формування витрат на оплату праці широко застосовується облік витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що відображає витрати по окремих підрозділах підприємства і відповідальних особах. Запровадження обліку витрат за центрами витрат і центрами відповідальності у вітчизняну практику дасть змогу достатньо чітко конкретизувати відповідальність за використання трудових ресурсів, робочого часу, виконання норм виробітку, непродуктивні витрати, а також оцінити якісні характеристики кожного працівника, зокрема його старанність, ступінь відповідальності, особистий внесок у діяльність підприємства.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ТОВ «ТОРГІВЕЛЬНИЙ ДІМ «РОКСАНА»

3.1 Вдосконалення класифікації витрат підприємства для цілей управління

Зауважимо, що класифікація витрат потрібна для більш точного розрахунку собівартості продукції, а також для формування цінової політики, тобто саме для локальних затрат. Вагомий внесок несе класифікація витрат саме для процесу управління ними, а особливо для визначення калькуляції собівартості за різними потребами управління.

На підприємствах, що займаються виробничою діяльністю основними є витрати, що безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), адже саме дані витрат складають майже 90% формування собівартості продукції, що є найважливішим.

Відповідно від ступеня залежності від об'ємів діяльності витрати характеризують на змінні витрати, розмір яких змінюється пропорційно зміні об'ємів виробництва та постійні витрати, розмір яких не змінюється при зміні об'ємів виробництва.

Так як змінні витрати залежать від об'ємів виробництва, то й їх розмір на кожен одиницю продукції залишається незмінним.

Розподілення витрат на змінні та постійні є умовним поділом, так як змінні витрати на одиницю продукції змінюються в наслідок організаційно-технічних заходів, розмір постійних витрат змінюється при суттєвій зміні обсягу виробництва.

З даних висновків доречніше поділяти дані витрати на умовно-змінні й

умовно-постійні витрати.

Також витрат характеризують за складом на одноелементні й комплексні. До одноелементних витрат відносяться витрати що не розподіляються на різні складові, незважаючи від їх місця виникнення та цільового призначення (наприклад сировина та матеріали, паливно–мастильні матеріали, енергія, заробітна плата тощо). Комплексні витрати включають декілька економічних елементів, особливо статті загальновиробничих витрат до яких включаєть більша кількість економічних елементів.

Також витрати характеризують за способами включення до показника собівартості на прямі та непрямі [10].

До прямих витрат відносять витрати які виникають в процесі виробництва конкретного виду продукції й відповідно включаються відповідно до показника собівартості.

Пропонуємо за допомогою рис. 3.1 відобразити витрати, що відносяться до прямих матеріальних витрат.



Рисунок 3.1 – Склад прямих матеріальних витрат

До непрямих витрат відносять витрати на виробництво, які не відносяться до конкретного виду продукції й відповідно потребують додаткових налаштувань розподілу. Зауважимо, що саме непрямий розподіл витрат включає окремі неточні дані при визначенні собівартості продукції, з

чого впливає необхідність уваги при збільшенні питомої ваги прямих витрат [16].

Характеризують також витрати за доцільністю витрачання які поділяють на виправдані або доцільні витрати за конкретним видом виробництва. Непродуктивними є витрати, що виникають з причин, що відображають недоліки організації процесу виробництва та недоліки в технології виробництва. При ефективній організації технологій виробничого процесу всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

Витрати, що пов'язані з виробництвом продукції (наданням послуг) та їх реалізацією поточного періоду відносять до поточних витрат які відповідно є основною частиною виробничих витрат.

Витрати які виникають в процесі підготовки та організації процесу виробництва, резервуванням витрат на оплату відпусток й виплату одночасної винагороди за вислугу років називаються одноразовими витратами.

Управління витратами – це процес формування витрат відповідно до поставлених цілей для постійного контролю рівня витрат і та пошуку шляхів їх зниження. Процес управління витрат є динамічним та відповідно включає управлінські дії, метою яких повинно стати досягнення високих економічних результатів діяльності підприємства на основі організації ефективного використання його ресурсів і забезпечення оптимального рівня витрат.

Головною метою управління витратами підприємства є покращення стану конкурентоспроможності та ефективності діяльності за рахунок підвищення ефективності та доцільності формування витрат. Для отримання зазначеної головної мети можливо за рахунок побудови раціональної системи управління витратами на підприємстві, що в свою чергу повино організовуватись шляхом проведення аналізу витрат, збору детальної інформації про витрати та розробка й впровадження оптимальної методики аналізу. Організація процесу управління витратами є одним з важливих питань в діяльності керівників підприємства.

Зауважимо, що саме від рівня витрат й їх динаміки алежать отримані результати показників прибутку або збитків, як з окремими суб'єктами господарювання так й формування національного доходу держави.

З метою збереження належного рівня конкурентоспроможності на сучасному ринку в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний моніторинг та діагностику зовнішнього й внутрішнього середовища функціонування. Отримані дані використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції.

Класифікація витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат та потребує класифікації за такими напрямками: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та для контролю і регулювання.

Систематизувавши підходи вчених до класифікації витрат, вважаємо за доцільне запропонувати класифікацію витрат підприємства для потреб управління.

Дана класифікація витрат містить оптимальну кількість ознак у табл. 3.1, у тому числі ознаку контролю і регулювання.

Таблиця 3.1 – Запропонована класифікація витрат підприємства для потреб управління

Напрями класифікації	Види витрат
1. Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів	Вхідні, спожиті; витрати на продукцію, витрати періоду; основні, накладні; прямі, непрямі; одноелементні, комплексні.
2. Витрати для прийняття управлінських рішень і планування	Постійні, змінні; продуктивні, непродуктивні; релевантні, нерелевантні (безповоротні); середні, граничні.
3. Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання	Регульовані, нерегульовані; постійні, змінні; нормовані, ненормовані; ті, що плануються, ті, що не плануються

3.2 Методичні аспекти побудови інтегрованої системи загальновиробничих витрат

Для визначення ефективної діяльності підприємства одним з ключових факторів є використання та розробка облікової системи, яка виокремлює склад якісних характеристик та інструментів використання. Зазначимо, що саме виробничий облік на підприємстві є головною частиною формування бухгалтерського обліку. Основні процеси самостійного виробничого обліку відповідно пов'язані з виробництвом продукції й її збутом на підприємстві.

Головною умовою створення на підприємстві системи управлінського обліку є саме впровадження ефективної організації управлінського обліку, який побудован на основі специфіки діяльності підприємства та спираючись на найбільш зручну для підприємства облікову систему, що включатиме основні методи отримання достовірних результатів економічної діяльності й містить інформацію для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

При проведенні оцінки стану виробничого обліку загальновиробничих витрат організації існує можливість виявити рівень обліку, що не відповідає інформаційним запитам сучасного облікового процесу.

Так як основна увага відноситься до розгляду проблем управлінського обліку витрат в наслідок чого поза увагою знаходяться аналітичний облік витрат за продукцією, зведений облік витрат по підприємству загалом та його зв'язок із собівартістю виготовленої продукції. Зауважимо, що сама система управлінському обліку на підприємстві орієнтована більше на фінансове спрямування, з чого випливає формування фактично двох видів інформаційних облікових потоків про розмір загальновиробничих витрат.

Проведений вище аналіз організації виробничого обліку загальновиробничих витрат свідчить про актуальність даної теми, та окремий перелік неврегульованих питань, до яких відноситься зокрема поділ на змінну та постійну частину, розподіл витрат, організацію аналітичного та

синтетичного обліку. Відповідно до наведених проблем, які зазначені пропонуються дані шляхи вирішення:

По-перше, потрібна інформаційна інтеграція всередині самої системи виробничого обліку, що передбачає насамперед порівняність інформації, що використовується для аналізу собівартості продукції та формування фінансової звітності. Цього можна досягти шляхом використання єдиної розбивки загальновиробничих витрат на статті та підставі, ведення окремого обліку у виробничій бухгалтерії суми змінних та постійних загальновиробничих витрат, ведення аналітичного обліку за центрами відповідальності тощо. З урахуванням специфіки технологічного процесу та особливостей формування загальновиробничих витрат автором запропоновано виділяти центри на основі відповідності організаційній структурі.

З метою удосконалення документального оформлення, спрощення складання звітності та впровадження автоматизованого обліку запропоновано застосування єдиних кодів. Кодифікація загальновиробничих витрат здійснюється за змішаною дев'ятизначною системою. Перші два знаки відповідають балансовому рахунку першого порядку, третій – код виду центру витрат; четвертий – код центру витрат; п'ятий означає код змінних (постійних) витрат; шостий – укрупнену групу загальновиробничих витрат; сьомий – відповідає виду елементу витрат; восьмий та дев'ятий – характеризують вид витрат.

Наведена кодифікація допоможе обліковувати загальновиробничі витрати не тільки в розрізі центрів витрат, а й виділяти окремо змінні та постійні витрати і формувати суму витрат за кожним окремим економічним елементом, що важливо насамперед для складання фінансової звітності.

Порядок формування аналітичних відомостей загальновиробничих витрат кожного центру відповідальності буде таким, як у табл. 3.2

Параметри обліку 1 – у розрізі змінних\постійних груп статей загальновиробничих витрат; Параметри обліку 2 – у розрізі статей

загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості; Параметри обліку 3 – у розрізі економічних елементів загальновиробничих витрат; Параметри обліку 4 – у розрізі аналітичних статей загальновиробничих витрат.

На першому етапі формується загальна сума загальновиробничих витрат центру згідно первинної документації.

Таблиця 3.2 – Кодифікація статей загальновиробничих витрат на ТОВ «Торгівельний дім «Роксана»

Код	Параметри обліку 1	код	Параметри обліку 2	Код	Параметри обліку 3	Код	Параметри обліку 4	Код	Параметри обліку 5
9101	Швейний	91011	Змінні витрати	910111	витрати на отримання основних засобів	91011110	Матеріальні витрати	91011111	основні матеріали
						91011120	заробітна плата	91011121	основна заробітна плата
		91012	постійні витрати	910121	витрати на управління виробництвом	91012120	заробітна плата	91012121	

На другому етапі бухгалтер цеху (відповідальна особа) з використанням системи кодифікації, наведеної у табл. 1, розподіляє загальновиробничі витрати за відповідними кодами з описом об'єкта параметризації. Сформована аналітична відомість передається до бюро обліку загальновиробничих витрат, де заноситься до головної бази даних про загальновиробничі витрати комбінату.

Надалі кожен суб'єкт обліку та контролю має можливість використання цієї інформації, увівши відповідний запит до бази даних. Формування інформації за запитами має такі напрями в ієрархічній послідовності:

- загальна сума витрат у розрізі центрів витрат;
- загальна сума витрат у розрізі змінні/постійні;
- загальна сума витрат у розрізі статей, що входять до собівартості

переділу;

– сума витрат по кожній зі статей витрат у розрізі економічних елементів;

– аналітика витрат за кожним елементом статті.

Існує варіант покращення кожного з параметрів запитів з ціллю формувати розмір витрат відповідно до інформативних потреб.

У якості висновку отримується об'єднання інформаційних потреб для ведення бухгалтерського, управлінського обліку та здійснення економічного аналізу, так як саме формування загальновиробничих витрат виконується відповідно до єдиної використовуваної системи статей витрат.

Кожен відділ потребує різну деталізацію витрат, наприклад планово-економічний відділ потребує отримання загальної суми загальновиробничих витрат за центрами виникнення витрат та постатейною аналітикою, бюро з обліку потребує з деталізацією та збереженням стандартизованих кодів і суму витрат за кожним економічним елементом для формування звітності.

Варто зауважити, що для отримання такої великої бази даних з врахуванням всіх аналітик існує потреба в залученні програмних забезпечень на базі програмних продуктів Microsoft Access, «1С: Бухгалтерія», КІС «Галактика» тощо.

Робота всіх відділів між собою взаємопов'язані, так дані передають по ланцюжку. Тобто кожен місяць керівники цехів передають до планово-економічного відділу дані про очікувані суми загальновиробничих витрат відносно до планових об'ємів виробництва. В свою чергу планово-економічний відділ обробляє отримані дані й з залученням відповідних методів формує бюджет витрат у двох видах (простий та складний) після чого передають їх до фінансового відділу з метою перевірки та затвердження. Після затвердження фінансовим відділом бюджету він передається до відділу внутрішнього контролю. Підсумковим етапом є проведення аналізу відхилень, який сприяє прийняттю своєчасних ефективних необхідних рішень. Відповідно при формуванні бюджету пропонуємо використовувати

кодіфікатори..

Витрати загально виробничого характеру бухгалтером відображаються на прикінці місяця у відповідній відомості обліку, тобто саме в кінці місяця з кожного виробничого відділу (цех) формується та передається в бухгалтерію такі внутрішні звіти, як «Відомість витрат по цеху №» і «Відомість загально виробничих витрат».

Отримані дані за звітами бухгалтер зводить в одну відомість, а саме «Зведену відомість витрат по цехах», на основі якої визначає узагальнений обсяг випуску продукції за місяць. У випадку якщо показник обсягу випуску більше установленої виробничої потужності підприємства, то загально виробничі витрати повністю списуються на виробництво. Якщо навпаки показник обсягу випуску менше, то відбувається розподіл по рахунках 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

Але якщо за звітний період не відбувся збут готової продукції, то недорозподілена частина загально виробничих витрат списується в дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності», тобто розподіл відбувається між рахунками 23 і 949.

Також в задачі планово-економічного відділу входить задача розрахунку планової собівартості. Так як саме щомісяця в кінці місяця загально виробничі витрати розподіляються на кожен вид продукції відповідно формуються дві звітні відомості: «Відомість розподілу загально виробничих витрат по рахунках 23 і 90» і «Аналітична Відомість розподілу загально виробничих витрат на кожен вид продукції по рахунку 23». Дані відомості розподілу по рахунках 23 і 90 переносяться в журнал, а потім разом з іншими сумами по інших рахунках відображаються у фінансовій і податковій звітності підприємства.

Пропонуємо розглянути форму відомості розподілу витрат у якій тільки вказується група (змінні чи постійні).

На нашу думку доцільним було б додати праворуч стовбець «У дебет рахунка 949 «Інші операційні витрати», тобто додається розшифровка кожної

групи статей загальновиробничих витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Форма відомості розподілу витрат

Статті	Кредит рахунків				В дебет рахунків	
	№1	№2	...	№п	23 «Виробництво»	90 «Собівартість»
Змінні						
Постійні						

Зазначимо, що саме у «Відомості витрат по цеху №» по горизонталі відображаються кредити рахунків, а по вертикалі – номер і найменування статті аналітичного обліку. До обов'язкових реквізитів даного звіту відноситься зазначення номеру цеху, періоду заповнення, загальні підсумкові суми й затвердження підписами відповідальних осіб.

Відповідно у «Відомості загальновиробничих витрат» по горизонталі відображаються суми кредитуємих рахунків, а по вертикалі – і номер і найменування статті аналітичного обліку. До обов'язкових реквізитів даного звіту відноситься зазначення періоду заповнення, загальні підсумкові суми й затвердження підписами відповідальних осіб.

3.3 Формування балансу економічного обігу

Окрім визначення правил та методів бухгалтерського обліку, на підприємстві необхідно встановлювати всі необхідні правила та форми ведення управлінського обліку. По управлінському обліку, на відміну від бухгалтерського обліку відсутні з боку законодавства встановлені будь які зобов'язання. Але принципи управлінського обліку не повинні відобразитись при формуванні фінансової звітності. При правильній організації обліку доречним та досить ефективним є згрупування документів управлінського та регламентованого обліку.

В управлінському обліку формується внутрішня бухгалтерська звітність, яка формується бухгалтером–аналітиком й здається до адміністрації підприємство та також надається менеджерам всіх рівнів.

Головна важлива ціль формування звітності в управлінському обліку це донесення до управлінського персоналу оперативно релевантної інформації.

Зауважимо, що процес формування та використання внутрішньої звітності побудован на відображенні всіх питань управлінської структури з метою отримання даних за для прийняття управлінських рішень.

Впровадження ефективної системи складання внутрішньої звітності можливо за умов наявності:

- структури однотипних даних;
- затвердженого складу звітів й відповідно форми;
- орієнтування системи підприємства до збору, обробки, накопичення та підсумовування інформації.

Внутрішня звітність складається на основі нормативно–довідкової інформації й відповідно аналітичних даних обліку.

Сформована внутрішня звітність повинна бути максимально інформативною, включати основні показники, та бути зрозумілою для конкретного користувача звіту.

Пропонуємо визначити основні вимоги до формування внутрішньої звітності:

З метою отримання бажаного результату звіт повинен бути адресним та конкретним. Він не принесе бажаних результатів, якщо:

- інформація збирається для обліку обсягу продаж або визначення витрат і не пов'язана з інформаційними запитами конкретних керівників, які очолюють центри доходів або центри витрат;
- буде адресований не конкретному менеджеру, а його керівнику вищого рівня;
- буде містити нечітку інформацію по загальних питаннях. Ефективний

управлінський контроль передбачає наявність конкретної звітної інформації.

З метою своєчасного та ефективного прийняття управлінських рішень повинна надаватись оперативна корисна інформація.

Зауважимо, що формування внутрішньої звітності пов'язано відповідно зі структурою окремих структурних підрозділів, цехів, відділів.

При формування звітності першочергова інформація формується на управлінських задачах, потреба яких виникає в техніко–економічному плануванні, статистики, проведення оцінки господарської діяльності, стратегічного управління тощо.

Підсумовуючи управлінську звітність важливо зазначити, що управлінська звітність – це інтегрована звітність, яка включає систему обліку, нормування, контроль, оцінку діяльності, та згруповує всю отриману інформацію відповідно до поставлених задач та аналітики з метою надання оперативної інформації для управлінських рішень й контролю виникнення проблем та пошук їх вирішення.

Зауважимо, що всі форми звітів залежать від їх призначення, напрямів використання та поставлених задач систематизації даних в розрізі різних аналітик.

Прикладом внутрішньої бухгалтерської звітності може слугувати баланс економічного обігу – БЕО, в якому буде визначатися додана вартість і показуватись її розподіл. Саме в розподілі доданої вартості зіставлятимуться один за одним: оплата праці, виплати в соціальні фонди, податки, відсотки за кредит, інвестиції фінансові, капіталоутворення (приріст виробничих активів).

БЕО дозволяє глибше побачити формування платоспроможності і на цій основі управляти нею, тоді як бухгалтерський баланс в основному тільки констатує її наявність чи відсутність. За допомогою балансу економічного обігу і його модифікацій відбувається дешифрування економічних процесів, створюється посилення для глибокого фінансово–економічного аналізу, управління платоспроможністю, кредитоспроможністю,

конкурентноздатністю підприємства.

Основні ознаки балансу економічного обігу, що відрізняють його від бухгалтерського балансу, можна сформулювати наступним чином:

1. Зміст майна – власний чи позиковий капітал – в БЕО накладається адекватно на форму майна; фінансові та нефінансові активи, а також їх складові частини; тільки на основі БЕО можна говорити про гроші на поточному рахунку підприємства; власні – це гроші чи позикові, чи можна їх витратити на власні потреби або ними слід розплатитися з кредиторами;

2. Економічний механізм руху майна – обіг – показується в БЕО з точки зору досягнення фінансово–економічної стійкості; розкривається, як витрати на виробництво, реалізацію продукції, нарахування доходів на виплати, грошовий і товарний кредит призводять до посилення стійкості або, навпаки, до втрати рівноваги;

3. Загальноекономічні категорії, такі як додана вартість, економічні активи, капіталовкладення, чисте кредитування та чистий займ присутні в БЕО явно і безпосередньо; такі специфічні поняття як актив і пасив, дебет і кредит в БЕО відсутні. Формулу балансу економічного обігу можна представити наступним чином: економічні ресурси власності – нарахувано доходів на виплати + приріст кредитних ресурсів ззовні + приріст внутрішнього кредиту = відшкодування зносу + приріст активів.

Прикладом внутрішнього бухгалтерського звіту про результати діяльності може бути наступна форма (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Внутрішній бухгалтерський звіт про результати діяльності підприємства (БЕО)

Витрати	Доходи
1	2
Запаси на початку діяльності	Запаси на кінець діяльності
Матеріали і фурнітура	Матеріали і фурнітура
Готова продукція	Готова продукція
Продукція в стадії виробництва	Продукція в стадії виробництва
Тара одноразового використання	Тара одноразового використання

Продовження таблиці 3.4

1	2
Закупка сировини і товарів Витрати на утримання персоналу Зарплата, надбавки, відшкодування Оплата членів правління, керівників і партнерів Соціальні витрати Податки і збори Транспорт і перевезення Різні управлінські витрати Фінансові витрати Прибуток від господарської діяльності	Діяльність по збуту готової продукції Збут залишків Фінансові доходи Збитки від господарської діяльності

ВИСНОВКИ

В процесі виконання кваліфікаційної роботи досліджено, що управління витратами – є процес формування витрат відповідно до поставлених цілей для постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Варто зазначити, що управління витратами є процесом динамічним, який включає управлінські дії, метою яких повинно стати досягнення високих економічних результатів діяльності підприємства на основі організації ефективного використання його ресурсів і забезпечення оптимального рівня витрат.

Головною метою управління витратами підприємства підвищення його конкурентоспроможності та ефективності діяльності за рахунок підвищення ефективності формування витрат. Досягнути такої мети у сучасних умовах господарювання можна за рахунок побудови раціональної системи управління витратами на підприємстві. Це, в свою чергу, повинно забезпечуватись детальним аналізом витрат, що передбачає глибоке розуміння сутності витрат, збору достовірної інформації про витрати та запровадження оптимальної методики аналізу. Управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави.

Узагальнено, що управлінський облік охоплює всі види облікової інформації для внутрішнього використання керівництвом на всіх рівнях управління підприємством. Його ціль – це насамперед забезпечити менеджерів інформацією для прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень.

Доведено, що управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки ключової інформації й забезпечення нею

різних рівнів управління з метою ефективного планування (прогнозування), контролю й поліпшення якості прийнятих користувачами рішень. У системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка ухвалених рішень на різних рівнях управління з погляду відповідності загальної стратегії підприємства. Створення цінності в системі управлінського обліку це і є «виробництво» ключової інформації, що забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству.

Запоропановані основні етапи впровадження управлінського обліку:

По-перше, розробка основних завдань впровадження управлінського обліку на підприємствах, які включають: – розробку ефективної системи розрахунку собівартості й управління витратами з метою виходу на системний аналіз беззбитковості; впровадження бюджетування по центрах відповідальності, що дасть можливість взаємопов'язувати стратегічні цілі підприємства з довго– і короткостроковим плануванням, оптимізувати використання всіх видів ресурсів, підвищити дисципліну виконання поточних планів на всіх рівнях управління й направити їхнє виконання на досягнення стратегічних цілей підприємства;

- оптимізацію управління запасами, науково обґрунтовану систему норм і нормативів витрат товарно–матеріальних цінностей;
- впровадження системного аналізу й контролю цін
- впровадження системи управління дебиторско-кредиторскою заборгованістю.

Рішення цих завдань дозволить ефективно управляти діяльністю підприємства за принципом «витрати – вигода», а в перспективі – моделювати як поточне, так і перспективний фінансово–економічний стан підприємства.

По-друге, до організаційних елементів впровадження системи управлінського обліку відносяться: – розподіл всієї організації на окремі центри відповідальності (центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій);

- закріплення за центрами відповідальності конкретних завдань у вигляді конкретних фінансових показників і створення ефективної системи внутрішнього контролю за їхнім виконанням;
- широке делегування повноважень і відповідальності на місцях;
- впровадження системи якості продукції (робіт, послуг), а також роботи підприємства в цілому;
- впровадження системи мотивації до збільшення внеску кожного структурного підрозділу й кожного виконавця зокрема в загальний результат діяльності підприємства;
- впровадження інформаційних технологій виконання бізнес-процесів.

Розроблена єдина система підготовки й обґрунтування прийняття управлінських рішень (управління інформаційних технологій – УІТ), що дозволить істотно вдосконалити інформаційні потоки, ліквідувати дублювання функцій, прискорити ведення й обробку інформації, а отже, прийняття менеджерами на всіх рівнях управління обґрунтованих рішень.

Для ефективного управління запасами необхідним є: регулювання кількості оборотних активів на складах (що забезпечується визначенням оптимального рівня закупівлі запасів); скорочення витрат, пов'язаних з утриманням складських приміщень; зменшення втрат запасів, внаслідок їх псування, природних втрат та недостач; розробка нормативів по витрачання матеріалів тощо.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення має класифікація витрат в управлінні ними і перш за все – для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління.

Систематизовано підходи вчених до класифікації витрат, вважаємо за доцільне запропонувати класифікацію витрат підприємства для потреб управління.

Дана класифікація витрат містить оптимальну кількість ознак, у тому

числі ознаку контролю і регулювання.

Надана оцінка стану організації виробничого обліку загальновиробничих витрат на підприємстві дозволила з'ясувати, що його рівень не відповідає інформаційним запитам сучасного облікового процесу. Приділення уваги в основному проблемам управлінського обліку витрат призводить до того, що в результаті залишилися поза увагою аналітичний облік витрат за виробами, зведений облік витрат по підприємству загалом та його зв'язок із собівартістю виготовленої продукції. На основі вищенаведеного можна зробити висновок, що система управлінському обліку на підприємстві має більше фінансову спрямованість, і це призводить до формування фактично двох видів інформаційних облікових потоків про розмір загальновиробничих витрат, які генеруються виробничим відділом бухгалтерії. До того ж проведений аналіз організаційних елементів виробничого обліку загальновиробничих витрат свідчить про значну кількість нерегульованих питань, зокрема поділ на змінну та постійну частину, розподіл витрат, організацію аналітичного та синтетичного обліку.

З огляду на названі проблеми, запропоновано такі шляхи їх розв'язання:

Потрібна інформаційна інтеграція всередині самої системи виробничого обліку, що передбачає насамперед порівняність інформації, що використовується для аналізу собівартості продукції та формування фінансової звітності. Цього можна досягти шляхом використання єдиної розбивки загальновиробничих витрат на статті та підставі, ведення окремого обліку у виробничій бухгалтерії суми змінних та постійних загальновиробничих витрат, ведення аналітичного обліку за центрами відповідальності тощо. З урахуванням специфіки технологічного процесу та особливостей формування загальновиробничих витрат автором запропоновано виділяти центри на основі відповідності організаційній структурі.

З метою удосконалення документального оформлення, спрощення

складання звітності та впровадження автоматизованого обліку запропоновано застосування єдиних кодів. Кодифікація загальновиробничих витрат здійснюється за змішаною дев'ятизначною системою. Перші два знаки відповідають балансовому рахунку першого порядку, третій – код виду центру витрат; четвертий – код центру витрат; п'ятий означає код змінних (постійних) витрат; шостий – укрупнену групу загальновиробничих витрат; сьомий – відповідає виду елементу витрат; восьмий та дев'ятий – характеризують вид витрат.

Наведена кодифікація допоможе обліковувати загальновиробничі витрати не тільки в розрізі центрів витрат, а й виділяти окремо змінні та постійні витрати і формувати суму витрат за кожним окремим економічним елементом, що важливо насамперед для складання фінансової звітності.

Загальновиробничі витрати відображаються бухгалтером наприкінці місяця у відомості обліку загальновиробничих витрат. Отже, наприкінці місяця з кожного цеху в бухгалтерію передається «Відомість витрат по цеху №» і «Відомість загальновиробничих витрат». Бухгалтер зводить в одну усі відомості по цехах, у такий спосіб одержуючи «Зведену відомість витрат по цехах». На підставі відомості випуску продукції бухгалтер визначає загальний обсяг випуску продукції за місяць. Якщо обсяг випуску більше установлені виробничі потужності підприємства, то загальновиробничі витрати цілком списуються на виробництво. Якщо ж обсяг випуску менше, то відбувається розподіл по рахунках 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації». А якщо за звітний період не здійснювалася реалізація готової продукції, то недорозподілена частина загальновиробничих витрат списується в дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності», тобто розподіл відбувається між рахунками 23 і 949.

Кожна продукція має планову (кошторисну) собівартість. Наприкінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються на кожен вид продукції. У такий спосіб утворюється дві звітні відомості: «Відомість розподілу загальновиробничих витрат по рахунках 23 і 90» і «Аналітична Відомість

розподілу загально виробничих витрат на кожен вид продукції по рахунку 23». Дані відомості розподілу по рахунках 23 і 90 переносяться в журнал, а потім разом з іншими сумами по інших рахунках відображаються у фінансовій і податковій звітності підприємства.

Одночасно з встановленням системи та форми бухгалтерського обліку, підприємство повинно встановити всі необхідні умови щодо ведення управлінського обліку. Основною відмінністю організації управлінського обліку є те, що законодавством не встановлюється жодних обов'язкових для виконання умов. Крім того, система управлінського обліку та принципи, які використовуються при організації управлінського обліку, не повинні розкриватись у фінансових звітах підприємства. При організації управлінського обліку доцільним є поєднання документів управлінського та фінансового обліку.

Запропоновано приклад внутрішньої бухгалтерської звітності яка може слугувати балансу економічного обігу – БЕО, в якому буде визначатися додана вартість і показуватись її розподіл. Саме в розподілі доданої вартості зіставлятимуться один за одним: оплата праці, виплати в соціальні фонди, податки, відсотки за кредит, інвестиції фінансові, капіталоутворення (приріст виробничих активів).

БЕО дозволяє глибше побачити формування платоспроможності і на цій основі управляти нею, тоді як бухгалтерський баланс в основному тільки констатує її наявність чи відсутність. За допомогою балансу економічного обігу і його модифікацій відбувається дешифрування економічних процесів, створюється посилення для глибокого фінансово-економічного аналізу, управління платоспроможністю, кредитоспроможністю, конкурентоздатністю підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Аврова И.А. Управленческий учет. Минск : Бератор-Пресс, 2003. 176 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006, 440 с.
3. Атременко В.Г., Беленир М.В. Финансовый анализ : учеб. пособ. Москва : ДИС, 1997. 126 с.
4. Болюх М.А. та ін. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
5. Бондар І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції : навч. посіб. Київ : Київ. Держ. торг.-екон. ун-т, 2000. 65 с.
6. Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Економічний аналіз. Практикум : навч. посіб. для студентів вузів. Житомир : ЖІТІ, 2000. 416 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 544с.
8. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2004. 735с.
9. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2001. 576с.
10. Бухгалтерський словник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 221 с.
11. Бухгалтерський управлінський облік / за ред.. проф.. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута» 2002. 460 с.
12. Бухгалтерський управлінський облік / за ред.. проф.. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., переробл. і доп. Житомир : ПП «Рута» 2002. 480с.

13. Бухгалтерський управлінський облік / за ред.. проф.. Ф.Ф. Бутинця; 4-е вид., перероблене і доп. Житомир: ПП «Рута» 2005. 450 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів вищих навчальних закладів./ за редакцією Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 688с
15. Валуев Б.О. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта. *Світ бухгалтерського обліку*. 1999. №1. С. 27-28.
16. Ватрухина М.А. Управленческий анализ. Минск : Омега-Л.; 2004. 432 с.
17. Вахрушина М.А. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. ВЗФЕІ. Минск : ЗАО «Финстататинформ», 2001. 359 с.
18. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Сабліна Н.В. Управління витратами підприємства : монографія. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2009. 192 с.
19. Герамчук П.К. та ін. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. Київ : НВП «АВТ», 2004. 593 с.
20. Голов С.Ф. Управлінський облік . Київ : Либра, 2004. 576 с.
21. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
22. Грабова Н.П., Добровский В.Н. Бухгалтерський учёт в производственных и торговых предприятиях : учеб. пособ. Киев : А.С.К., 2000. 264 с.
23. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц, Київ : КНЕУ, 2002. 131 с.
24. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Кортикова Р.С. Управлінський облік : навч. посіб. / за ред. В.М. Домбровського, Київ : КНЕУ, 2005. 278 с.
25. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Кортикова Р.С. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / за ред. В.М. Добровського. Київ : КНЕУ, 2003. 235 с.
26. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік

у схемах і таблицях : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 112 с.

27. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Центр навч. літератури, 2006. 384 с.

28. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов) : учеб. пособ. для студентов вузов. 5-е изд., доп. и перероб. Киев : А.С.К., 2002. 847 с.

29. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу : навч. посіб. 3-те вид., перероб. і доп. Київ : Знання-Прес, 2002. 190 с.

30. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу : навч. посіб. Київ :Знання-Прес, 2000. 207 с.

31. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : МАУП, 2000. 152 с.

32. Інструкція із планування, обліку й калькулюванню собівартості робіт (послуг) на підприємствах й в організаціях промисловості, затверджена наказом Держжитлокомунгоспу України за узгодженням з Міністерством економіки, Антимонопольним комітетом і Міністерством фінансів України № 34 від 31.03.97р. Дата оновлення: 16.09.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0183-97#Text> (дата звернення 18.09.2020)

33. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. Курсор-2000. Дата оновлення: 16.09.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 18.09.2020)

34. Каверена О.Д. Управлінський облік : системи, методи, процедури. Минск : Фінанси та статистика 2003. 480 с.

35. Калина А.В., Конева М.И., Яценко В.А. Современный анализ и прогнозирование (макро и микроуровни) : учеб.-метод. пособ. 3-е вид.,

перераб. Київ : МАУП, 2003. 416 с.

36. Карпенко О. В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.

37. Косміна Р. М.. Бухгалтерський (фінансовий) облік : навч. посіб. для студ. екон. спец. ВНЗ / Ю.Д. Чацкіс (ред.). Київ : Вища школа, 2008. 255 с.

38. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Знання-прес, 2003. 287 с.

39. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами : посібник дл студентів вищих навчальних закладів. Харків : Торсінг, 2002. 296 с.

40. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Українська консалтингова мережа. 56 с.

41. Мочерний С.В. Політична економія : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 687 с.

42. Олейник А.И. Реформирование бухгалтерского учета на Украине с применением международных стандартов. Харьков : Основа, 2000. 670 с.

43. Партии Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2007. 303 с.

44. Партии Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік : навч. посіб., Серія «Дистанційне навчання», № 14. Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2003. 194 с.

45. Партии Г.О., Загородній А.Г., Ясінська АЛ. Управлінський облік : навч.-метод, посіб. Київ : Знання, 2006, 235 с.

46. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Міністерством фінансів України 30 лист. 1999 р.: Дата оновлення 10.01.2012. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення 08.07.2020)

47. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14.

С. 112.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. URL : www.rada.gov.ua. (дата звернення 13.09.2020)

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.10.2020).

50. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку управлінського обліку в Україні. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 422с.

51. Ростислав А.С. Фінанси підприємств : навч. посіб. 3-е видання, доповнене і перероблене. Київ : ЦУН-2002. 459с.

52. Русак Н.А. и др. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности : учебник. Минск : Высшая школа, 1998. 398 с.

53. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : 4-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО «Новое знание», 2000. 688с.

54. Сажинець С.Й., Захарчин Г.М. Управлінський облік : навч. посіб. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2000. 89 с.

55. Сахарцева И. И., Романенко Т.П. Бухгалтерский учет в учреждениях и организациях : учеб. пособ. Киев : «Кондор». 2003. 328 с.

56. Семюелсон П., Нордгауз В. Макроекономіка; пер. с англ. за наук. ред. С. Панчишина. Київ : Основи, 1995. 574 с.

57. СеріковаТ.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Отенко І.П Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2003. 380 с.

58. Собко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2016. 526 с.

59. Сопко В.А., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2000. 260 с.

60. Теорія бухгалтерського учета / Кондратьева А.Ф. та ін. Харків : Фолио, 2002. 271 с.

61. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях

Украины : учебник для студентов высших учебных заведений экономической специальности. 7-е изд., дополн. и перероб. Киев : А.С.К., 2001. 864 с.

62. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : А.С.К., 1997. 672с.

63. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник для студ. вищ. навч. зал. екон. спец. 5-те вид., допов. й переробл. Київ : А.С.К., 2000. 784 с.

64. Управленческий учёт : учеб.-практ. пособ. Кишинэу : АСАР, 2000.

65. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. 7-ме вид., перероб. і доп.. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2009. 1224 с.

66. Цал-Цалко Ф.Ф. Фінансова звітність підприємства та її аналіз : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : ЦУЛ, 2002. 360 с.

67. Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет : пособие. Киев : Видавничий центр «Академия», 2003. 688 с.

68. Чебанова Н.В. Котенко Л.Н. Бухгалтерский учет : учеб.-практ. пособ. Киев : ИМСО МО Украины, НВФ «Студцентр», 2000. 240 с.

69. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. Київ : Видавничий центр Академія, 2002. 672 с.

70. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік : підручник. Київ : ВЦ «Академія». 2007. С. 703

71. Череп А.В. Экономический анализ : навч. посіб. Київ : Кондор, 2005. 160 с.

72. Чумаченко Н.Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Киев : Финансы, 2002. 124 с.

73. Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. Managerial accounting for managers. Ray H. III. Title. – 3rd ed.p. cm., 2014. 32 pages.

74. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso Managerial Accounting : Tools for Business Decision Making, 2004. 728 p.

75. Hilton Ronald W. *Managerial Accounting* / Hilton Ronald W. 4th ed. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1999. 816 p

76. *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making* (Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso). 2004. 728 p.

77. SMA 1B «Objectives of Management Accounting» (1982) URL : <http://www.imanet.org>.