

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

На правах рукопису

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему:

Управлінський облік у системі управління підприємством

Виконав: Гетманчук Роман Сергійович

здобувач вищої освіти заочної форми навчання

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Ніколашин А.О.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ____ від « ____ » _____ 2023 р.

м. Кам'янець-Подільський, 2023 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	
1.1. Сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі	8
1.2. Історичний аспект становлення концепції управлінського обліку	16
1.3. Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві.....	19
РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОВ «ПОЛІМЕТ» ЛТД	
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства	33
2.2. Методика формування та облік повної собівартості продукції	39
2.3. Організація обліку за центрами відповідальності	48
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	
3.1. Аналітичне забезпечення управління витратами, обсягами діяльності та прибутку	60
3.2. Формування концепції сучасного управлінського обліку для українських підприємств	68
ВИСНОВКИ	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	76
ДОДАТКИ	83

ВСТУП

Актуальність теми. Необхідність формування управлінського обліку пов'язана з тим, що фінансовий облік повною мірою не в змозі своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Він швидше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, фінансовим станом на певну дату. Фінансовий облік надає дані про факти, господарські операції, які вже сталися і на які вплинути вже не має можливості. Управлінці, менеджери підприємства цікавляться інформацією, аналіз якої дає змогу збільшувати доходи за рахунок зменшення витрат, оперативно впливати і контролювати формування собівартості продукції, визначати стратегію і перспективи розвитку підприємства.

Формування механізму жорсткої конкуренції, непостійність ринкової ситуації ставлять перед підприємством необхідність ефективного використання внутрішніх резервів з одного боку, а з іншого своєчасно реагувати на зміну зовнішнього середовища. При цьому перед системою управління постає головне завдання: отримання максимального прибутку при мінімальних виробничо-господарських витратах.

Саме впровадження концепції управлінського обліку на підприємстві дозволяє вирішити дану проблему. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування витрат та собівартості, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. Повною мірою створення системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво.

Всі перераховані вище проблеми і зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема впровадження, формування та організації системи управлінського обліку на сучасних підприємствах завжди була основним предметом досліджень багатьох вітчизняних і зарубіжних учених. Зокрема, вагомий внесок у розробку теоретичних питань, пов'язаних із організацією управлінського обліку та її ефективного застосування в розрізі обліково-аналітичної роботи на підприємстві, здійснили В.Ф. Палій, Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Цветкова, С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, А.О. Касич, Т. М. Безродна, Р. Гаррісон, Ч. Т. Хонгрэн, Б. Нідлз та інші.

Значний внесок у дослідження управлінського обліку зробили також такі вітчизняні науковці та практики: В.І. Бачинський, І.А. Белоусова, П.О. Куцик, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко та ін. Різні аспекти досліджуваної проблеми розглядали закордонні вчені: М.І. Баканов, А.Т. Головизна, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, В.Е. Керімов, Л.В. Попова, О.В. Рібакова. Але, незважаючи на безліч наукових робіт, які торкаються даної проблематики, виявлені напрацювання у даному напрямі потребують систематизації й узагальнення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження входить до плану науково-дослідної роботи кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка на період 2020-2023 рр. за темою: «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955), в рамках якої запропоновано нове розв'язання проблеми формування теоретичних, методичних та практичних засад управлінського обліку в системі управління підприємством.

Метою написання кваліфікаційної роботи є засвоєння організаційно-методичних аспектів, а також розробка пропозицій щодо удосконалення системи управлінського обліку досліджуваного підприємства

Для досягнення мети були поставлені та вирішені наступні *завдання*:

- визначити сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі;
- дослідити історичний аспект становлення концепції управлінського обліку;
- сформулювати принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві;
- дослідити методику обліку прямих та непрямих виробничих витрат і повної собівартості продукції в цілому;
- дослідити методику обліку витрат та собівартості продукції за методом «директ-костінг»;
- визначити підходи до обліку витрат та калькулювання собівартості на основі видів діяльності;
- провести аналіз витрат на виробництво та собівартість продукції досліджуваного підприємства;
- дослідити методику аналізу «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток»;
- сформулювати пропозиції, щодо здійснення контролю витрат і собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є управлінський облік ТОВ «Полімет» ЛТД.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань з організації обліку витрат, обсягів виробництва та прибутку в системі управлінського обліку.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувались діалектичні методи пізнання та основні положення економічної науки. Теоретичні аспекти обліку досліджувалися з використанням основних методів аналізу та синтезу. Історичний і логічний методи використовувались для визначення й уточнення принципів та етапів організації системи управлінського обліку на підприємстві. Методи спостереження, групування, порівняння та вибіркового обстеження застосовувались при вивченні сучасного стану обліку повної собівартості продукції, організації обліку за центрами відповідальності досліджуваного товариства. Інформаційною основою кваліфікаційної роботи були законодавчо-

нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, галузеві інструкції й нормативні документи, наукові праці провідних вітчизняних та іноземних авторів, матеріали наукових конференцій і семінарів, а також дані бухгалтерського обліку та звітності ТОВ «Полімет» ЛТД.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному осмисленні та розробці пропозицій щодо удосконалення засад управлінського обліку досліджуваного підприємства.

В процесі дослідження одержано такі результати, що характеризують його наукову новизну:

- здійснено критичну характеристику та порівняльний аналіз методики управлінського обліку в частині узагальнення інформації щодо витрат, визначенні напрямків вдосконалення їх обліку, здійснення системного дослідження взаємозв'язку обліку виробничих витрат та функцій управління.

Практична значущість полягає у здійсненні аналізу забезпечення управління витратами, обсягами діяльності та прибутку досліджуваного підприємства та визначення резервів покращення управління ТОВ. Пропонований алгоритм впровадження і розвитку управлінського обліку дозволить покращити рівень контрольно-аналітичної роботи на підприємстві.

Джерелами інформації є законодавство з питань фінансово-господарської діяльності, обліку і контролю, нормативні документи з управлінського обліку, облікові реєстри, поточна та річна фінансова звітність підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження за темою кваліфікаційної роботи доповідалися та обговорювалися на III Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції» Херсонського національного технічного університету (м. Хмельницький, 21-22 листопада 2023 р.) та опубліковані у матеріалах даної конференції.

Публікація. Ніколашин А.О., Гетманчук Р.С. Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної*

інтеграції: матеріали III Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (21-22 листопада 2023 р., м. Херсон – м. Хмельницький). Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2023. С. 49-52 (374 с.)

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота викладена на 82 стор. комп'ютерного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків та додатків, містить 13 таблиць і 13 рисунків, список використаних джерел нараховує 73 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ В БАНКУ

1.1. Сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі

Бухгалтерський облік, як система, забезпечує інформацію в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі.

Системою бухгалтерського обліку можна назвати сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання і реалізації продукції, вирішуються чітко визначені цілі й забезпечується управління підприємством на основі реалізації його тактичних і стратегічних завдань [33].

Завданнями облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управління терміни, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності. Бухгалтерський облік виступає з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів і особами, що приймають рішення. Діючі принципи та правила організації обліку змінюються відповідно до потреб підприємств, організацій та інших суб'єктів господарювання [6].

У системі бухгалтерського обліку формується різноманітна інформація для управління, однак вона у більшості випадків не використовується через те, що усталеною стала практика, коли бухгалтерія обробляє інформацію і подає її в основному зовнішнім користувачам, а самим апаратом управління ця інформація використовується епізодично. Однак, всі ланки системи

бухгалтерського обліку повинні служити загальній меті - забезпеченню органів управління необхідною обліковою інформацією для регулювання поведінки керованого об'єкту. Одночасно ця функція системи є метою і змістом всіх її ланок [15].

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий та управлінський облік, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, і як окремі системи. Фінансовий облік формує інформацію, яка призначена переважно для зовнішніх користувачів: акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо, а управлінський облік покликаний забезпечити інформацією внутрішніх користувачів підприємства для прийняття правильних управлінських рішень. Фінансовий облік ґрунтується на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), в основі яких лежить теорія англо-американської школи обліку, ідея якої полягає у відображенні, перш за все, економічного змісту фактів господарського життя [69].

Як вказує Р.В.Романів, це і визначає підходи МСФЗ до кваліфікації основних облікових категорій: активів, зобов'язань, доходів, витрат, прибутку, капіталу та інших до оцінки елементів звітності. Україна ж, як і багато інших держав на пострадянському просторі, історично належить до так званої континентально-європейської школи, теоретичні основи якої складає орієнтація на правовий зміст фактів, що відображаються. Прикладом цього може бути така ситуація, коли критерієм визнання активу виступає обсяг юридичних прав на нього. Тобто, якщо майно належить підприємству на правах власності – воно відносить його до активів. З економічної ж точки зору і з точки зору МСФЗ основним критерієм визнання активу є здатність його приносити підприємству доходи, незалежно від наявності права власності на це майно [59].

Процес адаптації зарубіжних прийомів і методів ставить перед вітчизняною обліковою теорією питання про визначення основних понять і категорій, зокрема таких як «управлінський облік», «виробничий облік» та інші. Аналіз економічної літератури дозволяє визначити кілька поглядів на проблему

взаємовідносин управлінського та виробничого обліку.

Так, одні автори вважають приведені вище поняття і явища господарської практики, які за ними стоять, рівнозначними за змістом, інші намагаються побудувати різні системи взаємозв'язку між ними як елементами і цілим. Один з перших дослідників даного питання М.Г. Чумаченко вказує, що на відміну від обліку витрат в управлінському обліку центр уваги зміщується на складання попередніх кошторисів, на систематичний аналіз витрат виробництва, на оперативне виявлення відхилень від кошторисів [64].

З.В. Задорожний вважає, що управлінський облік, крім внутрішньогосподарського, включає бюджетне планування, внутрішньогосподарський контроль та аналіз витрат, доходів і фінансових результатів та проектування рішень за наведеними об'єктами обліку [28, С.9].

Дані визначення співпадають із думкою інших авторів, які вважають, що основою управлінського обліку є аналітичний облік витрат.

Інші автори, зокрема С.О. Стуков [60], вказують, що ефективною системою інтегрованого обліку, який комплексно характеризує протікання і результати виробничо-господарської діяльності на різних рівнях і дані якого використовуються на рівні підприємства, повинен стати виробничий облік. На базі бухгалтерського обліку він синтезує елементи всіх видів господарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що забезпечує можливість активного спостереження за величиною, напрямком і ефективністю витрачання виробничих ресурсів.

Згідно з вітчизняним законодавством внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [64]. В документах Національної федерації бухгалтерів США управлінський облік трактується як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, яка використовується управлінським апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства [71].

Як зазначає Р.В. Романів, з даного визначення випливає, що управлінський облік являє собою обліковий метод, який готує фінансову інформацію для здійснення підприємством функції планування, контролю і прийняття рішень [59, с.32]. Таке визначення, з нашої точки зору, є не досить чітким, тому що не вказує об'єкт дослідження управлінського обліку, крім того, на етапі прийняття рішень адміністрація користується різноплановою інформацією, а не тільки обліковою, а повідомлення носять не тільки фінансовий характер, але і оперують натуральними вимірниками.

Щодо терміну «виробничий облік», то згідно визначення К. Друрі основним його завданням є визначення собівартості продукції для складання фінансових звітів [20]. Інші зарубіжні дослідники зводять функцію управлінського обліку до обробки інформації про витрати з метою створення бази для прийняття рішень, а збір цієї інформації для потреб управління вони покладають на виробничий облік. Інакше кажучи, основним об'єктом виробничого обліку є витрати, які відображаються в різних аналітичних розрізах обслуговує як у фінансовому, так і в управлінському обліку.

Джей К. Шім і Джоел Сігел розширюють дане твердження і вважають, що виробничий облік призначений для складання внутрішніх звітів, необхідних для використання апаратом управління при плануванні, здійсненні контролю і прийнятті рішень. Найважливішим аспектом таких внутрішніх звітів повинен бути аналіз витрат [60].

Розглянувши різні точки зору, Р.В. Романів управлінський облік визначає як інтегровану систему обліку, яка займається плануванням, контролем та аналізом витрат і доходів у сфері постачання, виробництва і збуту готової продукції, систематизуючи в своїй основі фінансову та нефінансову інформацію для прийняття управлінських рішень [58].

Виробничий облік займається систематизацією інформації про витрати на виробництво продукції і постачанням такої інформації фінансовому обліку в розрізі елементів витрат, а в управлінському обліку - в розрізі статей витрат на виробництво та витрат за сферами відповідальності.

Таким чином, виробничий облік є однією з підфункцій управлінського та фінансового обліку. Він ширший від простого обліку витрат, але вузьчий від управлінського обліку.

В розробці концепції управлінського обліку, як відзначають вчені-економісти, простежуються два напрямки - американський і європейський. Основна різниця між ними полягає у тому, що в американській системі оперативному контролю за витратами виробництва приділяють значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості продукції. Європейська ж система основною своєю метою ставить точне визначення собівартості продукції із застосуванням при калькулюванні статистичних прийомів і методів, які ґрунтуються на математично - виражених співвідношеннях між витратами, з яких складається собівартість окремих видів продукції.

Якщо європейські автори (Задорожний З.В., М.С Пушкар, Я.В. Соколов та інші) центр уваги зміщують на вироблення перш за все різнобічної калькуляційної інформації, то в розумінні американських авторів (Є.Каплан, Д. Джонсон) точністю такої інформації можна знехтувати, віддаючи перевагу пофакторному аналізу і стратегії вироблення рішень в умовах невизначеності.

Як і в загальній підприємницькій діяльності, в бухгалтерському обліку ризику виникають з невизначеності. Причини виникнення останньої Р.В. Романів поділяє на зовнішні та внутрішні [58].

До зовнішніх причин відносяться: стабільність бухгалтерського та податкового законодавства, загальна прогнозованість економічної ситуації в країні (облікова ставка НБУ, рівень інфляції, соціальні стандарти), можливість прогнозування рівня конкуренції, інвестиційного клімату, в деяких галузях (будівництво, сільське господарство) - характер впливу погодних умов, імовірність появи форс-мажорних обставин.

До внутрішніх причин, в першу чергу, слід віднести низький професійний рівень облікових працівників та відсутність роботи з підвищення їх кваліфікації, плинність кадрів в бухгалтерській службі, в тому числі головних бухгалтерів та провідних спеціалістів, порушення в методиці та організації ведення

бухгалтерського обліку, невідповідність вимогам галузевої специфіки, розбалансованість інформаційних потоків на підприємстві, відсутність наукового підходу до формування облікової політики, несвоєчасність її коректування і технології облікового процесу у зв'язку із змінами в нормативно-правових актах, відсутність служби внутрішнього аудиту та загальний низький рівень контрольної роботи на підприємстві.

Необхідність формування управлінського обліку пов'язана з тим, що фінансовий облік повною мірою не в змозі своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Він швидше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, фінансовим станом на певну дату. Фінансовий облік надає дані про факти, господарські операції, які вже сталися і на які вплинути вже не має можливості.

Кожне підприємство розробляє систему управлінського обліку виходячи із власних потреб і специфіки роботи [21]. Зв'язки, що поєднують управлінський облік із фінансовим обліком, плануванням, контролем, а також (опосередковано) мотивацією і регулюванням, утворюють замкнутий контур із прямим і зворотнім зв'язком (рис. 1.1).

Управлінці, менеджери підприємства цікавляться інформацією, аналіз якої дає змогу збільшувати доходи за рахунок зменшення витрат, оперативно впливати і контролювати формування собівартості продукції, визначати стратегію і перспективи розвитку підприємства. Таку інформацію може надати управлінський облік, дані якого є конфіденційними. Управлінський облік в усіх державах, у тому числі в Україні, є не регламентованим, однак можливе нормативне визначення загальних принципів і концепції управлінського обліку, підходів і типів його організації, принципової побудови системи рахунків управлінського обліку і їх ув'язки з рахунками фінансового обліку.

Управлінський облік за багатьма ознаками відрізняється від фінансового. Проте, незважаючи на такі відмінності, управлінська і фінансова бухгалтерія тісно пов'язані між собою. Поряд із такими суттєвими відмінностями як мета,

основні завдання, способи списання і групування виробничих витрат, очевидний загальний для фінансового і управлінського обліку об'єкт - процеси постачання, виробництва і збуту, які в сукупності і представляють собою кругообіг господарських засобів. Крім того, для даних видів обліку єдиною базою даних є первинна документація, яка використовується в обидвох видах обліку.



Рис. 1.1. Модель взаємозв'язку системи управління з управлінським обліком

Джерело: [20]

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) «Концепції управлінського обліку». У цьому документі розглянуто чотири групи концепцій: концепції, пов'язані з функцією; концепції, пов'язані з використанням результатів; концепції, пов'язані з процесом і технологією; концепції, пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на: продуктивність ресурсів; створення вартості; господарські

процеси; командні дії [20].

По-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом [60].

По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом).

По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники. Тому зазвичай розглядають: взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства; зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами; зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг); шлях, яким ресурси використовують та споживають у процесі діяльності для створення вартості.

По-четверте, процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні або оперативні цілі.

Отже, функція управлінського обліку спрямована на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, які залучені до процесів господарської діяльності, з урахуванням цілей та завдань відповідних груп персоналу.

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функції управлінського обліку — з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном. Це означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі судження щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та

узгоджених цілей. Такі цілі мають відображати результат управлінського обліку, що є еталоном усередині підприємства.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку. При цьому доцільно розглядати: рівняння використаних ресурсів і створеної вартості; взаємодію процесів управління; розроблення й оцінювання технології.

1.2. Історичний аспект становлення концепції управлінського обліку

Серед вчених-економістів немає єдиної думки про причини поділу облікової системи на управлінську і фінансову. Так, С.О. Стуков [60] вважає, що поділ обліку на управлінський і фінансовий був здійснений в кінці XIX на початку XX століття. Серед причин він називає:

- виділення тієї інформації, яка складала комерційну таємницю, в той час як інша публікувалась у відкритих звітах;
- зміни в організації виробництва, а саме ріст концентрації і централізації капіталу, утворення монополій, що зумовлювало необхідність зосередження бухгалтерії у штаб-квартирі підприємства, між тим як калькуляційна бухгалтерія знаходилась безпосередньо на підприємстві.

Тобто, причинами становлення управлінського обліку автор вважає посилення впливу інформаційних і організаційних аспектів у функціонуванні виробництва.

М.Г.Чумаченко крім вказаних вище аспектів відзначає ще і вплив правового (ріст числа нематеріальних активів) та економічного (інфляція, зміни у структурі собівартості продукції, а саме ріст витрат на реалізацію, витрат на НДДКР) аспектів [21].

В публікації Міжнародної Федерації бухгалтерів розглядаються чотири етапи розвитку управлінського обліку.

Етап 1. До 1950 р. увага була зосереджена на калькулюванні витрат і

фінансовому контролю через використання таких методів, як бюджетування і облік витрат.

Етап 2. До 1965 р. центр уваги був зміщений до подання інформації для планування і контролю з допомогою таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.

Етап 3. До 1985 р. увага була сфокусована на скороченні безповоротних витрат ресурсів, що використовуються в бізнес-процесах, через аналіз технологічних процесів і управління витратами.

Етап 4. До 1995 р. увага була перенесена на створення вартості шляхом ефективного зростання ресурсів за допомогою методів вивчення носіїв споживчої цінності, біржової вартості акцій і за рахунок організаційних інновацій [27].

Л.В. Нападовська виділяє такі етапи виникнення та еволюції управлінського обліку:

- калькуляційний облік (кінець XIX - початок XX ст.);
- виробничий облік з елементами управлінського (початок XX - 50-ті роки XX ст.);
- управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50-70 роки XX ст.);
- стратегічний управлінський облік (70-ті роки XX ст. - сучасний період) [47].

На думку М.С. Пушкаря, Р.В. Романіва, Н.В. Гудзь, управлінський облік виник ще у 19 сторіччі, проте обґрунтував його на науковій основі Р. Антоні [57].

Дослідження історичних аспектів управлінського обліку дає змогу виокремити чотири основні стадії: зародження, формування, розвиток та інтеграцію. Перша стадія охоплює період від початку XIX ст. до початку XX ст. До 1800 р. підприємства були переважно невеликими й зорієнтованими на родинний бізнес. За цих умов не було особливих потреб в управлінському обліку. Управлінські рішення приймали безпосередньо власники підприємств.

У другій половині XIX ст. спостерігаються перші розробки теорії обліку витрат, які знайшли відображення у праці Джона Фелса і Еміля Гарне «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», виданій у 1867 р. Запропонований ними підхід дозволяв системно контролювати затрати в облікових регістрах і передбачав розподіл витрат на постійні та змінні.

Упродовж 1825-1925 р. спостерігається збільшення кількості великих підприємств, що зумовило зростання потреби в нових методах обліку та управління [33]. Саме в цей період було розроблено більшість сучасних методів управлінського обліку. Зокрема, на текстильних фабриках уже на початку XX ст. менеджери отримували інформацію про вартість часу оброблення сировини, собівартість одиниці продукції та витрати на одного робітника. Інформацію управлінського обліку використовували для:

- контролю та підвищення ефективності;
- прийняття рішень щодо ціноутворення й асортименту.

Інформація стосовно продуктивності праці вможлилювала прийняття рішень щодо додаткової винагороди найпродуктивнішим робітникам та вдосконалення технологій.

На початку XX ст. з'ясувалося, що традиційний облік не зовсім задовольняє потреби управління за умов загострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (системи Тейлора, Ганта, Черча) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Уперше ідеї, покладені в основу цієї системи, висунув американський інженер Гарінгтон Емерсон, котрий наголошував, що метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності застережень. Ці застереження потрібні для пошуку правильного курсу господарської діяльності підприємства. Облік має спрямовуватися в майбутнє, оскільки передбачення означає попередження. Ці ідеї були втілені в життя співробітником аудиторської фірми «Прайс Вотерхауз» Чартером Гаррісоном, який у 1912 р. опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-

костінг» [31].

Починаючи з 1975 р., важливими факторами, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

З 1986 р. значну увагу приділяють зниженню втрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами. У зв'язку з цим дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції. Саме в цей час Р. Купер і Р. Каплан обґрунтували актуальність калькулювання на основі аналізу діяльності. Поширення системи управління «якраз вчасно», яку започаткувала японська компанія «Тойота», зумовило появу адекватних методів обліку, зокрема калькулювання шляхом зворотного потоку [38].

Підсумовуючи дані дослідження, можна зробити висновок, що зростання невизначеності ринкового середовища буде сприяти розвитку стратегічного напрямку досліджень в управлінському обліку, широкому застосуванню економіко-математичних методів при моделюванні господарських ситуацій.

Комплексна автоматизація управлінських процесів, розробка та впровадження прогресивних технологій дозволить підвищити ефективність обробки економічної інформації, що дасть змогу більш точно прогнозувати як необхідні параметри виробництва, так і варіанти поведінки підприємства у зовнішньому економічному середовищі.

1.3. Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві

Кожен суб'єкт господарювання самостійно приймає рішення щодо необхідності впровадження на підприємстві тієї чи іншої системи управлінського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація систем управлінського обліку

Класифікаційні ознаки	Вид системи управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
1. Обсяг обробки інформації для управління	Комплексний облік	Облік на регулярній основі, що включає: вимірювання, оцінку та контроль витрат за процесами постачання, складування та реалізації; групування витрат за статтями та елементами, місцями виникнення, носіями витрат; складання внутрішньої звітності за термінами, змістом і періодичністю надання для задоволення користувачів із метою оцінки діяльності структурних підрозділів та підприємства
	Локальний (диференційований облік)	Зміст обліку залежить від поставлених завдань. Завдання проблемного обліку вирішуються на основі фактичних даних виробничого обліку за допомогою методів програмування, нормування, планування, прогнозування, економічного аналізу, контролю та регулювання. Формує інформацію про економічну, технологічну, конструктивну і організаційну підготовку виробництва; оцінку та обсяги реалізації продукції; управління запасами, раціональність витрачання виробничих ресурсів тощо
2. Мета та завдання менеджменту	Стратегічний облік	Орієнтований на інформаційне забезпечення вищого рівня управління та визначення перспектив розвитку підприємства
	Оперативний облік	Забезпечує максимально ефективне досягнення цілей короткострокового періоду
3. Технологія відображення на рахунках управлінського та фінансового обліку	Моністична (інтегрована, одноколова) система	Управлінський облік формується на основі взаємодії з фінансовим. План рахунків для управлінського обліку прив'язаний до рахунків фінансового обліку, існує прямий та зворотний зв'язок на рахунках
	Замкнута (автономна, двоколова) система	Передбачає відокремлене створення фінансового та управлінського обліку. План рахунків для управлінського обліку розроблено без прив'язування до рахунків фінансового обліку. Весь обліковий процес організований орієнтовано на потреби виробництва
4. Оперативність обліку та контролю даних	Облік фактичних даних	Передбачає використання методу обліку фактично використаних ресурсів і визначення фактичної собівартості та результатів від реалізації продукту
	Облік нормальних (стандартних) даних	Передбачає розроблення стандартів (норм) витрат за всіма видами ресурсів, складання стандартної (нормативної калькуляції), облік за стандартами (нормам) з виділенням відхилень
5. Повнота враховуваних витрат	Облік за повними затратами	Передбачає визначення собівартості продукції на основі всіх виробничих витрат
	Облік змінних затрат (маржинальний)	Передбачає визначення обмеженої (скороченої) собівартості

Джерело: [23]

Конкретна специфіка умов, в яких функціонує кожне підприємство, впливає на вибір тих альтернатив, які найкраще дають змогу досягти мети організації, тому мета формування системи управлінського обліку може ставитися як у глобальному широкомасштабному вигляді, так і достатньо вузько.

Наприклад, це може бути комплексна інформаційна система, яка забезпечує менеджерів на всіх рівнях управління необхідною інформацією про стан кожної з основних функціональних сфер. Разом із тим це може бути й локальна система, спрямована на вирішення невеликого кола окремих завдань. Ними можуть бути:

- управління товарними запасами;
- контроль грошових потоків;
- підвищення віддачі від вкладеного капіталу;
- планування раціонального завантаження обладнання та контроль над його використанням;
- контроль діяльності відділу збуту.

Рішення щодо конфігурації системи управлінського обліку повинен приймати керівник підприємства виходячи з наявної потреби в інформації і фінансових можливостей, які можуть бути використані для побудови внутрішньої інформаційної системи. Побудова комплексної системи управлінського обліку чи локальної передбачає визначення таких моментів: принципів формування фінансових і операційних управлінських звітів, методів групування та оцінки управлінських даних, методів аналізу даних, принципів відображення поточних операцій в управлінському плані рахунків або/і бюджетних статтях. Вибір підприємствами тієї чи іншої системи управлінського обліку залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю боки діяльності підприємства [41].

Система обліку, що відповідає вимогам управління, складається з певного

ряду процедур. До того ж склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися в залежності від цілей управління. Проте, будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, відповідає загальноприйнятим принципам.

Загальноприйнятими принципами, які можна застосувати до управлінського обліку є такі.

1. Принцип безперервності діяльності підприємства, що передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Цей принцип спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем: аналіз конкурентоспроможності виробництва продукції, постачання сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів, інвестицій тощо.

2. Принцип єдиного грошового вимірника в плануванні та обліку виробництва забезпечує між ними прямий і зворотній зв'язок. Інформація, яка готується в системі управлінського обліку, базується на фінансовій інформації, разом з тим вона більш деталізована і, крім того, не обов'язково виражена в грошовій оцінці.

Планово-облікові одиниці розкривають сутність систем оперативно-виробничого планування на різних його рівнях. За їх допомогою виникає реальна можливість для розробки методології системи обліку, заснованій на тісному взаємозв'язку показників управлінського обліку виробництва і фінансового обліку витрат, визначення результатів господарювання окремих структурних підрозділів. На різних рівнях оперативно-виробничого планування планово-облікові одиниці є або більш узагальненими, або, навпаки, деталізованими.

В основу деталізації покладений принцип переходу від більших одиниць на рівні підприємства (виріб, виробниче замовлення, серія виробів, найменування і т.д.) до дрібніших на рівні цеху, ділянки, бригади (деталь, операція, комплекс операцій, машино-комплект, вузловий комплект, бригадний комплект тощо) [48].

Слід зазначити, що планово-облікові одиниці управлінського обліку виробництва та одиниці виміру готової продукції, зданої на склад, що застосовуються в бухгалтерському обліку, - ідентичні. Через них простежується зв'язок управлінського і фінансового обліку виконаних замовлень. При цьому можливе будь-яке групування даних в тому чи іншому виді обліку за об'єктами управління чи групування за видами продукції, виробничими замовленнями або структурними підрозділами. Крім того, на рівні підприємств планово-облікові одиниці збігаються з об'єктами калькулювання або є їх частиною.

На рівні структурних підрозділів планово-облікові одиниці можуть бути використані при виборі об'єктів обліку витрат. Управлінський облік здатний таким чином формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що вони стають системою комунікацій всередині підприємства. На нульовому рівні виникає облікова інформація в первинних документах, звітах основних і допоміжних цехів; на першому рівні групується інформація у зведених документах відділу постачання, виробничих підрозділів, збутового і фінансового відділів, бухгалтерії, складського господарства; на наступних рівнях відбувається об'єднання і формування звітної зведеної документації в функціональних відділах заводууправління (головного конструктора, головного механіка, головного технолога, відділу кадрів тощо) [25].

На найвищому рівні відбувається узагальнення зведеної інформації, що надійшла із структурних підрозділів, і перетворення її в результативну звітну документацію відділами - виробничо-диспетчерським, планово-економічним і бухгалтерією. Зміст звітів залежить від їх цільового призначення або посади керівника, для якого вони призначені: поточні оперативні звіти виробничих підрозділів - для оцінки результатів роботи, звіти про витрати на виробництво - для прийняття оперативних рішень тощо.

В табл.1.2 зображено принципи організації управлінського обліку на підприємстві.

Таблиця 1.2

Принципи організації управлінського обліку на підприємстві

Загально-прийняті	<i>безперервності діяльності підприємства</i>	передбачає оцінку діяльності, активів та пасивів підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
	<i>єдиного грошового вимірника в плануванні, обліку та контролі виробництва</i>	забезпечує прямий і зворотній зв'язок між ними
	<i>повноти і аналітичності інформації</i>	дозволяє використовувати інформацію без додаткового її опрацювання
	<i>періодичності</i>	
Власні специфічні	<i>оцінки результатів діяльності підрозділів підприємства</i>	дозволяє визначити внесок кожного структурного підрозділу до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства з метою оперативного втручання в процес його формування
	<i>бюджетування</i>	використання в управлінні таких інструментів як бюджети (кошториси). Кошториси складаються для всіх видів ресурсів, всіх структурних підрозділів, всіх варіантів плану і всіх етапів діяльності
	<i>методологічної незалежності</i>	кожне підприємство встановлює свої правила організації, методології та ведення управлінського обліку
	<i>орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства</i>	формуючи інформацію для прийняття рішення на будь-якому рівні і вибираючи найоптимальніше із них, пріоритетними вважаються інтереси підприємства в цілому
	<i>відповідальності</i>	за величину затрат і результатів відповідає конкретна особа, яка їх контролює
	<i>багатоваріантності</i>	при підготовці інформації враховуються не один, а декілька варіантів, щоб для прийняття управлінських рішень вибрати оптимальний
	<i>комплексності</i>	ґрунтується на тому, що управлінський облік включає не лише облік затрат, але і планування, контроль, аналіз, регулювання

Джерело: [48]

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з етапів, зображених на рис. 1.2.

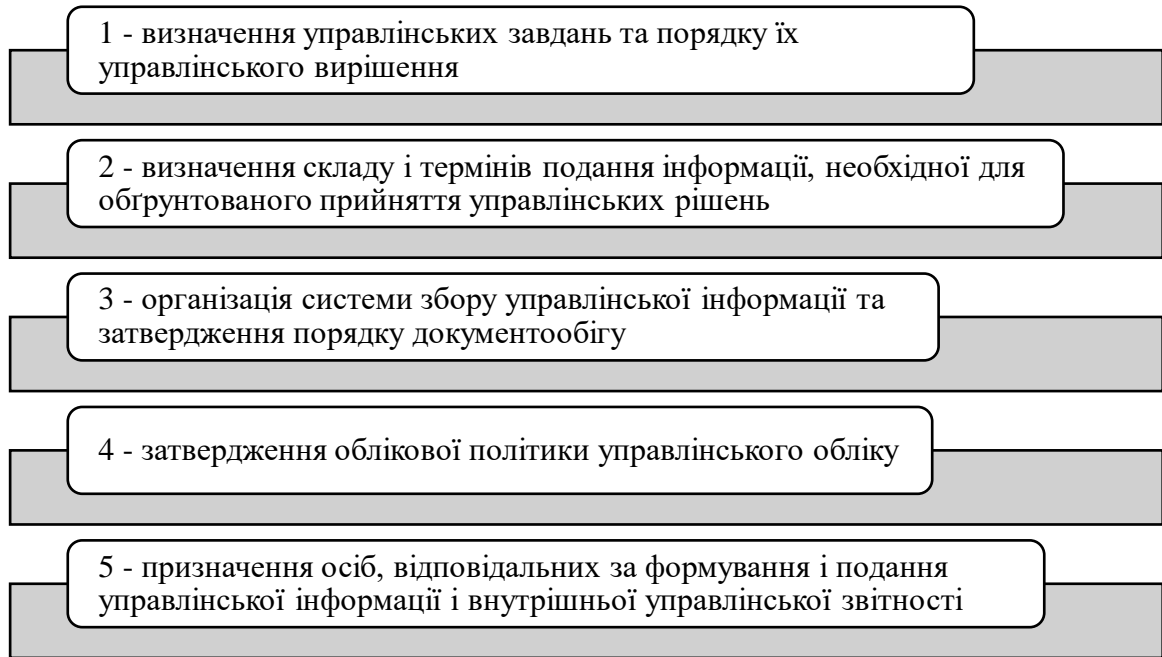


Рис. 1.2. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві
Джерело: сформовано автором за [31]

Принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання. Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізації, розподіл і фінансування. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання (табл.1.3).

В управлінському обліку особлива увага приділяється внутрішній інформації, яка характеризує різні сторони виробничої діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції. Вся сукупність інформації містить множину підсистем, що дозволяють забезпечити релевантною інформацією менеджера, який приймає конкретні рішення. В таблиці 1.4 наведено узагальнену інформацію, яка потрібна особам, які управляють виробничою діяльністю. Впровадження концепції управлінського обліку неможливо проводити без відповідного нормативного забезпечення цього процесу.

Таблиця 1.3

Етапи створення підсистеми управлінського обліку

№ етапу	Зміст етапу	Дії по етапу
Етап 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 її вирішення, система їх збирання та правила документообігу; 3) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні особи за досягнення визначених результатів
Етап 2	Ув'язка прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою та з існуючими обліковими технологіями	1) узгоджуються дані управлінського обліку з даними фінансового; 2) вносяться зміни до облікової політики або купується нове програмне забезпечення з відповідними функціями
Етап 3	Впровадження облікових технологій	1) офіційно покладається відповідальність на конкретних працівників за збирання та аналіз даних; 2) відбувається розробка посадових інструкцій для виконавців.

Джерело: [34]

Для стимулювання процесу формування вітчизняних систем управлінського обліку повинна бути створена чотирирівнева нормативно-правова база України. Необхідно зазначити, що перші три рівні в Україні вже, практично, сформовані. Так, прийнято основний закон, прийнято більшість стандартів і План рахунків, який відповідає міжнародним стандартам обліку. Хоча до системи управлінського обліку безпосереднє відношення має лише Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [55].

Аналіз прийнятого документу дозволяє відзначити його безсумнівну прогресивність і відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. До позитивних сторін даного Закону слід віднести визначення десяти принципів, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку і звітності в Україні (стаття 4), надання самостійності підприємств як у виборі облікової політики, так і у розробці систем та форм внутрішньогосподарського

(управлінського) обліку (стаття 8). Поряд з цими перевагами він має і ряд суттєвих недоліків [55].

Таблиця 1.4

Структура облікової інформації про виробництво за рівнями управління

Рівень	Назва рівня управління	Місце виникнення витрат	Об'єкт витрат	Собівартість	Об'єкт калькулювання
I	Підприємство	Підприємство	Готова продукція роботи, послуги підприємства	повна	Вироби, продукти, роботи, послуги
II	Виробництво як частина діяльності підприємства	Виробництво	Партії деталей, вузлів, комплектів	Виробнича	Деталі, вузли, комплекти
III	Цех	Цех	Партії деталей, вузлів, комплектів	Цехова (прямі витрати)	Деталі, вузли, комплекти
IV	Виробнича дільниця	Дільниця	Технологічні операції дільниці	Прямі витрати дільниці	Деталі, вузли, комплекти
V	Бригада або виробничий центр	Бригада	Операції технологічного процесу, закріплені за бригадою або робочим центром	Прямі витрати бригади або робочого центру	Деталі, вузли, комплекти
VI	Робоче місце	Робоче місце (верстат)	Операція технологічного процесу	Прямі витрати робочого місця	Деталі, вузли, комплекти

Джерело: [47]

Так, зокрема, досить вузько дано визначення облікової політики підприємства, під якою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

За своїм змістом робочі інструкції повинні відображати конкретні виробничі умови організації і технології кожного виробничого підрозділу підприємства, і, що не менш важливо, оперативно реагувати на їх зміни.

Особливе місце на даному рівні відводиться організації нормативної бази підприємства. Нормативна база підприємства повинна створювати модель формування витрат та доходів від реалізації продукції, а відхилення від цієї моделі повинні стати об'єктом оперативного економічного аналізу. Тоді нормативні бази будуть орієнтовані на системний контроль за поточними нормами і нормативами. Для цього пропонується створити централізовану форму нормативних баз, в основу якої повинна бути закладена ідея інтеграції функцій нормування, прогнозування, лімітування, калькуляційного обліку і економічного аналізу витрат на виробництво та збут продукції [64].

Міжнародна практика показує, що найбільшій ефективності досягається така форма централізації нормативної бази, яка передбачає відособлення лінійних об'єктів управління. При цьому узагальнюючим стає завдання визначення внеску кожного виробничого підрозділу в загальні фінансові результати діяльності підприємства. Такий підхід означає, що нормативна база підприємства складається з «малих» нормативних баз кожного цеху основного, допоміжного і обслуговуючого виробництва, комерційних, технічних та інших служб апарату адміністрації підприємства, які формуються за технологічними процесами, переліком закріпленої продукції статтями витрат і доходів, які прямо залежать від їх діяльності.

Рівень нормативних баз підприємств в багато чому визначається первинною документацією на підготовку виробництв. Для того, щоб уникнути втрат робочого часу на створення і перевірку первинної документації необхідно при впровадженні ПЕОМ в АРМ-технолога включати завдання комплексної автоматизації підготовки всієї первинної документації і, в першу чергу - технологічної. Нормативні бази повинні стати об'єктом системного бухгалтерського контролю. В зв'язку з цим необхідно кожного місяця проводити інвентаризацію поточних норм. Цілеспрямоване регулювання витрат та доходів в управлінському обліку вимагатиме наявності не тільки диференційованих технічно- і економічно-обґрунтованих норм та відпускних цін і тарифів, але й створення певного комплексу постійних робочих розрахунків для нормативної бази. Для цього потрібно забезпечити єдність норм і нормативів, які

використовуються в нормативних розрахунках: калькуляціях нормативної і планової собівартості, відпускних цінах, тощо [47].

Поточні норми в міжнародній практиці вважаються нормативною моделлю виробництва і його дохідності, оскільки вони відображають економічну вигідність інвестицій у виробництво. Тому тільки «жорсткі» норми можна використати для системного контролю за витратами та їх оперативного регулювання при зміні ринкової кон'юнктури.

Правильно організована нормативна база є основою впровадження нормативного методу обліку витрат. В нових умовах управління нормативний метод розглядається не лише, як метод обліку, але і як відповідна система організації виробництва, що встановлює нерозривний зв'язок між технологічною, конструкторською і матеріальною підготовкою виробництва і безпосередньо самим процесом виробництва, як метод господарювання, керівництва і планування. Він тісно пов'язаний з організацією всієї виробничо-господарської діяльності підприємства. Тому можливості його застосування обумовлені перш за все чіткою організацією виробництва.

Під нормою виробничих витрат розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення даного виду продукції. При цьому важливо, щоб норми витрат на виробництво були науково обґрунтованими і орієнтувались не на індивідуальні витрати конкретного підприємства, а на галузеві стандарти. В залежності від тривалості дії норми і часу розрахунку розрізняють поточні і планові норми. Складання планів робіт, відпуск матеріалів на робочі місця, оплата праці робітників за виконані роботи здійснюється на основі поточних або діючих норм. Планові норми передбачаються кварталними і річними планами, розраховуються на основі очікуваних на запланований період норм з врахуванням ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів. Поточні нормативи повинні постійно підтримуватись на рівні останніх досягнень науки і техніки шляхом їх перегляду, вдосконалення методів визначення потреб підприємства в засобах виробництва і розробки технічно обґрунтованих норм витрачання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, а також нормативів використання

обладнання, машин і механізмів [64].

Розглянемо етапи застосування нормативного методу.

На першій стадії визначається собівартість продукції за діючими прогресивними нормами розподілу сировини, матеріалів, заробітної плати та інших виробничих витрат. На цій стадії розрахунковим шляхом визначається величина витрат виробництва. Вона встановлюється на основі діючих на початок звітного періоду норм кожного елемента витрат. На цій стадії визначається ступінь економічності виробництва. При вивченні нормативного господарства на промислових підприємствах встановлено, що у технологічній карті планові норми вищі від передбачених на 15-20 відсотків. Встановлення реальних норм витрат на окремі види продукції — важлива початкова стадія калькулювання, на якій вишукують резерви, визначають економічність виробництва. Тому тільки науково обґрунтовані норми можуть бути вихідною базою калькулювання, як основної і головної облікової роботи на попередній стадії нормативного методу обліку витрат на виробництво. При правильній організації і веденні технологічного процесу фактичні витрати на виробництво не повинні перевищувати нормативні. Відхилення від нормативної собівартості за цих умов можуть бути наслідком порушення даної технології або виявленням прихованих резервів [3].

На другій стадії нормативного обліку в процесі виробництва виявляються відхилення від встановлених норм витрат. Відхилення - це порушення встановлених норм під час виробничого процесу внаслідок невиконання передбаченої нормативною калькуляцією організаційної роботи підприємства. На цій стадії нормативного методу обліку під час процесу виробництва повинно бути забезпечено розчленоване відображення відхилень від встановлених норм за місцями їх виникнення, із визначенням причини і встановленням особи, що їх допустила, а також розрахунку їх впливу на собівартість продукції. Саме в розчленованому відображенні в обліку відхилень від встановлених норм і витрат за нормою і полягають найцінніші властивості нормативного методу обліку. Періодично переглядаючи норми витрат, а значить і їх зміни, обов'язковим є перегляд і зміна нормативної калькуляції, так як вона обчислюється за діючими

на початок місяця нормами. Виявлення відхилень від встановлених норм, заповнення і обробка первинних документів, а також групування відхилень за причинами і винуватцями являють собою перший ступінь оперативного аналізу, тобто суцільне переплетення нормативного обліку з аналізом. Цей зв'язок посилюється тим, що до аналітичної роботи залучаються не тільки працівники економічних служб, але інженери-техніки, спеціалісти господарства і керівники госпрозрахункових підрозділів, безпосередні виконавці робіт [3].

Без організації оперативного контролю і аналізу собівартості продукції дія і ефективність нормативного методу як джерела економічної інформації, що використовується для управління господарством, значно б знизилась. Важливим при організації управлінського обліку є порядок побудови та застосування аналітичного обліку на підприємстві, який полягає, перш за все, в організації необхідних розрізів аналітичних рахунків для синтетичних рахунків. Саме аналітичні рахунки забезпечують потрібну для управління та контролю ступінь деталізації і агрегування даних.

Для оперативного управління і керівництва роботою підприємства, контролю та планування обсягу матеріально-технічного постачання; для контролю за збереженням всіх видів власності необхідний детальний облік витрат на виробництво; для здійснення розрахунків з працівниками (персоналом), з постачальниками, з бюджетом також необхідні конкретні дані, що детально характеризують всі сторони діяльності підприємства; для управління, керівництва, контролю і планування господарських процесів, організації розрахунків виникає потреба в інформації, з різним ступенем узагальнення: як зведених, так і більш детальній. Узагальнені характеристики об'єктів бухгалтерського обліку (активів, зобов'язань, капіталу) відображаються на синтетичних рахунках, а деталізована інформація – на аналітичних рахунках.

Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер повинен правильно зрозуміти потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових процедур. Для управління менеджерам потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид

діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. На жаль, в сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства, в Україні практично не існує. На це звернув увагу академік М.Г. Чумаченко, який зазначив, що «в даний час ще немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості» [7].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що управлінський облік є самостійною підсистемою бухгалтерського обліку зі своїм предметом, методом та завданнями, що тісно пов'язана з управлінською системою і направлена на зниження витрат виробництва та збільшення прибутків підприємства. Хоча існує ціла низка труднощів, пов'язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського обліку, прийомів та методів, його організації, однак є підприємства, які незважаючи на відсутність методичного матеріалу, знаходять його інколи на основі інтуїції та досвіду, а інколи, помиляючись, впроваджують систему управлінського обліку.

РОЗДІЛ 2

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОВ «ПОЛІМЕТ» ЛТД

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «ПОЛІМЕТ» ЛТД знаходиться у місті Кам'янці-Подільському Хмельницької області, що розташований у центральній частині Поділля з двох сторін річки Смотрич за адресою: 32300, Хмельницька обл., місто Кам'янець-Подільський, вул. Маршала Харченка, будинок 24б. Зареєстровано 14.11.1994 р. із розміром статутного капіталу 1460000 грн.

Керівником ТОВ є Глоzman Анатолій Михайлович.

ТОВ "Полімет" ЛТД - це вітчизняне підприємство, яке працює на українському ринку двадцять чотири роки.

Підприємство - виробник широкого асортименту товарів народного споживання з алюмінію і пластмас:

- різноманітний алюмінієвий посуд, алюмінієві столові прилади, широкий вибір форм для випічки хліба і пасок, товари для туристів, рибалок і мисливців;
- столові підноси, пластмасові ящики в асортименті, термостійкий і багаторазовий посуд, товари для дачників - це лише частина асортименту продукції, яку підприємство може запропонувати [61].

Звернемо свою увагу на результати діяльності досліджуваного підприємства (табл. 2.1). За досліджуваний період обсяги реалізації продукції зазнали суттєвих змін. Так, чистий дохід від реалізації продукції зріс у 2022 році в порівнянні з 2020 на 1753,3 тис. грн, або у 2,4 рази. У проміжному 2021 році теж спостерігалось зростання обсягів реалізації, коли чистий дохід збільшився до 1479,1 тис. гривень. Разом з тим, в звітному році зросла і собівартість реалізованої продукції: з 1099,1 тис. грн. в 2020 до 2698,2 тис. грн. в 2022 роках. Тобто, збільшення склало 1599,1 тис. грн. або майже 2,5 рази.

Таблиця 2.1

Результати фінансово-економічної діяльності ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД,
тис. грн

Показники	Роки			Різниця 2022 до 2020 рр., +/-	Відношення 2022 до 2020 рр., %
	2020	2021	2022		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1240,2	1479,1	2993,5	1753,3	241,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1099,1	1318,7	2698,2	1599,1	245,5
Валовий прибуток (збиток)	141,1	160,4	295,3	154,2	209,3
Інші операційні витрати	120,1	148,9	225,8	105,7	188,0
Разом витрати	1219,2	1467,6	2924	1704,8	239,8
Фінансовий результат до оподаткування	21	11,5	69,5	48,5	331,0
Податок на прибуток	3,8	2,1	12,5	8,7	328,9
Чистий прибуток (збиток)	17,2	9,4	57	39,8	331,4

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ

Відповідно до збільшення результативності операційної діяльності ТОВ «Полімет» ЛТД за період 2020-2022 років, фінансовий результат до оподаткування та сума чистого прибутку зросли за аналізований період теж – на 48,5 та 39,8 тис. грн відповідно, що є досить позитивним фактом - рис. 2.1.

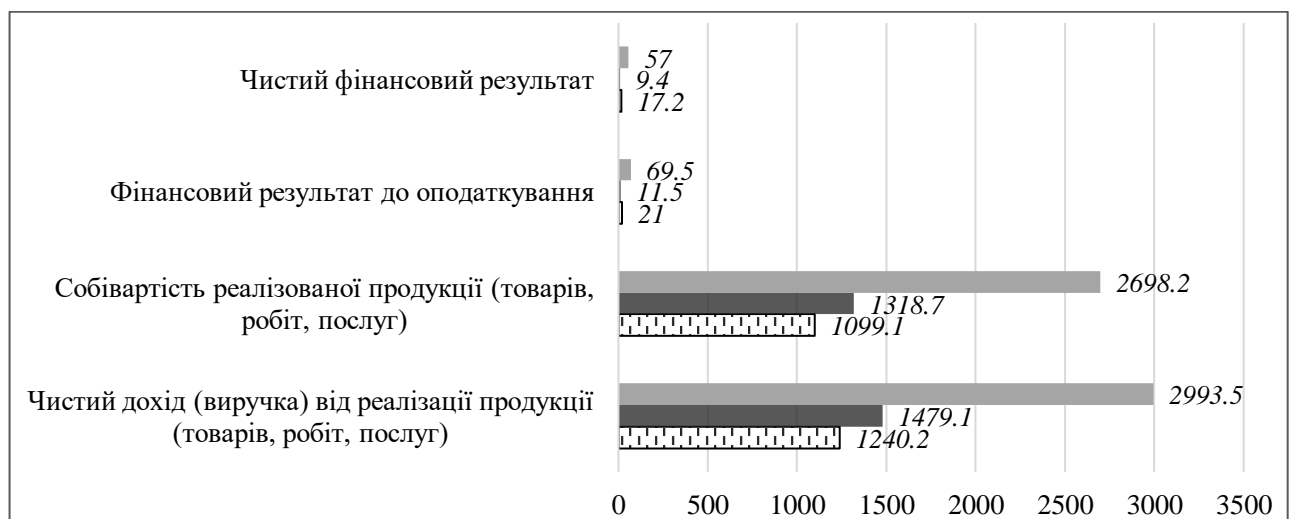


Рис. 2.1. Динаміка основних фінансових результатів ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД у 2020-2022 роках, тис. грн

Джерело: побудовано автором за даними ТОВ

Критерієм фінансового стану підприємства є його платоспроможність, тобто готовність виконати без затримки першочергові платіжні зобов'язання за рахунок наявних коштів та поточних надходжень від господарської діяльності. Підприємство вважається платоспроможним, якщо сума готівки, дебіторської заборгованості та інших легко ліквідних активів більша або дорівнює першочерговим платіжним зобов'язанням.

Використовуючи дані табл. 2.2, проаналізуємо динаміку основних показників платоспроможності.

Таблиця 2.2

Показники ліквідності ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД за 2020-2022 роки

№	Показники	Порядок розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2020	2021	2022	
1.	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал	1652	1654	1711	59,10
2.	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти / Власний капітал	0,00	0,00	0,00	0,00
3.	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	84,57	92,85	94,76	10,19
4.	Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,72	1,19	0,00	-0,72
5.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,72	1,19	0,00	-0,72
6.	Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / Всього активів	0,30	0,30	0,32	0,02
7.	Частка запасів у оборотних активах	Запаси / Оборотні активи	0,50	0,09	0,54	0,05

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ

Загальний коефіцієнт покриття на початку досліджуваного періоду становив 84,57 і за три роки його величина зросла на 10 п., що є позитивним фактом. Для кредиторів, інвесторів і постачальників така ситуація є цілком задовільною, оскільки підприємство має значні суми вільних ресурсів, які формуються за рахунок власних джерел. Однак для підприємства значне нагромадження засобів, вилучення їх у дебіторську заборгованість не завжди

бажане, оскільки знижує результативність використання активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2020-2022 роках знизився з 0,72 до 0. Теоретично вважається, що достатнім значенням для коефіцієнта терміновості є 0,2, оскільки не всі кредитори одночасно пред'являють свої вимоги. Однак величина показника за аналізований період свідчить про те, що швидколіквідними активами підприємство може покрити на кінець звітного періоду 0 платіжних вимог, і така ситуація є вкрай негативною в цілому, хоч і пояснюється відсутністю грошових коштів на рахунках в банку ТОВ.

Результативність діяльності підприємства оцінюють за допомогою абсолютних і відносних показників. За показниками першої групи аналізують динаміку різних показників прибутку за ряд років. Друга група показників менше залежить від інфляції, ніж перша, і в сучасних умовах використовується ширше. Їх розраховують відношенням прибутку до вкладеного капіталу (власного, інвестованого, залученого тощо) – табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Показники фінансової стійкості ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД за 2020-2022 роки

№	Показники	Алгоритм розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2020	2021	2022	
1.	Коефіцієнт концентрації власного капіталу	(Вартість основних засобів - Сума амортизації) / Вартість майна у балансі	1,00	1,00	1,00	0,00
2.	Коефіцієнт фінансової залежності	Власний капітал / Активи	1,00	1,00	1,00	0,00
3.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	Активи / Власний капітал	0,00	0,00	0,00	0,00
4.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових засобів	Залучений капітал / Всього коштів підприємства	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ

Аналіз даних таблиці 2.3 показує, що величина коефіцієнта концентрації власного капіталу у ТОВ є максимальною – 1,0 п. як у 2020, так і у 2021 та 2022 роках відповідно, звідки можна зробити висновок — все майно підприємства

сформовано за рахунок власних джерел коштів. Протягом досліджуваного періоду для товариства характерною є стабільність показників фінансової стійкості, що в умовах війни в Україні є досить цінним та важливим фактором господарської діяльності.

Далі визначимо динаміку оборотності запасів і дебіторської заборгованості шляхом розрахунку відносних показників - табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Показники ділової активності ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД за 2020-2022 роки

Показники	Порядок підрахунку	Роки			Різниця 2022 до 2020 рр., +/-
		2020	2021	2022	
Загальна оборотність капіталу	Чиста виручка від реалізації / Підсумок балансу	0,75	0,89	1,74	1,00
Оборотність мобільних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок I та II розділів балансу	0,75	0,89	1,74	1,00
Оборотність матеріальних оборотних засобів	Чиста виручка від реалізації / Підсумок II розділу активу	2,53	3,01	5,45	2,92
Оборотність готової продукції	Чиста виручка від реалізації / Готова продукція	7	32	38	31,60
Оборотність дебіторської заборгованості	Виручка від реалізації / Дебіторська заборгованість	5	3	12	6,83
Середній строк обороту дебіторської заборгованості	360*Дебіторська заборгованість / Виручка від реалізації	70	107	30	-40,29
Оборотність кредиторської заборгованості	Виручка від реалізації / Кредиторська заборгованість	214	279	516	302,29
Середній строк обороту кредиторської заборгованості	360*Кредиторська заборгованість / Виручка від реалізації	2	1	1	-0,99
Фондовіддача необоротних активів	Виручка від реалізації / Необоротні активи	1,06	1,27	2,56	1,50
Оборотність власного капіталу	Виручка від реалізації / Власний капітал	1	1	2	1,00

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ

Коефіцієнт оборотності запасів дає можливість встановити швидкість

обороту запасів для забезпечення виконання завдання з продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг). Чим більше значення цього коефіцієнта, тим вищий рівень оборотності запасів, що позитивно відображається на забезпеченні обсягу реалізації продукції.

Так, оборотність готової продукції у ТОВ «Полімет» ЛТД у 2020 році складала лише 7 п., проте у 2022 році значення показника зросло до 38 об. Відповідно (за 2021 рік оборотність готової продукції складала 32).

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки оборотів здійснено за рік коштами, вкладеними у розрахунки. У даному випадку чим більша кількість оборотів, тим швидше підприємство отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Значення цього коефіцієнта значно збільшилось – з 5 до 12 п. у 2020 та 2022 роках відповідно. За допомогою цього показника можна розрахувати так званій «період інкасації», тобто час, протягом якого дебіторська заборгованість обернеться на грошові кошти. Для цього тривалість звітного періоду (1 рік) розділимо на коефіцієнт оборотності. Такий період інкасації, тобто, час очікування підприємством одержання грошей від дебіторів становив 70 днів у 2020 році, 107 - у 2021 та лише 30 днів у 2022 році відповідно.

Якщо підприємство не може забезпечити самофінансування, воно змушене взяти кредит. Тому кредиторська заборгованість показує тимчасове залучення в оборот кредитів на умовах їх повернення. Однак, якщо термін погашення кредитів перевищуватиме строк погашення дебіторської заборгованості, то зростання кредиторської заборгованості випереджатиме зростання дебіторської, що призведе до погіршення фінансового стану підприємства.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за даними ТОВ складав 214 та 516 п. відповідно у 2020 та 2022 роках. Розділивши тривалість звітного періоду (року) на цей коефіцієнт, одержимо середню кількість днів для оплати рахунків кредиторів. У нашого підприємства це займало, в середньому, 2 дні у 2020, 2021 роках та 1 день - у 2022 році відповідно. Такі дані свідчать про гарну розрахункову дисципліну стосовно погашення поточних зобов'язань у досліджуваному товаристві.

2.2. Методика формування та облік повної собівартості продукції

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Як уже зазначалось, прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Витрати основних матеріалів є першим елементом прямих витрат. До них відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. В деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у виробництві одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат. Фактична собівартість матеріалів визначається, виходячи з витрат на їхнє придбання, включаючи оплату відсотків за користування кредитом, наданим постачальником ресурсів, комісійні винагороди, сплачені постачальницьким організаціям, вартість послуг товарних бірж, мита, витрати на транспортування і доставку, здійснювані силами сторонніх організацій.

На підприємствах поточний облік матеріальних цінностей ведуть за обліковими цінами, за середньозваженими цінами, за плановою (нормативною) собівартістю і ін. Відхилення фактичної вартості матеріалів від середньозваженої чи від планової (нормативної) собівартості обліковуються на окремих аналітичних рахунках за групами матеріалів. Визначення фактичної собівартості основних матеріалів, які списуються на витрати, здійснюється методами, передбаченими в НП(С)БО 9 «Запаси»: вибір методу оцінки запасів залежить тільки від підприємства [29]. Обраний метод оцінки запасів при їх вибутті зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

Необхідність виявлення фактичного видатку матеріалів за окремими

операціями ставить перед бухгалтером задачі як по покращенню документообороту по руху матеріалів, так і по організації самого обліку витрачання матеріалів у виробництві. Складність поставленого завдання полягає у тому, що тільки за допомогою чітко налагодженого виробничого обліку можна оперативно виявити перевитрату чи економію матеріалів.

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

Велике значення в організації обліку використання матеріалів має оформлення первинних документів на відпуск їх у виробництво. Найбільш поширеним є відпуск матеріалів у виробництво на основі лімітних чи лімітно-забірних карток. В них вказується: вид операції, номер складу, цех-отримувач, шифр витрат, номенклатурний номер і найменування відпущених матеріалів, одиницю вимірювання і ліміт місячного відпуску матеріалів, який встановлюється відповідності з встановленими нормами та обсягами виробничої програми. Лімітно-забірні картки призначені для відпуску матеріалів, систематичного використання для виготовлення продукції (робіт, послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. Вони виписуються підрозділами підприємства, що виконують функції постачання чи планування в двох-трьох примірниках строком на один місяць (або квартал) для кожного складу окремо.

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. Відпуск у виробництво матеріалів, які одноразово споживаються, оформляється вимогами. Однак відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їх фактичне споживання.

Під фактичним витрачанням матеріалів розуміється їх дійсне споживання у виробництві на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також на цехові і загальногосподарські потреби.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Відхиленнями від норм вважають як економію, так і перевитрати матеріалів. На підприємствах здійснюють чіткий контроль за дотриманням норм витрат для того, щоб не допускати необґрунтованих відступів від встановленої технології виготовлення виробів, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат. Відхилення від норм допускаються тільки з дозволу відповідальних осіб підприємства. Усі випадки відхилення від норм оформляють відповідними документами і обліковують. Облік відхилень проводять з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, непередбачених нормами витрат, і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, у разі економії – з метою поширення передового досвіду.

Для обчислення фактичної собівартості продукції, яку випускають, у ТОВ «Полімет» ЛТД при застосуванні нормативного методу обліку основою служить калькуляція нормативної собівартості (нормативна калькуляція). Фактичну собівартість продукції обчислюють шляхом до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених в звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

$$\Phi_c = H_c + B + Z, \quad (2.1)$$

де Φ_c – фактична собівартість;

N_c – нормативна собівартість;

B – відхилення від норм;

Z – зміна норм.

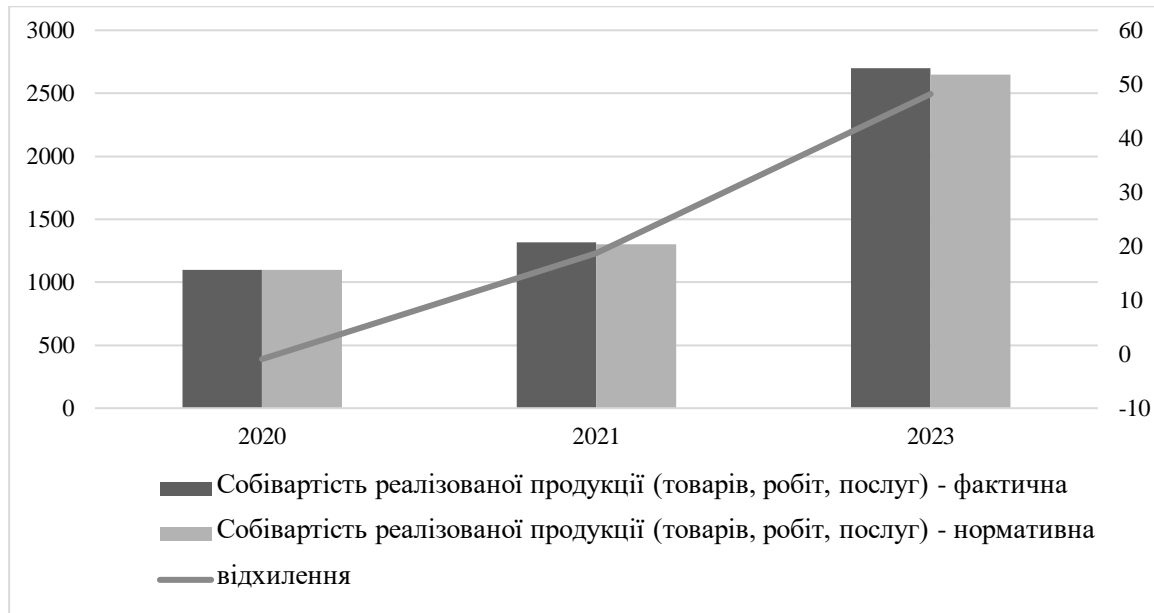


Рис. 2.2. Динаміка нормативної, фактичної собівартості та відхилень у ТОВ, тис. грн

Джерело: сформовано автором

Зауважимо, що нормативний метод не лише виключає можливості обліку фактичних витрат на виробництво, але й робить необхідним такий облік. Справа полягає в тому, що на практиці не завжди є можливість зафіксувати у документах відхилення від норм, які виникають у процесі виробництва (заміна матеріалів, брак у виробництві, додаткові трудові операції тощо), тому з'являються недокументовані відхилення, які не враховані в правій частині формули, отже ця формула не може бути використана для калькуляції. Навіть при добре налагодженій системі документування відхилень недокументовані відхилення становлять 30-40%, що вимагає розрахунку суми таких відхилень в калькуляції. Також і зміна норм не завжди фіксується у документах. Наприклад, ТОВ «Полімет» ЛТД придбало нову техніку, але не переглянуло норми часу і

розцінки на операції. Це вплине на виробіток робітника, але не буде зафіксовано як зміна норм. Таким чином, нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості повинен узагальнити фактичні витрати на виробництво. В нормативному методі цінним є не методика розрахунку собівартості продукції, а можливість контролю за формуванням собівартості на основі документування відхилень і зміни норм.

Метод документально оформлених відхилень від норм використовують у ТОВ «Полімет» ЛТД, де відпуск матеріалів у виробництво збігається з їх фактичним споживанням. Відпуск матеріалів у межах норм проводять на основі лімітно-забірних карток (рис. 2.3) або вимог. Лімітування видачі матеріалів попереджує створення зайвих запасів у цехах і сприяє економнішому їх використанню.

підприємство, організація				Типова форма № М-8		
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <input type="text"/>				Затверджена наказом Мінстату України від 21.06.96 р. № 193		
ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА				Код за УКУД <input type="text"/>		
Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
Матеріальні цінності				Одиниця виміру		
Найменування, сорт, розмір, марка		Номенклатурний номер		Код	Найменування	
Ліміт	Порядковий номер запису за складською картотекою		Всього відпущено з урахуванням повернення		Ціна	Сума
Дата	Кількість	Залишок ліміту		Підпис завідуючого складом або одержувача		

Рис. 2.3. Форма лімітно-забірної картки (М-8), що використовується ТОВ

Джерело: за даними ТОВ

У випадку перевитрат матеріалів у зв'язку з порушенням технології або браку, або заміни одного виду чи розміру іншим на складі оформляють сигнальну документацію: на перевитрачання – додаткову вимогу; на заміну – спеціальний акт. При цьому відпуск матеріалів на покриття перевитрат або заміну в кожному окремому випадку дозволяє керівник ТОВ або його заступник. У вимогах на додатковий відпуск матеріалів за допомогою умовних кодів зазначають причини і винуватців допущених перевитрат.

Другим елементом прямих витрат є заробітна плата основних виробничих робітників з відповідними нарахуваннями на неї. До них відносять заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих на виробництві продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і на заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

Для розрахунку заробітної плати робітників на погодинній оплаті праці, використовуються дані табелів обліку відпрацьованого часу. Звичайно в табелях фіксують лише неявки на роботу і всі відхилення від нормальної тривалості робочого дня. Неявки на роботу (крім вихідних днів по графіку і святкових днів) повинні бути підтверджені документально (наказом чи розпорядженням на надання відпуски, наказом на відрядження, листками непрацездатності тощо). Передчасний відхід з роботи і запізнення на роботу відмічаються в табелі на підставі службових записок начальників структурних підрозділів. В такому ж порядку оформляються прогули. Залучення робітників до понаднормових робіт оформляється відповідними списками, затвердженими керівництвом підприємства.

В умовах відрядної форми оплати праці застосовуються різні системи обліку виробітки робітників-відрядників, зокрема система поопераційного обліку виробітки, яка передбачає приймання, підрахунок і фіксація інформації в

первинних документах начальниками відповідних дільниць чи контролерів після виконання кожної операції. В умовах дрібносерійного та індивідуального виробництва основним первинним документом по обліку виробітки є наряд на відрядну роботу. В ньому відображається завдання, його виконання, розряд роботи, відпрацьований час, розцінка і сума заробітної плати по кожній операції.

В серійному виробництві ТОВ первинними документами для обліку виробітку робітників являються маршрутні листи чи карти. В них фіксують відпуск у виробництво і обробку партії заготовок у відповідності з встановленим технологічним процесом. При передачі партії деталей з цеху в цех разом з ними передається і маршрутний лист. Маршрутні листи можуть застосовуватись як самостійні документи, так і в поєднанні з рапортами чи відривними талонами.

До складу інших прямих витрат включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, амортизація тощо.

Розмір прямих витрат на одиницю продукції практично не залежить від об'єму виробництва, і знизити його можна шляхом підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці, введення нових ресурсо- і енергозберігаючих технологій.

Отже, на деяких підприємствах, які випускають однорідну продукцію, наприклад у вугільній, енергетиці, нафтодобувних галузях промисловості, майже всі витрати будуть прямими. На обробних підприємствах (в машинобудуванні, легкій, харчовій промисловості і ін.) суттєві непрямі витрати. Таким чином, поділ витрат на прямі і непрямі залежить від технологічних особливостей виробництва.

До непрямих витрат відносяться загальновиробничі витрати, які неможливо швидко і економічно віднести на конкретний вид продукції. Однак, і загальногосподарські витрати також слід признати непрямими (накладними), так як вони включаються в калькулювання повної собівартості продукції і також не можуть бути прямо віднесені на виріб. Прикладом виробничих накладних

витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, плата комунальних послуг тощо.

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але непрямими витратами щодо окремих видів продукції, які виробляють в цьому цеху (рис. 2.4). Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів.

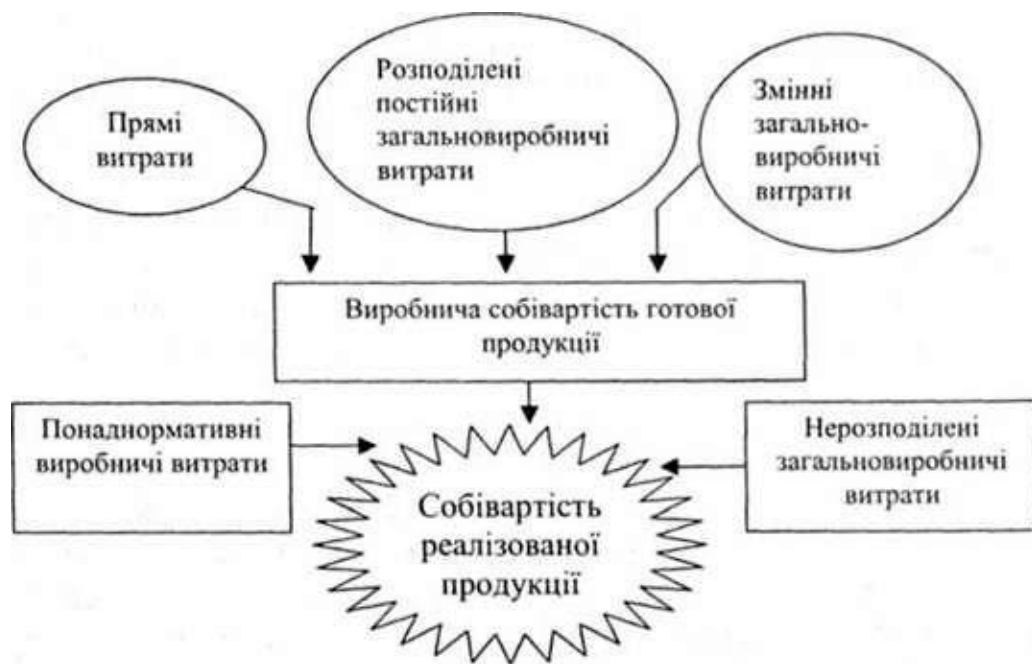


Рис. 2.4. Склад собівартості продукції

Джерело: [51]

Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятої бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо).

Накладні витрати поділяються на дві групи:

- накладні загальновиробничі (виробничі) витрати, які накопичуються на

рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

- накладні загальногосподарські (невиробничі) витрати, які обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробки, збут продукції та інші функції бізнесу. Найчастіше вони представлені витратами на збут та управління.

Загальногосподарські витрати виникають у виробничих підрозділах ТОВ «Полімет» ЛТД – дільницях, цехах, виробництвах, переділах. Призначення, характер і функціональна роль цих витрат пов'язані безпосередньо з виробництвом. Об'єднання витрат в єдину групу під назвою «Загальновиробничі витрати» пов'язано з тим, що вони мають ряд спільних характеристик:

- носять комплексний характер (у складі витрат відображаються всі економічні елементи витрат);

- не можуть бути прямо віднесені на вироби, якщо їх випускається більше одного;

- контролюються бюджетно-кошторисним методом.

Загальновиробничі витрати можна віднести до умовно-змінних, так як вони об'єднують витрати, розміри яких значно залежать від об'єму виробництва. Загальновиробничі витрати складаються з: витрат на утримання і експлуатацію обладнання, загальноцехових витрат на управління.

В управлінському обліку аналітичний облік загальногосподарських витрат ведеться за групами цих витрат, а в середині груп – за статтями, що дозволяє підприємству контролювати виконання кошторису загальногосподарських витрат. При калькулюванні повної собівартості фактична сума загальногосподарських витрат розподіляється між видами продукції пропорційно вибраній базі розподілу. Однак такі витрати, як час роботи чи заробітна плата основних виробничих робітників, час роботи обладнання, не мають тісної залежності з розміром загальногосподарських витрат, тому розподіл цих витрат при калькулюванні повної собівартості носить досить

умовний характер.

Основною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції або замовлень є накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення. Тому в практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно до певної бази. Такою базою у ТОВ «Полімет» ЛТД є кількість продукції.

На підставі обраної бази розраховується ставка розподілу накладних витрат – це відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Вона єдина для всіх підрозділів підприємства.

На нашу думку, в умовах різної складності праці в різних цехах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу. В цьому разі розподіл виробничих накладних витрат здійснюватиметься в такій послідовності:

1. Розподіл накладних витрат між підрозділами підприємства.
2. Перерозподіл витрат допоміжних підрозділів між виробничими підрозділами.
3. Розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

2.3. Організація обліку за центрами відповідальності

Для здійснення управління центрами відповідальності необхідна відповідна система обліку щодо забезпечення збирання, систематизації, опрацювання та передачі інформації про результати їх діяльності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

Управління передбачає оцінку виконання, а це означає, що фактичні результати порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності, управління й оцінки виконання називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звітності у цьому процесі. Іншими словами, облік відповідальності – це система, яка вимірює результати

діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну для управління центрами (рис. 2.5).

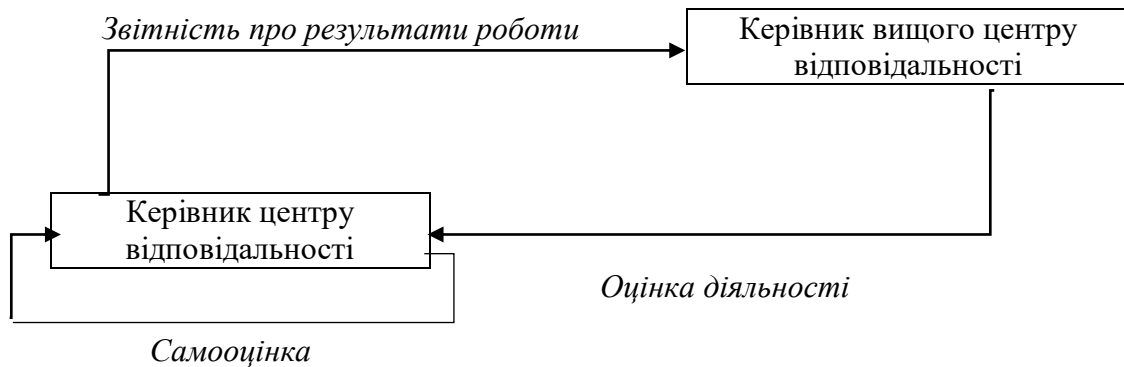


Рис. 2.5. Загальна схема обліку відповідальності ТОВ «Полімет» ЛТД

Джерело: сформовано автором

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і знати, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності даний процес передбачає завдання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення стають більш значними. Цільові показники для центрів відповідальності надаються у вигляді кошторисів витрат, доходів, прибутку й інвестицій.

Критерії оцінювання результативності функціонування центрів відповідальності досліджуваного ТОВ наведені в табл. 2.5.

Облік за центрами відповідальності – це управлінська бухгалтерська система, що опрацьовує планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) та виходи (результати) центру відповідальності. На відміну від системи диференціювання витрат і доходів, яку використовують для оцінки конкретних разових завдань (проектів, варіантів рішень) за релевантною інформацією, облік за центрами відповідальності передбачає врахування повного (постійного) потоку інформації. Коли облік повних витрат конкретизує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах чи замовленнях, то

облік за центрами відповідальності зосереджується на обліку витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Таблиця 2.5

**Критерії оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності
ТОВ «Полімет» ЛТД**

Центри відлов і дальності	Завдання управлінського обліку	Критерії оцінювання	Управлінські повноваження керівників центрів	Особливості діяльності
Витрат	Вимірювання витрат на вході	Виконання виробничої програми з врахуванням бюджету витрат, об'єктів діяльності та співвідношення витрат з їх результатом	Контроль за витратами	Відокремлені або входять до складу інших центрів
Доходів	Фіксація результатів на виході	Досягнення планового доходу від реалізації продукції з врахуванням зміни ціни та обсягу реалізації і витрат на збут	Отримання доходів	Оцінка за чистим доходом
Прибутку	Вимірювання витрат на вході, доходів на виході і розрахунок прибутку	Досягнення бюджетного показника прибутку	Формування фінансового результату	Оцінка за валовим прибутком
Інвестицій	Вимірювання ефективності інвестицій	Досягнення планового показника окупності інвестицій	Інвестиційні рішення	Підприємство в цілому

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах роботи відповідальної особи:

- ✓ відповідальність тільки за ту діяльність, що перебуває під контролем;
- ✓ участь у визначенні цілей, за якими оцінюють діяльність;
- ✓ зацікавленість у досягненні окресленої мети перед особою та її підрозділом;
- ✓ чітке визначення ролі обліку в системі заохочення працівників;
- ✓ регулярне складання і використання звітності про результати роботи

для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Інші головною метою обліку відповідальності у ТОВ є не стільки контроль, скільки допомога керівникам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- ✓ визначення центрів відповідальності;
- ✓ складання бюджету дня кожного центру відповідальності;
- ✓ регулярне складання звітів про виконання бюджету;
- ✓ аналіз причин бюджетних відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності у досліджуваному ТОВ наведено на рис. 2.6.

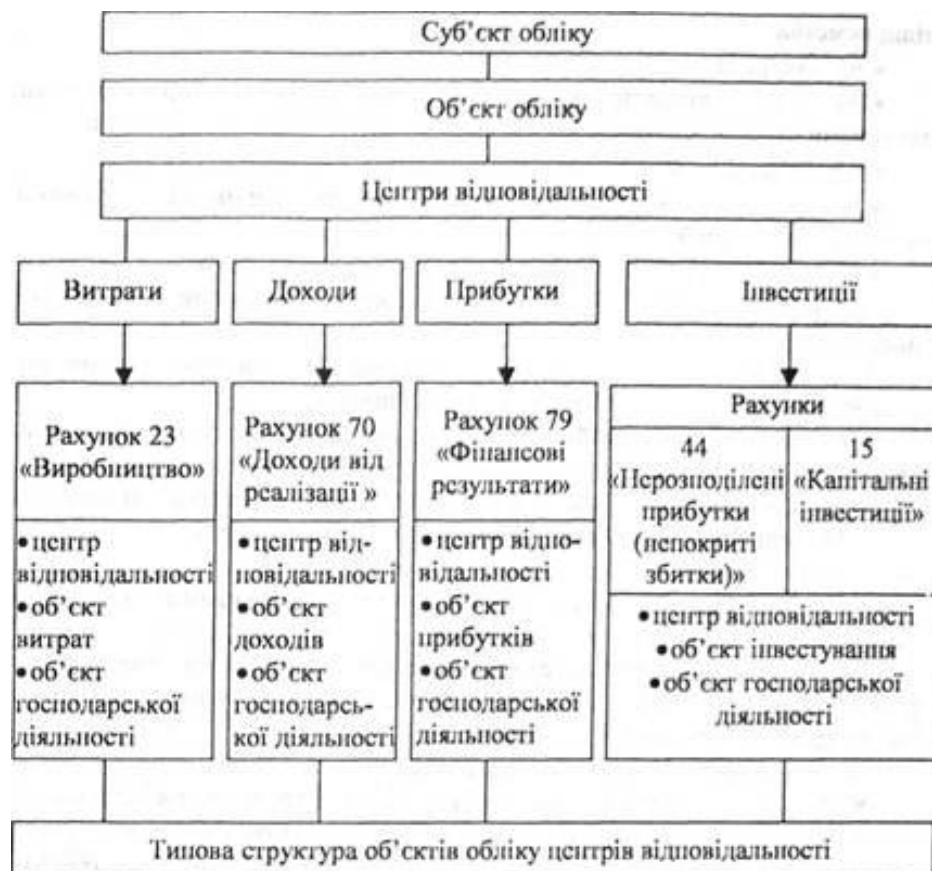


Рис. 2.6. Механізм облікового процесу за центрами відповідальності підприємства

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ

Для виділення центрів відповідальності, насамперед, беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, що встановлюють права та обов'язки конкретних працівників.

Для ведення обліку за центрами відповідальності необхідно виділити власне центри відповідальності та визначити їх підзвітність.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті: зміст, форма, періодичність складання якого є різною на кожному підприємстві.

Мета кожного центру відповідальності – це ефективна діяльність, тобто виконання бюджету при мінімальному використанні ресурсів, або максимальний результат при заданому розмірі ресурсів. Тому у центрах відповідальності доцільно виділяти такі ланцюги:

- витрати – об'єкти діяльності;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід – прибуток;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід – прибуток – інвестиції.

Центри відповідальності необхідно розглядати як внутрішні підрозділи ТОВ «Полімет» ЛТД, які функціонують на високому рівні економічної самостійності, виготовляють або кінцеву продукцію, яку реалізують на ринку, або проміжну продукцію внутрішньогосподарського призначення, яку передають іншим підрозділам за внутрішніми планово-розрахунковими цінами і створюють таким чином розрахунковий умовний прибуток як частину прибутку підприємства, мають право розпоряджатися частиною прибутку та вести самостійно баланс. Центр відповідальності за інвестиції – це фактично центральний апарат управління підприємством, власник і керівник якого відповідають за величину інвестиційних ресурсів (прибуток, амортизацію) та контролюють їх використання на формування власних активів.

Для організації обліку за центрами відповідальності використовують систему рахунків бухгалтерського обліку.

Центри витрат ТОВ «Полімет» ЛТД виділяють на рахунках:

✓ 23 "Виробництво" в розрізі центрів відповідальності за витрати та аналітичних рахунків щодо об'єктів діяльності;

✓ 91 "Загальновиробничі витрати" за кожним центром відповідальності за рахунком 23 "Виробництво";

✓ 92 "Адміністративні витрати" за центрами адміністративних служб підприємства;

✓ 93 "Витрати на збут" за центрами служб збутової діяльності;

✓ 94 "Інші витрати операційної діяльності" за аналітичними рахунками центрів відповідальності невиробничої сфери підприємств;

✓ 95 "Фінансові витрати" в розрізі окремих кредитних договорів;

✓ 96 "Витрати від участі в капіталі" за аналітичними рахунками вкладених інвестицій;

✓ 97 "Інші витрати" в розрізі аналітичних рахунків витрат.

Центри доходів ТОВ «Полімет» ЛТД виділяють на рахунках класу 7 "Доходи і результати діяльності":

✓ 70 "Дохід від реалізації" за центрами формування доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг;

✓ 71 "Інший операційний дохід" за аналітичними рахунками формування доходів;

✓ 72 "Дохід від участі в капіталі" за центрами доходів від інвестицій;

✓ 74 "Інші доходи" за аналітичними рахунками доходів.

✓ Центри прибутку виділяють на рахунках:

✓ 73 "Інші фінансові доходи" за аналітичними рахунками формування фінансових результатів;

✓ 79 "Фінансові результати" в розрізі аналітичних рахунків за результатами реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та господарської діяльності структурних підрозділів.

Центри інвестицій ТОВ «Полімет» ЛТД виділяють на рахунках:

✓ 15 "Капітальні інвестиції" в розрізі об'єктів капітальних інвестицій;

✓ 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" за напрямками

інвестування прибутку на формування інвестиційних об'єктів господарської діяльності підприємства.

Облік результатів діяльності центрів відповідальності, що безпосередньо залежать від наданих їм повноважень, це одна із найбільш складних в методологічному відношенні проблем управлінського обліку.

Для деяких сфер діяльності, наприклад, за центрами відповідальності, що пов'язані із постачанням і збутом, вона вирішується дуже легко, оскільки можна використати дані бухгалтерського обліку про обсяги закупівель і продажу і пов'язаних з ними витратами. За іншими сферами діяльності, наприклад, конструюванні, технологічному супроводі виробництва продукції, освоєнні нових виробів, робіт, послуг, їх реклами, необхідно організувати облік затрат і отриманих результатів за функціональними ознаками.

Організація обліку відповідальності та оцінка діяльності центрів витрат здійснюється на основі стандартних витрат.

У системі обліку використовують два варіанти відображення на рахунках бухгалтерського обліку стандартних витрат і відхилень.

При першому варіанті на дебеті рахунку обліку виробництва відображаються фактичні витрати, а готова продукція списується з кредиту цього рахунку за стандартною собівартістю. Схематично даний варіант обліку можна відобразити на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Порядок обліку відповідальності за центрами витрат (варіант 1), використовуваний ТОВ «Полімет» ЛТД

Джерело: сформовано за даними ТОВ

При другому варіанті на дебеті рахунку обліку виробництва відображаються стандартні витрати і готова продукція списується з кредиту цього рахунку за стандартною собівартістю. Схематично даний варіант обліку можна показати на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Порядок обліку відповідальності за центрами витрат (варіант 2)

Джерело: [46]

Для обліку при кожному з цих варіантів відкриваються рахунки відхилень від стандартних витрат за рахунок кожного з чинників, що їх зумовили.

Основою обліку за іншими центрами відповідальності є закріплення за їх керівниками відповідних доходів, прибутків та обсягів інвестицій і систематичний контроль за виконанням ними затверджених розрахункових показників.

В основі внутрішньогосподарського обліку діяльності центрів відповідальності лежать внутрішні ціни. Вони являють собою умовно-розрахункові ціни, за якими підрозділи передають один одному товари або надають послуги. Ніякі реальні платежі при цьому не здійснюються.

Внутрішні планово-розрахункові ціни створюють основу договірних відносин між ТОВ та його центрами відповідальності щодо матеріально-технічного постачання останніх та поставки готової продукції на склад підприємства, а також між самими підрозділами відносно поставок продукції (робіт, послуг).

Внутрішня ціна виконує ті самі функції, що і ринкова ціна. Серед цих

функцій найбільш вагомими є вимірююча та стимулююча. Вимірююча функція виявляється через облік результатів діяльності центрів відповідальності, стимулююча – через формування частки прибутку згідно зі структурою внутрішньої ціни. Основна мета внутрішніх розрахунків досягається в тому разі, якщо рівень внутрішніх цін забезпечує найбільш ефективне функціонування існуючої системи управління підприємством.

Установлення внутрішніх цін – складне та трудомістке завдання. Оскільки оцінка господарських операцій за внутрішніми цінами не створює реального прибутку для підприємства, складається враження, що інформація обліку не впливає на реальні господарські рішення. Проте центри відповідальності ТОВ «Полімет» ЛТД отримують відносну економічну самостійність. У своїй господарській діяльності вони мають можливість приймати самостійні рішення; їх продукція не передається від підрозділу до підрозділу, а реалізується; їх дохід та оплата праці персоналу безпосередньо залежать від результатів господарської діяльності (обсягу випущеної і реалізованої продукції, витрат виробництва та доходів). Таким чином, трансформація внутрішнього механізму підприємств безпосередньо впливає на зміну ролі внутрішніх цін у їх господарській діяльності: внутрішні ціни стають одним із найважливіших елементів цього механізму.

В умовах розширення економічної самостійності структурних підрозділів виникає потреба у використанні внутрішніх цін як економічного елемента управління структурними підрозділами з боку керівництва і власників ТОВ «Полімет» ЛТД. За допомогою цілеспрямованого формування облікової інформації за центрами відповідальності адміністрація центрального апарату управління ставить перед структурними підрозділами орієнтири їхньої господарської діяльності, виходячи зі стратегічних завдань усього підприємства.

Кожне підприємство, зокрема і ТОВ «Полімет» ЛТД, формує свою власну систему внутрішніх цін.

У практиці відносин між центрами відповідальності внутрішні ціни можуть формуватися на рівні:

✓ ринкових цін – використовуються поточні або усереднені ринкові ціни на об'єкти діяльності центрів відповідальності, які, з точки зору підприємства, є проміжною продукцією;

✓ фактичних цін на готову (кінцеву) продукцію – базується на фактичній ціні реалізації готової продукції підприємства;

✓ договірних цін – виходячи з існуючого рівня ринкових цін і відповідної домовленості між керівниками центрів відповідальності;

✓ витрат виробництва – використовуючи нормативні розрахунки собівартості об'єктів діяльності центрів відповідальності;

✓ витрат виробництва з надбавкою на прибуток – внутрішня ціна наближається за своєю структурою до ринкової і дозволяє формувати кожному центру відповідальності власний розрахунковий прибуток.

З метою поєднання переваг різних методів внутрішніх розрахунків підприємства можуть використовувати комбіновані (змішані) методи внутрішнього ціноутворення.

Таким чином, внутрішні ціни, які дають змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення, базуються на ринковій інформації про витрати та прибуток.

Внутрішні ціни є важливим інструментом економічних відносин між підрозділами ТОВ «Полімет» ЛТД, між останніми, апаратом управління і власниками. В основі таких відносин лежить економічний інтерес, що реалізується через прибуток. Звідси виникає проблема визначення величини прибутку в ціні виробів, що виготовляються підрозділами. Вона стосується передусім цін на продукцію внутрішнього призначення, що формується не на ринкових цінах, а на основі витрат. Ця проблема вирішується шляхом попереднього базового розподілу частини прибутку підприємства між його підрозділами, на продукцію яких установлюються ціни.

Існують різні способи розподілу прибутку підприємства між його підрозділами. Однак такому розподілу може підлягати лише та частина прибутку від реалізації, яка залишається після виконання всіх

загальногосподарських зобов'язань підприємства (податки, банківські установи, дивіденди та створення фондів на рівні підприємства).

Залишковий принцип розподілу прибутку підприємства дає змогу акумулювати частину коштів на рівні підприємства з метою централізованого розв'язання деяких важливих проблем перспективного розвитку підприємства (реконструкція та технічне переозброєння, освоєння нових видів продукції, розширене відновлення виробничих потужностей, здійснення заходів у соціальній сфері).

За критерій розподілу частини прибутку підприємства між його виробничими підрозділами можна брати додані витрати (вартість обробки). Додані витрати підрозділів включають власні витрати даного виробничого підрозділу. Зі свого чистого прибутку підрозділи можуть створювати власні фонди накопичення та споживання, а також резервний фонд. Кошти з фонду накопичення можуть спрямовуватися на фінансування розвитку виробництва; кошти фонду споживання, як правило, використовують для фінансування соціального розвитку та матеріального заохочення трудового колективу; кошти резервного фонду необхідні підрозділам для усунення ризиків господарської діяльності

Цей підхід до формування прибутку центрів відповідальності дає змогу:

- на рівні планування розподіляти між підрозділами частину прибутку підприємства від реалізації пропорційно доданим витратам, що встановлює пряму залежність валового та чистого прибутку підрозділів від результатів роботи підрозділу з виконання планових і договірних зобов'язань;
- формувати планово-розрахункові ціни на продукцію (роботи, послуги) підрозділів, що дає змогу впроваджувати елементи товарно- грошових відносин на внутрішньогосподарському рівні.

З огляду на обрану ТОВ «Полімет» ЛТД організацію документообігу застосовується такий варіант первинного обліку, що передбачає покладання значної частини організації первинного обліку на бухгалтерію підприємства. За ним протягом місяця первинний бухгалтерський облік організовується за

звичайною схемою по госпрозрахункових підрозділах. В установленний день керівники усіх госпрозрахункових підрозділів, матеріально-відповідальні особи, бухгалтерія підприємства спільно проводять розрахунки.

Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, а саме створює умови для формування необхідної звітності за потребами працівників всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на кожному із рівнів. Облік за центрами відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці і через чію провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Аналітичне забезпечення управління витратами, обсягами діяльності та прибутку

Калькулювання неповних (змінних) витрат (його ще називають – «директ-костинг») ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати [45].

В даний час система «директ-костинг» передбачає облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, але й в частині змінних непрямих витрат. Тому спостерігається певна умовність назви.

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу. Непрямі витрати є накладними по відношенню до виробу. Сформулюємо основні ознаки директ-костингу:

- собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих - покривається за рахунок загального доходу підприємства;
- управлінський і фінансовий облік інтегровані;
- в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Отже, застосовуючи директ-костинг можна оперативного вивчати взаємозв'язок як аналітично, так і за допомогою графічного методу. Інтеграція управлінського і фінансового обліку полягає в тому, що записи на рахунках

об'єднуються в загальну систему, тому всі внутрішні операції управлінського обліку відображаються в Головній книзі. Внутрішні звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно надаються керівництву у вигляді залежності «витрати-обсяг-прибуток».

Для забезпечення аналітичних розрахунків необхідно вести окремо облік змінних та постійних витрат з підрахунком маржинального доходу за виробами.

Маржинальний дохід (брутто-прибуток) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Його можна розрахувати за формулою:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток} \quad (3.1)$$

З маржинального доходу покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні).

Таблиця 3.1

**Розрахунок фінансового результату при застосуванні методики обліку
повної собівартості продукції, грн**

Показники	За вересень 2023 р.	Варіанти зниження ціни (%)			
		2	4	6	8
Повна собівартість	32581	34754	37857	38477	39718
Собівартість одиниці умов. продукції	3103	3103	3103	3103	3103
Загальний прибуток	5744	3878	4892	4439	3265
Прибуток на одиницю умов. продукції	547	359	401	358	255

Джерело: розраховано автором

Застосування методу «директ-костинг» свідчить, що варіант зниження ціни на 4% приведе до отримання більшого як маржинального, так і загального прибутку порівняно з початковим варіантом. Крім того, в табл. 3.2 проведено розрахунок, яким повинен бути коефіцієнт еластичності і обсяг реалізації продукції, щоб підприємство при виборі того чи іншого варіанту зниження ціни отримало прибуток, рівний вихідним даним.

**Розрахунок фінансового результату з використанням методики
«директ-костинг»**

Показники	За вересень 2023 р.	Варіанти зниження ціни (%)			
		2	4	6	8
Сума змінних витрат, грн	26061	26806	30280	30777	31770
Змінні витрати на одиницю, грн	2482	2482	2482	2482	2482
Маржинальний дохід на випуск, грн	12264	11826	12469	12139	11213
Маржинальний дохід на одиницю, грн	1168	1095	1022	979	876
Постійні витрати, грн	6520	6520	6520	6520	6520
Прибуток, грн	5744	5306	5949	5619	4693
Необхідний коефіцієнт еластичності для досягнення початкового рівня прибутковості	-	3,4	3,6	3,9	4,3
Необхідний обсяг реалізації для досягнення початкового рівня прибутковості, од.	-	11,2	12,0	13,0	14,1

Джерело: розраховано автором

Внутрішні звіти про прибутки та збитки, які складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони включають не менше трьох етапів (рис. 3.1).

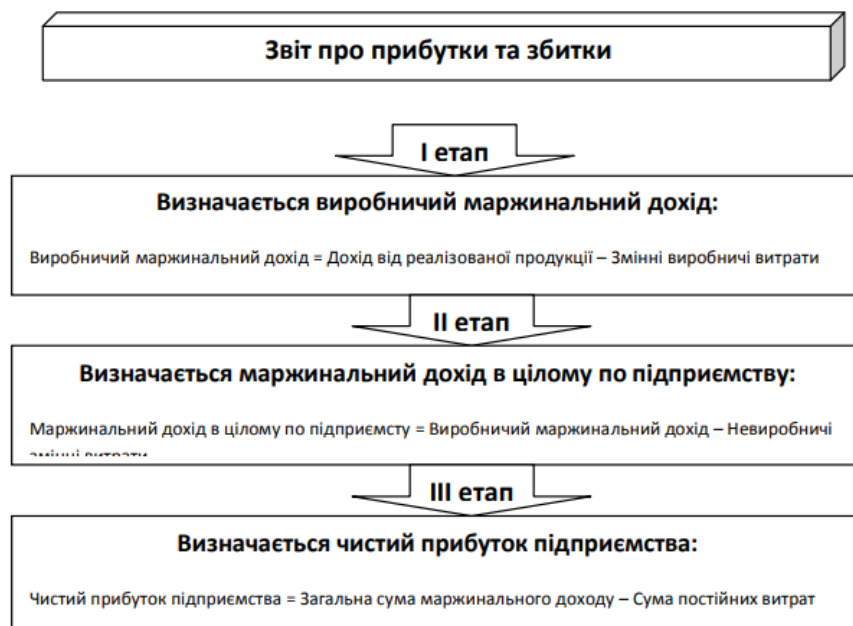


Рис. 3.1. Порядок складання звіту про прибутки та збитки за системою «директ-костинг» [20]

Система директ-костингу дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства заради визначення:

- обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку при певному обсязі реалізації;
- впливу зміни величин витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- оптимальної структури витрат.

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз безбитковості, який побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також розрахунку точки безбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації. Важливою особливістю директ-костингу є те, що завдяки йому можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) і прибутком. Це відображено за допомогою графіка (рис. 3.2).

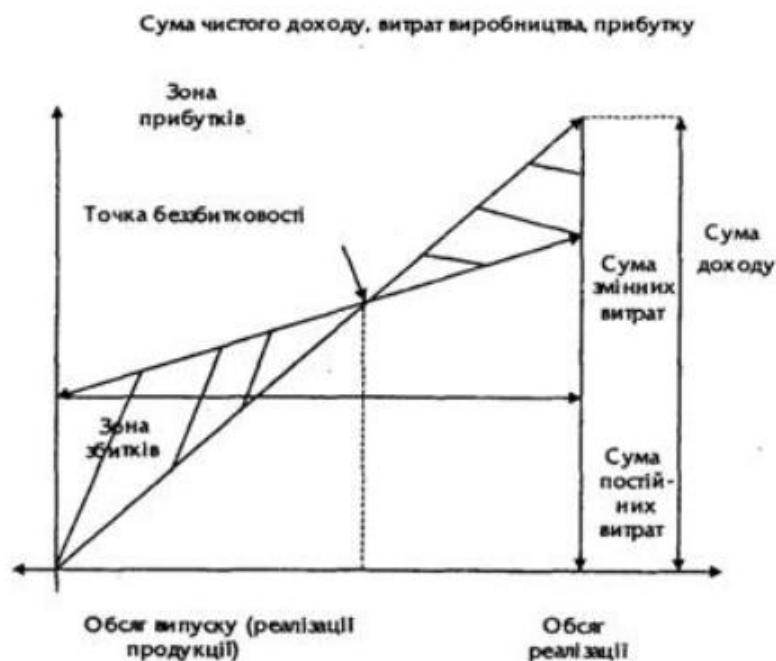


Рис. 3.2. Графік формування «точки безбитковості» [47]

Точка беззбитковості – це критичний обсяг реалізації (діяльності), при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю. Для обчислення точки беззбитковості (порогу рентабельності) використовують три методи:

- рівнянь;
- маржинального доходу;
- графічний [47].

За даними ТОВ «Полімет» ЛТД розрахуємо точку беззбитковості для одного з видів продукції, наприклад, для каструлі алюмінієвої 12 л, ціна реалізації – 634 грн. Інформація про витрати на виробництво наведена у таблиці 3.3.

Оскільки було випущено 384 од. даного виробу, то на 1 одиницю припадало 510,18 грн змінних витрат. Метод рівнянь заснований на обчисленні прибутку підприємства за формулою:

$$\text{Виручка} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток} \quad (3.2)$$

Таблиця 3.3

Витрати на виробництво каструлі алюмінієвої 12 л, на випуск

№ з/п	Стаття витрат	Загальна сума витрат, грн.	в т.ч.	
			змінні	постійні
1.	Напівфабрикати і комплектуючі	144192	144192	
2.	Заробітна плата виробничих робітників і відрахування на соціальне страхування	43400	43400	
3.	Загальновиробничі витрати	3100	920	2180
4.	Інші операційні витрати	8277	6340	1937
5.	Адміністративні витрати	12400		12400
6.	Витрати на збут	5400	1057	4343
7.	Всього	216769	195909	20860

Джерело: розраховано автором

Деталізуючи порядок розрахунку показників формули, її можна подати у такому вигляді:

$$(\text{Ціна за одиницю} * \text{Кількість одиниць}) - (\text{Змінні витрати на одиницю} * \text{Кількість одиниць}) - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток} \quad (3.3)$$

У цьому випадку розрахунок точки беззбитковості здійснюється з використанням рівняння

$$634 * X - 510,18 * X - 20860 = 0$$

Звідси $X = 168,47$ або 168 од.

Отже, якщо ТОВ «Полімет» ЛТД реалізує 168 одиниць каструлі алюмінієвої 12 л, то воно своїми доходами повністю покриє витрати і не матиме на прибутку, ні збитку.

Метод маржинального доходу – це модифікація попереднього методу, що ґрунтується на використанні наступних формул:

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості у натуральних одиницях} = \\ & \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}} \end{aligned} \quad (3.4)$$

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості у натуральних одиницях} = \\ & \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \end{aligned} \quad (3.5)$$

$$T_b = 20860 / (634 - 510,18) = 168,5 \text{ од.}$$

Маржинальний дохід - це різниця між виручкою підприємства від реалізації продукції (робіт, послуг) і сумою змінних витрат.

Величина маржинального доходу показує внесок підприємства в покриття постійних витрат і отримання прибутку. Існують два способи визначення величини маржинального доходу:

1) від виручки підприємства за реалізовану продукцію віднімають всі змінні витрати, тобто всі прямі витрати і частину накладних витрат (загальновиробничих витрат), залежних від обсягу виробництва і змінних витрат, що відносяться до категорії;

2) шляхом складання постійних витрат і прибутку підприємства.

При застосуванні маржинального способу розрахунку точки беззбитковості в грошовому виразі також використовується коефіцієнт (норма) маржинального доходу, який є часткою величини маржинального доходу у

виручці від реалізації або (для окремого виробу) часткою середньої величини маржинального доходу в ціні товару.

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}{\text{Ціна за одиницю}} \quad (3.6)$$

У цьому випадку точка беззбитковості в грошовому вираженні розраховуватиметься з використанням формули:

$$\text{Точка беззбитковості у грошовому вираженні} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (3.7)$$

$$T_b = 20860 / 0,1818 = 114741,5 \text{ грн.}$$

Отримаємо таку закономірність: точка беззбитковості змінюється пропорційно до оборотів ТОВ. Отже, точка беззбитковості може дати об'єктивну відповідь не на всі запитання. Вона завжди покаже, який мінімум продажів необхідний, щоб товариство працювало без збитків, але точка беззбитковості не завжди може дати відповідь на питання, чи зміцнився, чи ослаб фінансовий стан підприємства. Для відповіді на останнє питання використовують запас міцності, який покаже, наскільки близько підприємство підійшло до межі, за якою починаються збитки. Точніше - на скільки відсотків може бути знижений обсяг реалізації для збереження беззбитковості (якщо фактичний обсяг реалізації нижче точки беззбитковості, запас міцності покаже, на скільки відсотків необхідно збільшити обсяг реалізації для досягнення беззбиткового рівня роботи).

Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від його здатності одержувати необхідний прибуток. Керівництво підприємства має значну свободу в регулюванні величини фінансових результатів. Так, виходячи з прийнятої фінансової стратегії, підприємство має можливість збільшувати або зменшувати величину балансового прибутку за рахунок вибору того чи іншого способу оцінки майна, порядку його списання чи реалізації, встановлення строку використання і т. п. На величину фінансового результату впливають такі облікові операції:

- вибір способу нарахування амортизації основних засобів;

- вибір способу оцінки матеріалів, зокрема тих, що списують на собівартість виробленої продукції і відпущених для продажу;
- визначення способу нарахування зносу на малоцінні і швидкозношувані предмети при введенні їх в експлуатацію;
- порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих витрат;
- склад витрат, які відносяться безпосередньо на собівартість конкретного виду продукції;
- склад накладних витрат та спосіб їх розподілу тощо.

Економічний зміст показників рентабельності полягає в тому, що вони характеризують прибуток, який отримують з кожної грошової одиниці засобів (власних або залучених), вкладених у підприємство. Аналіз динаміки основних показників зробимо за даними таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Показники рентабельності ТОВ "ПОЛІМЕТ" ЛТД за 2020-2022 роки

№	Назва показника	Порядок розрахунку	Роки			Абсолютне відхилення, +/-
			2020	2021	2022	
1.	Рентабельність продажу	Прибуток від реалізації продукції / Виручка від реалізації	0,11	0,11	0,10	-0,02
2.	Рентабельність основної діяльності	Прибуток від реалізації продукції / Витрати виробництва	0,13	0,12	0,11	-0,02
3.	Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Власний капітал	0,01	0,01	0,03	0,02
4.	Період окупності власного капіталу	Власний капітал / Чистий прибуток	96,06	176,00	30,02	-66,04
5.	Рентабельність усього капіталу підприємства	Загальний прибуток / Підсумок балансу	0,12	0,12	0,15	0,03
6.	Рентабельність перманентного (змінного капіталу)	Загальний прибуток / Підсумок I розділу пасиву балансу	0,12	0,12	0,15	0,03

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ

За показником рентабельності продажу робимо висновок, що після

вирахування з отриманого доходу всіх витрат у 2022 році залишається 0,10 грн. прибутку від кожної гривні продажу (у 2020 та 2021 роках – 11 копійок прибутку відповідно). Рентабельність капіталу (інша назва цього показника – коефіцієнт "прибуток/капітал") характеризує ефективність використання підприємством власного капіталу. Наведені показники засвідчують несуттєве зростання рентабельності власного капіталу – з 0,01 до 0,03 п., а от зростання коефіцієнта "прибуток/весь капітал" засвідчує зростання рівня рентабельності всього капіталу у звітному році порівняно з базисним на 3 відсотки.

3.2. Формування концепції сучасного управлінського обліку для українських підприємств

Основними проблемами під час формування концепції сучасного управлінського обліку для українських підприємств є впровадження нових систем обліку витрат і розроблення нових підходів до калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Проблемами функціонування управлінського обліку на українських підприємствах є:

- вибір варіанту побудови системи;
- робота над побудовою системи управлінського обліку фінансового департаменту;
- відсутність продуманої організаційної структури підприємства, невизначеність із виконавцями та користувачами інформації призводитиме до конфлікту даних та неможливості не тільки отримувати результати роботи, але й здійснювати їх контроль;
- невизначеність кваліфікаційних вимог до спеціалістів, які відповідають за постановку та ведення управлінського обліку;
- складність у технічному функціонуванні системи.

Також слід відзначити, що суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складників даного обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім

власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [34].

Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати й на рівні держави: допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління; формування «прошарку» кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

Що стосується впровадження системи управлінського обліку, то для успішного здійснення цього процесу необхідні три невід'ємні складники:

- 1) спеціальні ресурси для реалізації цього завдання;
- 2) фахівці;
- 3) участь у процесі постановки.

Впровадження системи управлінського обліку в практику підприємств повинно передбачати поетапне здійснення основних заходів (рис. 3.3).

Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей відбувається в три етапи, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання.

Процес упровадження (вдосконалення) системи управлінського обліку необхідно проводити обмірковано, поетапно, з оцінкою ефективності кожної стадії і ретельним плануванням наступної, оскільки витрати на вдосконалення системи управління повинні призвести до безперечного і відчутного ефекту для підприємства. Обов'язковою умовою дієвості системи управлінського обліку є взаємоузгодженість роботи всіх служб і підрозділів підприємства, постійна командна співпраця у напрямі реалізації узгоджених загальних цілей підприємства. Відсутність одного з вищенаведених заходів унеможливило функціонування цілісної системи управлінського обліку [41].

Ефективність етапу функціонування управлінського обліку є основною метою впровадження цієї системи.

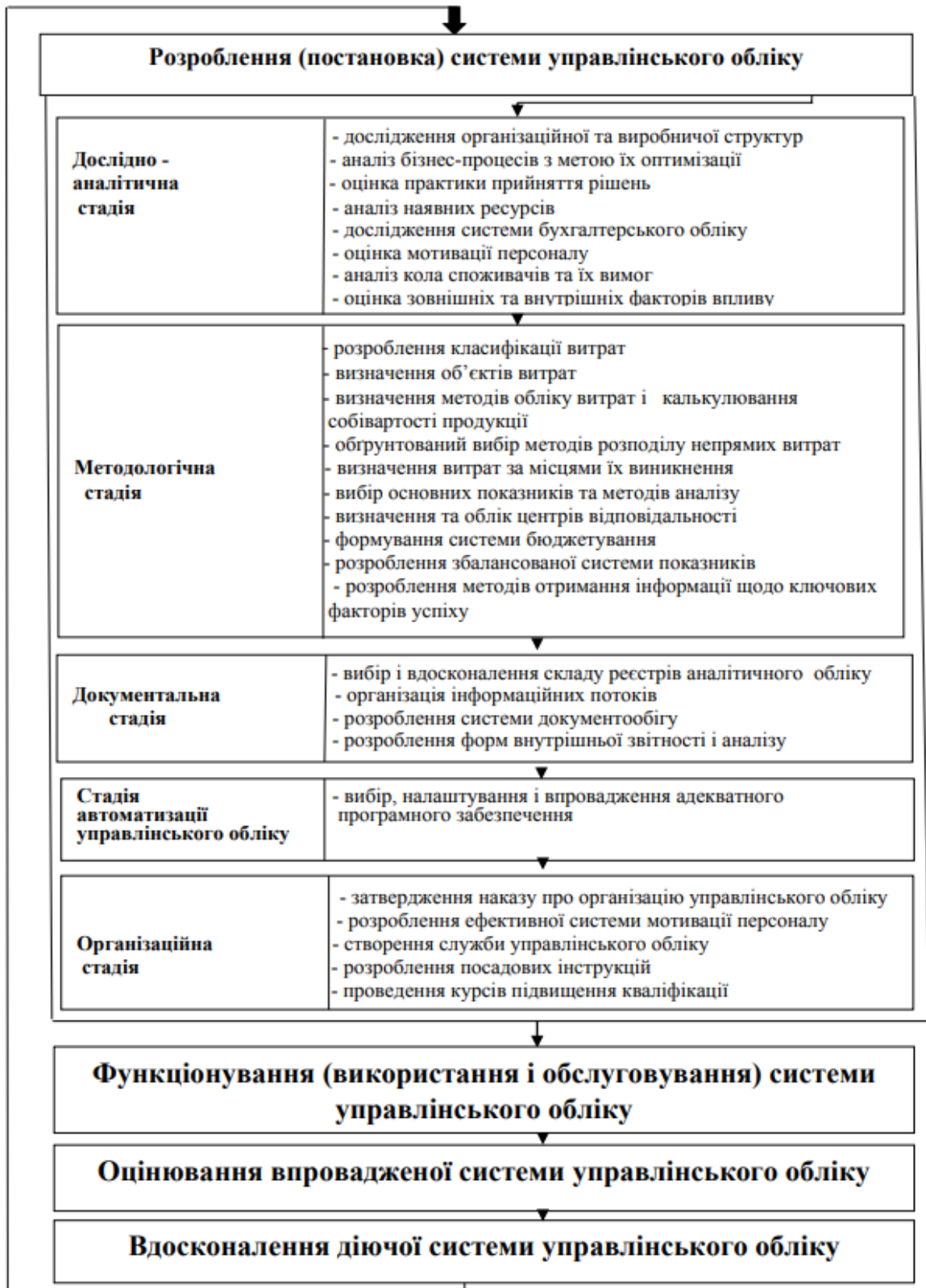


Рис. 3.3. Алгоритм впровадження і розвитку управлінського обліку

Джерело: [45]

Оцінювання ефективності функціонування діючої системи управлінського

обліку можна проводити в такому порядку: оцінка на відповідність визначеній меті підприємства; порівняння отриманих вигод із понесеними витратами для впровадження цієї системи; порівняння діючої системи з еталоном (системою управлінського обліку провідних фірм відповідної галузі).

Враховуючи те, що підприємство під час своєї діяльності постійно виявляє нові потреби зростання ефективності інформаційного забезпечення, виникає потреба у пошуку нових шляхів для вдосконалення системи управлінського обліку [34].

Управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме забезпечує підприємство ключовою інформацією. Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення у зв'язку з невирішеним колом проблем. У сучасних умовах це питання вкрай актуальне і потребує свого дослідження.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що поступове становлення та розвиток управлінського обліку є одними з напрямів удосконалення вітчизняної системи обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності національної економіки. Для поліпшення діяльності підприємств необхідно більше уваги приділяти обґрунтованому поетапному процесу підготовки та прийняття управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Проведені дослідження за темою кваліфікаційної роботи дають змогу зробити такі висновки.

1. На сьогоднішній день термін «управлінський облік» застосовується у якості нормативного як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці більшості країн. Проаналізувавши всі визначення, управлінський облік можна трактувати як інтегровану систему обліку, яка займається плануванням, контролем та аналізом витрат і доходів у сфері постачання, виробництва і збуту готової продукції, систематизуючи в своїй основі фінансову та нефінансову інформацію для прийняття управлінських рішень.

2. Управлінська і фінансова бухгалтерія тісно пов'язані між собою. Поряд із такими суттєвими відмінностями як мета, основні завдання, способи списання і групування виробничих витрат, очевидний загальний для фінансового і управлінського обліку об'єкт - процеси постачання, виробництва і збуту, які в сукупності і представляють собою кругообіг господарських засобів. Крім того, для даних видів обліку єдиною базою даних є первинна документація, яка використовується в обидвох видах обліку.

3. В розробці концепції управлінського обліку, як відзначають вчені-економісти, простежуються два напрямки - американський і європейський. Основна різниця між ними полягає у тому, що в американській системі оперативному контролю за витратами виробництва приділяють значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості продукції. Європейська ж система основною своєю метою ставить точне визначення собівартості продукції із застосуванням при калькулюванні статистичних прийомів і методів, які ґрунтуються на математично-виражених співвідношеннях між витратами, з яких складається собівартість окремих видів продукції.

4. Етапами організації управлінського обліку на підприємстві є такі:

1. Методологічний.
2. Технічний.

3. Організаційний.

5. Дослідження за темою кваліфікаційної роботи здійснювались за матеріалами ТОВ "Полімет" ЛТД, вітчизняного підприємства, яке працює на українському ринку двадцять чотири роки. Підприємство є виробником широкого асортименту товарів народного споживання з алюмінію і пластмас (різноманітного алюмінієвого посуду, форм для випічки хліба і пасок, товари для туристів, рибалок і мисливців, столових підносів, пластмасових ящиків тощо).

За досліджуваний період обсяги реалізації продукції ТОВ зазнали суттєвих змін. Так, чистий дохід від реалізації продукції зріс у 2022 році в порівнянні з 2020 на 1753,3 тис. грн, або у 2,4 рази. Разом з тим, в звітному році зросла і собівартість реалізованої продукції: з 1099,1 тис. грн. в 2020 до 2698,2 тис. грн. в 2022 роках. Тобто, збільшення склало 1599,1 тис. грн. або майже 2,5 рази. Відповідно до збільшення результативності операційної діяльності ТОВ «Полімет» ЛТД за період 2020-2022 років, фінансовий результат до оподаткування та сума чистого прибутку зросли за аналізований період теж – на 48,5 та 39,8 тис. грн відповідно, що є досить позитивним фактом.

6. У другому розділі роботи проаналізовано порядок формування та обліку повної собівартості продукції у ТОВ «Полімет» ЛТД. Встановлено, що основною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції або замовлень є накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення. Тому в практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно до певної бази. Такою базою у ТОВ «Полімет» ЛТД є кількість продукції. На підставі обраної бази розрачується ставка розподілу накладних витрат – це відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Вона єдина для всіх підрозділів підприємства.

На нашу думку, в умовах різної складності праці в різних цехах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу. В цьому разі розподіл виробничих накладних витрат

здійснюватиметься в такій послідовності: 1. Розподіл накладних витрат між підрозділами підприємства. 2. Перерозподіл витрат допоміжних підрозділів між виробничими підрозділами. 3. Розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

7. Проаналізовано організацію обліку за центрами відповідальності – це управлінська бухгалтерська система, що опрацьовує планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) та виходи (результати) центру відповідальності. Облік результатів діяльності центрів відповідальності, що безпосередньо залежать від наданих їм повноважень, це одна із найбільш складних в методологічному відношенні проблем управлінського обліку.

В умовах розширення економічної самостійності структурних підрозділів виникає потреба у використанні внутрішніх цін як економічного елемента управління структурними підрозділами з боку керівництва і власників ТОВ «Полімет» ЛТД. За допомогою цілеспрямованого формування облікової інформації за центрами відповідальності адміністрація центрального апарату управління ставить перед структурними підрозділами орієнтири їхньої господарської діяльності, виходячи зі стратегічних завдань усього підприємства.

8. У третьому розділі кваліфікаційної роботи окреслено основні засади системи директ-костингу, що дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства заради визначення: обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку; величини прибутку при певному обсязі реалізації; впливу зміни величин витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства; оптимальної структури витрат.

9. Важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості, який побудований на основі розподілу витрат на змінні

та постійні, а також розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації. Важливою особливістю директ-костингу є те, що завдяки йому можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) і прибутком.

10. За даними ТОВ «Полімет» ЛТД розраховано точку беззбитковості для одного з видів продукції (для каструлі алюмінієвої 12 л). Результати розрахунків показали: якщо ТОВ «Полімет» ЛТД реалізує 168 одиниць каструлі алюмінієвої 12 л, то воно своїми доходами повністю покриє витрати і не матиме на прибутку, ні збитку. Додатково також було використано метод маржинального доходу, що дозволив визначити точку беззбитковості в грошовому вираженні.

11. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей відбувається в три етапи, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання. Впровадження системи управлінського обліку в практику підприємств повинно передбачати поетапне здійснення основних заходів, відтак у третьому розділі було запропоновано алгоритм впровадження і розвитку управлінського обліку.

Таким чином, для прийняття ефективних управлінських рішень компанії впроваджують управлінський облік як систему, що веде облік даних про стан діяльності підприємства, дозволяє аналізувати та контролювати тенденції його розвитку. Наскільки об'єктивною буде база для управлінських рішень, визначається логікою, що закладається при побудові системи управлінського обліку: чим коректніше відображаються та аналізуються зібрані дані, тим ефективнішими будуть рішення управлінців. За цих умов визначальними якісними характеристиками обліку стають його оперативність і поглиблений аналітичний підхід до обробки та подальшого аналізу інформації. Час прийняття рішення часто буває дуже коротким, а інформації для аналізу, як правило, забагато. Тому потрібні кваліфіковані фахівці-управлінці, які вчасно надають інформацію, необхідну для виконання основних управлінських функцій – планування, контролю, обліку, аналізу, координації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Global Management Accounting Principles. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
2. Алексеєва А., Бакун Ю. Основні засади організації обліку готової продукції. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 10. С. 4-7.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навч. посібник. Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. 463 с.
4. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. *Економіка та держава*. 2015. № 1. С. 60-62. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf
5. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля*. 2008. № 10. Ч. 2. С. 58–62.
6. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник, для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 2000. 545 с.
7. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / О.Л. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. 416 с.
8. Витрати: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від від 31.12.1999 № 318, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248, остання редакція від [22.04.2011](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00> (дата зверн. 09.10.2023).
9. Власова О.Є. Організація управлінського обліку (на прикладі підприємств олійножирової галузі) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2003. 17 с.
10. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на

підприємстві: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.

11. Гайдаєнко О. М., Шевчук Н.С. *Управлінський аналіз: навч. посіб.* Одеса, 2015. 151 с.

12. Гетманчук Р.С., Ніколашин А.О. *Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції: матеріали III Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (21-22 листопада 2023 р., м. Херсон – м. Хмельницький). Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2023. С. 49-52 (374 с.)*

13. *Глобальні принципи управлінського обліку. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій.* URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports.pdf>

14. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл., 4-те вид.* К.: Лібра, 2008. 704 с.

15. Голов С.Ф. *Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні. Бухгалтерський облік і аудит.* 2011. № 11. С. 15–23.

16. Голов С.Ф. *Управлінський облік.* Київ: Центр навчальної літератури, 2018. 400 с.

17. Голов С.Ф. *Управлінський облік: підручник.* К.: Лібра, 2003. 703 с.

18. Гончарук І.В., Плахтій Т.Ф., Старосуд В.І. *Система обліку та оподаткування на дослідно-селекційній станції ІБК і ЦБ НААН України: стан та напрями удосконалення. ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 11. С.17-30.

19. Гуцаленко Л.В., Коцупатрій М.М., Марчук У.О. *Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб.* К.: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.

20. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В., Яценко В.В. *Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. Економіка і суспільство.* 2017. Вип. 13. С.1353-1358.

21. Добровський В.М. *Управлінський облік. Навч.пос.* Київ: КНЕУ, 2003. 235 с.

22. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коришкова Р.С. *Управлінський облік: монографія.* за ред. В.М. Добровського. вид. 2-ге, без змін. К.: КНЕУ, 2008. 278 с.

23. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії.* 2012. № 2. С. 174–179.

24. Должанський М.І., Должанський А.М. *Бухгалтерський облік в Україні.* Підручник. Львів: «ЛБІ НБУ», 2008. 495 с.

25. Дохід: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, ост. ред. від [22.04.2011](#). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99> (дата зверн. 20.10.2023).

26. Дяків В.В. *Управлінський облік в Україні – реалії сьогодення.* *Економіка АПК.* 2010. № 8. С. 76–80.

27. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. №73. URL: <http://www.buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx> (дата зверн. 07.09.23).

28. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. *Управлінський облік: особливості та принципи. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* 2019. №1. С.114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>

29. Запаси: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246, ост. ред. від 01.01.2007. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99> (дата зверн. 10.09.2023)

30. Зозуляк, М. М. *Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством.* *Економічний аналіз: зб. наук. праць /* Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ “Економічна думка”, 2015. Том 19. № 2. С. 201-206.

31. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. *Управлінський облік: навчальний посібник*. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
32. Касич А. О., Циган Р. М., Карбан О. І. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 191–196.
33. Корягін М.В. *Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія*. Львів: Львівська комерційна академія, 2012. 389 с.
34. Косташ Т. В., Шелюжак І. Г. Формування системи управлінського обліку на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2021. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.5.78
35. Куцик П.О. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 34. С. 158–163.
36. Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. *Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі: монографія*. Львів : Растр-7, 2015. 312 с.
37. Ластовецький В.О. *Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності: монографія*. Чернівці: Місто, 2003. 156 с.
38. Лень В.С. *Управлінський облік: Навч. посібник*. К.: Знання-Прес, 2003. 287 с.
39. Лисенко А.О. Сутність та зміст економічної категорії «витрати»: основні проблеми визначення. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2012__102/194-200.pdf
40. Лишиленко О.В. *Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник*. К., 2004. 254 с.
41. Марущак Л. Концептульні засади побудови управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. 2014. Том 45. № 2. С. 122-127.
42. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність *Баланс*. 2011. № 15. С.

31.

43. Мельничук І. І. Організація управлінського обліку на торговельному підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Випуск 6 (23). С. 252-255. URL: http://rev.kpu.zp.ua/journals/2020/6_23_ukr/46.pdf

44. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. К.: Знання, 2011. 630 с.

45. Мулик Т.О., Гордієнко М.І. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 7-19.

46. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2003. 268 с.

47. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник. Київ: КНТЕУ, 2010. 648 с.

48. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.

49. Осовська Г.В., Осовський О.А. Менеджмент організацій: навч. посібник. К. : Кондор, 2007. 676 с.

50. Пилипів Н. І., Марків М. М. Місце організації управлінського обліку в процесі прийняття управлінських рішень деревообробними підприємствами. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 2. С. 351–357. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/10845/1/>

51. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. М-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. К.: Центр навчальної літератури, 2015. 488 с.

52. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995. URL: <http://www.licasoft.com.ua/component/> (дата зверн. 10.11.2023)

53. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014, чинне. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата зверн. 08.09.2023)

54. Полянська О.А., Чабанюк О.М. Кондрич С.В. Управлінський облік

товарних запасів: напрями удосконалення методики. *Економіка та суспільство*. 2018. № 19. URL: <http://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями, поточна ред. від [10.08.2022](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14), чинний. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата зверн. 01.12.2023).

56. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ МФУ від 30.11.99 р. №291, ост. ред. від 29.07.2022 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата зверн. 22.10.2023).

57. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 223 с.

58. Романів Р., Михайлишин Н. Принципи формування внутрішньогосподарської звітності в системі управлінського обліку. *Наукові записки. Сер. Економіка*. Тернопіль: ТДПУ ім. В. Гнатюка, 2002. № 10. С. 202-204.

59. Романів Р.В. Бухгалтерські ризики та їх вплив на інформаційне середовище. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С.205-207.

60. Скрипник Н.В., Скрипник М.Є. Роль та місце управлінського обліку в системі управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 11.

61. ТОВ «Полімет» ЛТД: офіц. сайт. URL: <http://polimet.km.ua>

62. Томчук О.Ф., Мулик Т.О., Федоришина Л.І. Управлінський аналіз: сутність та значення у прийнятті рішень. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 144-153.

63. Томчук О.Ф., Томчук В.В. Управлінські рішення та їх аналітичне забезпечення. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.- практ. конф.* Київ: ННЦ "ІАЕ", 2015. С.445-448.

64. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: підруч. К.: ЦУЛ,

2012. 792 с.

65. Фоміна, О. Інноваційні системи управлінського обліку. *Вісник КНТЕУ*. 2014. №1. С.73-82.

66. Цветкова Н. М. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 3. С. 15–27.

67. Чабанюк О.М. Мединська Т.В. Облік та оподаткування в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2017. №11. URL: <http://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

68. Чабанюк О.М., Кузьмінська К.І. Облік і оподаткування у торгівлі та підприємствах ресторанного бізнесу : навчальний посібник. Київ : Алерта, 2019. 214 с.

69. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

70. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12559/1/55_2.

71. Шмигель О. Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. №3-4. С. 182-187. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/580/645>

72. . Щєбликіна І.О., Грибова Д.В. Основи менеджменту: навч. посіб. Мелітополь, 2015. 480 с. URL: https://pidruchniki.com/75177/menedzhment/umovi_efektivnosti_upravlinskih_rishen (дата звернення: 10.10.2023).

73. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 144-148. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/175302>

ДОДАТКИ