

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту

(підпис)
« ____ » _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою
«Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему «Організація і методика управлінського обліку на прикладі ПрАТ
Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»
(назва теми)

Виконавець:

Студентка 4 курсу ЦЗВФН
Сторчеус Анастасія Ігорівна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Лоханова Наталія Олексіївна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

ОДЕСА-2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	6
1.1. Класифікація витрат в системі управлінського обліку	6
1.2. Сучасні методи управлінського обліку	10
1.3. Дискусійні аспекти управлінського обліку в сучасних умовах	14
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ «ОДЕСЬКИЙ КОНСЕРВНИЙ ЗАВОД»	21
2.1. Загальна економічна характеристика ПрАт Виробничого об'єднання «Одеський консервний завод»	21
2.2. Особливості побудови системи управлінського обліку у ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»	24
2.3. Аналіз показників Звіту про фінансові результати ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»	28
РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ БЕЗБИТКОВОСТІ В ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕСУ	39
3.1. Цілі та завдання управлінського контролю на підприємствах	39
3.2. Система управлінського контролю витрат в підвищенні ефективності бізнесу	44
3.3. Аналіз безбитковості діяльності і маржи безпеки для ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»	50
ВИСНОВКИ	56
Список використаних джерел	61
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. У якій би галузі підприємство не вело свій бізнес, в ході діяльності воно несе певні витрати і доходи. Витрати і доходи постають в якості об'єкта фінансового, управлінського обліку, а також обліку для цілей оподаткування.

Управлінський облік діяльності ставить на меті оптимізувати рівень витрат, максимізувати обсяг доходів і досягти максимальних показників роботи компанії.

Динамічний розвиток технологій, поява великої кількості конкурентоспроможних організацій, підвищені вимоги покупців до якості будівельної продукції, збільшення обсягів і швидкості отримання інформації - всі ці та інші зміни ставлять господарюючі суб'єкти перед необхідністю розроблення економічно обгрунтованої стратегії збереження і поліпшення свого становища на ринку. Внутрішньосистемні перетворення, які для цієї мети необхідно провести, зачіпають і перетворення облікових процесів.

Підприємства потребують оперативної інформації, що забезпечує ефективне управління витратами і фінансовими результатами, ухвалення обгрунтованих стратегічних і оперативних рішень.

Для реалізації поставленого завдання необхідно розв'язати низку методичних та організаційних проблем щодо вдосконалення засад обліку, здійснюваного в інтересах внутрішніх споживачів інформації. У зв'язку з цим зростає роль і значення обліку виробничих витрат, який є найважливішим інструментом оцінювання діяльності підприємства загалом та його структурних підрозділів, проведення поточного контролю виробничих витрат, визначення фактичної собівартості та чинників її формування, обгрунтування економічної ефективності виробничих рішень, що приймаються, і вироблення стратегії розвитку організації.

Раціональне використання факторів виробництва в промисловості потребує якісно нового порівняно з наявним інформаційного забезпечення,

що робить проблему формування системи управлінського обліку актуальною і практично значущою на сучасному етапі розвитку економічних відносин. Зазначені обставини визначають актуальність наукового дослідження, присвяченого вирішенню проблем формування облікової інформації про витрати для цілей управління.

Об'єктом дослідження в роботі є система управлінського обліку промислового підприємства.

Предметом дослідження є організаційні і методичні питання побудови управлінського обліку на прикладі ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Мета роботи полягає в тому, щоб дослідити теоретичні і практичні аспекти управлінського обліку на прикладі ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Завдання дослідження в кваліфікаційній роботі такі:

- дослідити суть управлінського обліку в системі управління промислового підприємства;
- проаналізувати підходи до класифікації витрат в системі управлінського обліку для різних цілей;
- дослідити особливості побудови системи управлінського обліку на підприємстві;
- надати загальну економічну характеристику бази дослідження – ПрАТ Виробничого об'єднання «Одеський консервний завод»;
- критично проаналізувати особливості здійснення управлінського обліку на підприємстві і надати пропозиції щодо його поліпшення;
- дослідити систему управлінського контролю витрат;
- виконати аналіз точки беззбитковості на підставі даних ПрАТ Виробничого об'єднання «Одеський консервний завод» та інші.

Методи дослідження. У роботі застосовані методи аналізу точки беззбитковості, критичного огляду літературних джерел, узагальнення, порівняння, структурного аналізу, графічний та інші.

Інформаційна база дослідження охоплює сучасні літературні джерела з питань управлінського обліку, фінансового обліку, управління, контролінгу, НП(С)БО 16 «Витрати», практичний матеріал підприємства – ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота бакалавра складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 60 сторінках.

Список використаних джерел складається з 30 найменувань. Кваліфікаційна робота містить 6 таблиць, 3 рисунка, 2 додатки.

Апробація результатів дослідження. Рекомендації, що були сформульовані в ході виконання роботи, обговорені на студентській науково-практичній конференції ОНЕУ в квітні 2024 року.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Класифікація витрат в системі управлінського обліку

Основним об'єктом управлінського обліку є витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємств.

Між тим, враховуючи, що саме витрати відтягують ресурси компанії, то управління витратами розглядається як найважливішим елемент, що має бути в полі увазі управлінського персоналу.

Невипадково, що питання класифікації витрат для цілей управління ними є важливим напрямом досліджень в системі управлінського обліку.

Розглянемо відомі в науковій літературі і управлінській практиці напрями класифікації витрат, які зазвичай розподіляють в трьох ракурсах:

- 1) класифікації витрат для цілей калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг;
- 2) класифікації витрат для вирішення різноманітних управлінських завдань;
- 3) класифікації для цілей контролю.

Залежно від виду діяльності підприємства або специфічних особливостей певного суб'єкта діяльності, підходи до класифікації витрат в управлінському обліку можуть бути різними.

Усі витрати групуються відповідно до певних ознак, наприклад:

- 1) джерело виникнення;
- 2) види продукції (товару, послуги);
- 3) цільове призначення;
- 4) спосіб включення до собівартості;
- 5) економічне значення для господарської діяльності.
- 6) оперативність обліку витрат та інші.

Класифікація витрат за джерелами необхідна для того, щоб визначити, для чого у звітному періоді здійснювалися певні витрати і в якому розмірі. Облік витрат за джерелами здійснюється в 3 етапи:

1 етап – перенесення прямих витрат, які припадають на різні види продукції, безпосередньо на джерела витрат.

2 етап – розподіл накладних витрат за джерелами витрат.

3 етап – облік реалізації різних видів продукції та розрахунок фінансового результату за період.

Групування за видами продукції та калькуляція собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг проводиться за статтями витрат.

За цільовим призначенням виділяють:

- основні (прямі) витрати - безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції;

- накладні (непрямі) витрати - пов'язані з організацією, обслуговуючими виробництвами та реалізацією.

За способом включення до собівартості:

1) змінні - можуть бути безпосередньо віднесені на об'єкт калькуляції, і їх розмір змінюється пропорційно обсягу виробництва;

2) постійні - можуть бути віднесені на кілька видів продукції, наприклад, управлінські витрати, і не залежать від обсягу виробництва.

Найпрогресивнішим методом розрахунку собівартості нині вважають систему «Директ-костинг», що ґрунтується на класифікації витрат на постійні та змінні. У цьому методі собівартість планується і розраховується тільки на основі змінних витрат. Постійні витрати при цьому враховують окремо, і потім їх списують безпосередньо на фінансовий результат.

Застосування цієї системи призводить до зменшення трудомісткості, спрощує облік. Усі витрати за звітний період розподіляються на прямі змінні, пов'язані з виробничим процесом (акумулюються на дебеті рахунку 23), і непрямі змінні (акумулюються на дебеті рахунка 91 з кредиту рахунків обліку виробничих і фінансових ресурсів), а також постійні, здійснені у

звітному періоді (акумулюються на рахунках 92 і 93). Наприкінці звітного періоду витрати періоду списуються безпосередньо на фінансовий результат (дебет рахунку 79 «Фінансові результати» - кредит рахунку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»).

Класифікація за економічним значенням залежить від економічного змісту витрат. Економічний елемент є однорідним видом витрат, який не можна розкласти на будь-які складові частини. Так, кошториси витрат складають за економічними елементами. Зазвичай виділяють 5 елементів витрат:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів;
- інші витрати.

Залежно від оперативності обліку витрат виділяють дві системи: систему обліку фактичних витрат і систему «стандарт-кост».

Система обліку за фактичними витратами є найбільш традиційною і поширеною в українських компаніях. Вона передбачає оцінку витрат за фактичною кількістю і ціною.

Система «стандарт-кост» - зіставляє «стандартну» калькуляцію (тобто передбачувані витрати, оцінку їх у майбутньому періоді) і фактичні витрати, а також використовує аналіз відхилень.

Калькуляція за системою «стандарт-кост» зазвичай складається з таких груп статей, як: виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Класифікація витрат дає підґрунтя для управлінського обліку витрат і дає змогу:

- організувати облік і бюджетне планування;
- оперативно отримувати системну інформацію для прийняття рішень;

- здійснювати контроль витрат за центрами відповідальності;
- розраховувати собівартість окремих видів продукції та сукупні витрати за різними структурними підрозділами;
- оптимізувати поточні витрати відповідно до напрямів діяльності.

Для досягнення найбільшої ефективності класифікацію витрат в управлінському обліку можна здійснювати з деталізацією до структурних підрозділів – центрів фінансової відповідальності (ЦФВ).

Теорія управлінського обліку виділяє чотири основні види ЦФВ: центри доходів, витрат, прибутків та інвестицій.

На практиці їх кількість нічим не обмежена, крім потреб та завдань підприємства.

Основні види центрів можна розбити на підвиди: центри витрат часто поділяють центри закупівлі (товарів, наприклад) і центри управлінських (або адміністративних) витрат навіть у межах одного підрозділу.

Можливо, навпаки, об'єднання кількох підрозділів до одного ЦФВ. Взаємопов'язана система центрів фінансової відповідальності створює фінансову структуру підприємства, локальну мережу.

Розглянемо види центрів фінансової відповідальності:

центри прибутку — це підрозділи, що заробляють доходи, несуть витрати і формують прибуток (магазини, відділи продажів);

центри витрат - не заробляють дохід, а несуть лише витрати;

центри доходів - відділи маркетингу та збуту, що формують надходження виручки, цінову політику і контролюють витрати на продаж;

центри інвестицій - підрозділи (або люди), які відповідають за залучення інвестицій та їх використання. Як правило, це керівники чи власники бізнесу.

До класифікації витрат з метою оптимізації обліку та розширення спектра управлінських дій вдаються практично всі підприємства України. Такий підхід є раціональним, незалежно від того, чи використовує компанія

просту систему обліку за допомогою таблиць Excel, чи вдається до сучасних засобів автоматизації, які сприяють підвищенню ефективності менеджменту.

1.2. Сучасні методи управлінського обліку

Основне завдання у веденні управлінського обліку полягає в оцінці собівартості, відстеженні витрат. Наведемо найпоширеніші підходи до організації цього процесу, а саме сучасні методи управлінського обліку.

Метод 1. Визначення і використання аналізу точки беззбитковості

Також її називають критичною точкою. Цей показник позначає обсяг випуску та реалізації товару, за якого компанія починає отримувати прибуток. Іншими словами, доходи перевищують витрати. Точку беззбитковості прийнято позначати в одиницях продукції або у фінансовому вираженні.

Метод 2. Бюджетування

Цей метод необхідний, щоб найефективніше розподіляти ресурси підприємства. З цією метою використовуються планування і подальші контроль та аналіз відхилень планових показників.

Цей метод ґрунтується на відомостях про доходи і витрати компанії. Тому основна функція програми бюджетного управління полягає в тому, щоб сприяти об'єктивному аналізу та прийняттю рішень.

Метод 3. Процесний розрахунок витрат

Цей підхід актуальний для підприємств, що займаються серійним виготовленням однотипної продукції, або у випадках, коли процес виробництва виявляється безперервним з причин безпеки або економічної доцільності.

У процесному розрахунку витрати співвідносяться з обсягами продукції, випущеної за певний відрізок часу.

Метод 4. Проектний розрахунок витрат

Цей метод також називають позамовним - він підходить для випадків, коли виріб виготовляється за спецзамовленням. Тоді в кожному проекті/партії випущеної продукції здійснюють розрахунок таких витрат:

- на матеріали;
- на оплату праці фахівців;
- інші витрати.

Метод 5. Передільний розрахунок витрат

Цей принцип розрахунків використовується при масовому виробництві. Визначальним процесом тут вважається послідовний перехід сировини в кінцевий продукт.

Метод 6. Нормативний розрахунок витрат

Враховуються відхилення реальної собівартості від запланованої, при цьому нормативну собівартість розраховують для кожного різновиду товару, що випускається.

За підсумками періоду розглядають такі відхилення:

- негативні - зайва витрата сировини чи оплати праці;
- позитивні - раціональна витрата матеріалів чи оплати праці.

Окремо враховують умовні відхилення, які з'являються в разі розбіжностей у складанні калькуляцій, а отже, можуть бути як негативними, так і позитивними.

Метод 7. Директ-костинг

Йдеться про контроль витрат, що дає змогу розділити всі витрати на постійні та змінні.

Найсуттєвішою особливістю цього підходу є можливість бачити взаємозв'язки між обсягами продукції, витратами і прибутком.

Метод директ-костинг має свою історію появи: у роки Великої депресії у США обсяги продажів падали, запаси у підприємств зростали, більша частина витрат за методом абсорпшен-костинг виявлялася віднесеною на запаси, менша — на реалізацію. Навіть за невеликих продажів підприємство було змушене показувати прибуток і сплачувати податок на

прибуток, що в роки загального спаду економіки було дуже обтяжливо. У таких умовах було знайдено справедливіший метод розподілу витрат між залишками готової продукції на складі та реалізованою продукцією, який отримав назву директ-костинг. Цей метод дозволяв знизити оподатковуваний прибуток за значних залишків готової продукції. У директ-костинг всі постійні витрати вважаються періодичними і списуються на реалізацію. Собівартість реалізованої продукції зростає, прибуток падає, але в залишки відносять лише змінні витрати.

У директ-костингу розподіл витрат за прямі і непрямі немає значення. Справа в тому, що змінні витрати, як правило, прямі, їх безпосередньо можна врахувати за видами продукції. Постійні витрати — непрямі, їх за видами продукції не розподіляють, а списують загальною сумою результати фінансової складової діяльності. Таким чином, основний акцент робиться на класифікацію «змінні/постійні» витрати.

Слід звернути увагу, що прибуток, розрахований методом абсорпшен-костинг та методом директ-костинг, буде різним. Прибуток збігатиметься лише у випадку, якщо у підприємства запаси на складі нульові, тобто вся вироблена продукція реалізована.

У методі абсорпшен-костинг рівень капіталізації витрат вище. Дійсно, частина управлінських витрат залишається в активі бухгалтерського балансу за методом абсорпшен-костинг, а в директ-костинг всі управлінські витрати списуються на реалізацію і в активі балансу не накопичуються.

У сучасних умовах методи управлінського обліку розглядаються крізь призму стратегічного управління.

Стратегічний управлінський облік – це розділ управлінського обліку, який забезпечує інформацією ухвалення стратегічних управлінських рішень. Облік має бути звернений у майбутнє, «бо передбачати – значить попереджати».

Щоб досягти своїх стратегічних цілей, компанія генерує плани довгострокового розвитку. Основною роллю управлінського обліку є

досягнення поставлених стратегічних цілей та аналіз відхилень. При цьому рішення, які приймаються в рамках стратегічного планування на наступні періоди, мають коригуватися відповідно до отриманої інформації.

Основна особливість, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від традиційного, це облік зовнішнього середовища. До аналізу зовнішнього бізнес-середовища відноситься, зокрема, аналіз споживачів, зовнішніх економічних умов, дій уряду, конкурентів, постачальників тощо. Крім аналізу середовища, стратегічний управлінський облік також використовує інформацію про внутрішній стан компанії, використовуючи дані інших видів обліку – статистичного, податкового, фінансового та оперативного управлінського.

Основні методи та системи стратегічного управлінського обліку такі.

До основних методів та систем стратегічного аналізу відносять: стратегічне управління витратами, концепцію стратегічних бізнес-одиниць, STEP і SWOT аналіз, модель цінностей ланцюжка Портера.

Стратегічне управління витратами – процес прийняття та реалізації стратегічних рішень щодо витрат, на основі зіставлення власного ресурсного потенціалу з можливостями та загрозами середовища.

Інакше кажучи, стратегічне управління витратами – це генерація конкурентної переваги.

Концепція стратегічних бізнес-одиниць (СБЕ) виділяє підрозділи компанії, які відповідають за певний вид діяльності чи функції. Кожна бізнес-одиниця виробляє певну номенклатуру товарів та послуг, яка продається певному однорідному сегменту покупців і має справу з конкретною групою конкурентів.

«STEP» аналіз (інша назва – PEST) – інструмент аналізу соціальних (S), технологічних (T), економічних (E) та політичних (P) сфер зовнішнього середовища, які впливають на діяльність компанії. Результати STEP-аналізу дають змогу оцінити з усіх боків зовнішню ситуацію, що складається на ринку.

«SWOT» аналіз – призначений для виявлення сильних та слабких сторін компанії:

S - "сила" (Strenght) - переваги компанії;

W - "слабкість" (Weakness) - недоліки компанії;

O - "можливості" (Opportunities) - сприятливі фактори зовнішнього середовища;

T - "загрози" (Troubles) - протидія зовнішнього середовища.

Модель цінностей ланцюжка Портера – це ланцюжок із дев'яти стратегічно взаємозалежних видів діяльності, у яких генерується цінність і виникають витрати.

При цьому 5 основних ланок це: постачання, запаси, матеріали; виробництво; зберігання та просування на ринок; продаж та маркетинг; підтримка дилерів та післяпродажне обслуговування. Інші ланки є допоміжними: інфраструктура, планування, фінанси, інформаційне та юридичне обслуговування; технології, дослідження, розвитку продукту; проектування; розвиток людських ресурсів.

Крім того, існують інші методи стратегічного аналізу, такі як «ЛІТ», «АВС», «ФСА», «Система збалансованих показників», «Модель економічної доданої вартості» та ін.

1.3. Дискусійні аспекти управлінського обліку в сучасних умовах

У системі управлінського обліку багато невирішених питань, які стосуються формування окремих видів витрат. Так, часто вартість закупуваних товарів, сировини, матеріалів жорстко прив'язана до курсу твердих валют, зміна якого призводить до значних коливань закупівельних цін на матеріали, а отже, коливання собівартості.

Віднедавна вартість такого важливого енергоресурсу, як газ, теж не є фіксованою і залежить від багатьох чинників, зокрема, сезонності (влітку дешевше/взимку дорожче).

Тому перед підприємствами постає питання, як же правильно встановити ціну на свої товари або продукцію, що виробляється, і часто через складність ручного обчислення собівартості в реальному часі питання зі встановленням ціни вирішується просто - відділ планування один раз вираховує ціну на товари/продукцію, що виробляється, керівництво накидає свій відсоток рентабельності, і за такою сформованою ціною відділ продажів намагається збути продукцію. Але чим більше часу минає, тим більше змінюється ціни із закупівель, і тим менш правильною стає продажна ціна. Адже якщо собівартість зменшувалася, а ціна залишилася старою, то найімовірніше відбудуватиметься відтік клієнтів до тих продавців, хто привів ціни у відповідність із реальною ринковою ситуацією.

Іншим важливим фактором управлінського обліку під час розрахунку собівартості та прибутку є правильне відображення витрат на амортизацію основних засобів. Часто бухгалтерія підприємства веде облік, виходячи з норм податкового обліку, і амортизує основні засоби максимально швидко, щоб провести якомога більше витрат у податковому обліку, і в більшості випадків ігнорує реальну вартість основних засобів, яка може значно збільшитися протягом тривалого часу.

Мета ж управлінського обліку - максимально чітко розуміння, якою буде ціна основного засобу наприкінці часу його експлуатації, і який реальний час мине перед тим, як його необхідно буде замінити. Виходячи з цього, можливо включити в собівартість товарів таку суму амортизації, яка, з одного боку, не завищує собівартість і, як наслідок, продажну ціну, але водночас дасть змогу накопичити достатньо грошей, щоб замінити зношені основні засоби новими. Досягти правильного обчислення витрат, собівартості та прибутку в реальному часі неможливо (або дуже затратно) без використання програмного забезпечення для ведення управлінського обліку.

Ще одним цікавим і дискусійним питанням є формування управлінського балансу. Підприємці, які тільки починають впроваджувати

управлінський облік часто зосереджуються на обліку грошових коштів, і з'ясовують такі питання:

- скільки грошей на рахунках;
- на які цілі витрачаються гроші;
- звідки в компанію приходять гроші.

Управління грошовими потоками часто дає відчуття контролю над ситуацією, адже якщо кількість грошей на рахунках збільшується, то це означає, що компанія все робить правильно.

На практиці такий метод ведення управлінського обліку не враховує багатьох інших чинників, що впливають на оцінку успішності бізнесу, наприклад:

- зусиллями комерційного відділу вдалося скоротити дебіторську заборгованість, відповідно грошей побільшало і начебто це чудово, але водночас прибутку не побільшало, просто побільшало грошей (тобто ліквідних активів);
- аналіз грошового потоку не враховує майбутні грошові витрати, наприклад, заміну засобів виробництва, оновлення автопарку, ремонти офісних, виробничих приміщень;
- збільшення грошових коштів може бути пов'язане із залученням нових інвестицій від власників або у вигляді кредитів, що збільшує наявність грошових коштів за рахунок кредиторської заборгованості.

У результаті контроль над грошовими потоками не дає відповіді на найважливіші питання будь-якого бізнесу - зростає бізнес чи ні, скільки грошей із зароблених можна інвестувати в розширення бізнесу або використовувати на виплату дивідендів власникам.

Для вирішення цього завдання і використовується управлінський баланс, за допомогою його можна порівняти стан усіх активів (товарів, матеріалів, дебіторської, кредиторської заборгованості, грошей тощо) на поточний момент зі станом у минулому звітному періоді. Так можливо

оцінити, збільшилися чи зменшилися активи бізнесу, і яку реальну суму прибутку згенерував бізнес за аналізований період.

Управлінський баланс за своєю структурою більш зрозумілий для керівництва, ніж бухгалтерський, і часто його розробляють за активної участі керівного складу підприємства.

Ще одне дискусійне питання - розподіл витрат між усіма суб'єктами бізнес структури.

Багато бізнесів мають у своєму складі кілька юридичних осіб або приватних підприємців, такий стан справ найчастіше пов'язаний з мінімізацією витрат на сплату податків або іншими обмеженнями у сфері оподаткування.

Іноді власники поділяють бізнес за напрямками діяльності, іноді тримають одне підприємство постійно, інші – використовують як тимчасові.

При цьому всі ці суб'єкти, як правило, використовують загальні ресурси: офіс, цех, склад, автотранспорт, програму автоматизації, за які платить якесь одне підприємство з бізнес-структури, і відповідно у фінансовому обліку всі витрати лягають саме на нього.

За такого стану справ обчислити правильно собівартість і відповідно прибуток за напрямками діяльності або за конкретними товарами, що продаються, послугами, що надаються, не представляється можливим. Завданням управлінського обліку є консолідоване ведення витрат за всіма підприємствами бізнес-структури, правильний їх розподіл на собівартість товарів, продукції, що виробляється, для того щоб можна було точно визначити прибутковість і встановити конкурентну ціну на свої товари, продукцію, послуги.

Також досить часто трапляються ситуації, коли товари закупаються на якесь одне підприємство, що входить до бізнес-структури, а продають з інших підприємств.

Такий стан справ часто пов'язаний з тим що різні покупці мають різну систему оподаткування, і відповідно продається товар з того підприємства, реалізація товару з якого буде економити податки.

Застосовуючи такий підхід підприємство не тільки економить на податках, а й може зменшити ціну реалізації для конкретного клієнта, що підвищує конкурентоспроможність.

Завданням управлінського обліку є можливість ведення консолідованого обліку товарно-матеріальних цінностей в усіх підприємствах бізнес-структури та організація переміщення товарів з одного суб'єкта на інший для підтримання правильності ведення бухгалтерського обліку.

Це у свою чергу передбачає налагодження консолідованого планування.

Ефективна робота бізнесу неможлива без консолідованого планування діяльності всіх його суб'єктів. Адже власник бізнесу повинен точно розуміти, який обсяг продажів повинен бути в планованому періоді, які витрати він понесе, який буде грошовий потік, які інвестиції він зможе здійснити. Управлінський облік повинен забезпечити наскрізне планування по всіх підрозділах бізнес-структури, і надати власнику актуальні плани.

Відповідно одним із важливих завдань стає оперативне відображення бізнес операцій.

Багато хто сприймає поняття управлінський облік саме як оперативний облік, і в цьому його велика відмінність від бухгалтерського обліку.

Операції в управлінському обліку проводяться в оперативному режимі незалежно від того, оформлені вони документально чи ні, бухгалтерський облік передбачає завжди наявність первинних документів, тільки після їхнього отримання бухгалтер зможе зробити відповідні проводки.

Управлінський облік окрім реєстрації фактів господарської діяльності може реєструвати також домовленості та наміри, наприклад, керівництво домовилося, що клієнт придбає певний товар, який відвантажать після

оплати. На час, поки чекаємо на оплату, можна зарезервувати на складі замовлені позиції товару клієнтом, щоб не продати комусь іншому.

При тому важливим також є відстеження, управління ходом виконання бізнес-операцій.

Часто у сферах виробництва, оптової торгівлі та інших галузях проміжок між оформленням замовлення клієнту та його фактичним відвантаженням займає тривалий час, і в багатьох випадках в часі очікування як для клієнта, так і для менеджера розібратися буває складно.

Правильно розроблена система управлінського обліку має інформувати як відповідальних співробітників усередині компанії, так і замовника, про хід виконання і готовність замовлення. Оперативне інформування відповідальних співробітників, які беруть участь у ланцюжку виконання замовлення, про його поточну стадію, дасть змогу значною мірою прискорити передачу замовлення з попереднього на наступний етап його виконання. Інформування контрагента про хід виконання його замовлення, наприклад, за допомогою E-mail або СМС, зніме напругу під час очікування і скоротить час на особисті контакти менеджера з клієнтом.

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретичних аспектів управлінського обліку встановлено, що:

1. Управлінський облік становить собою систему формування інформації про витрати, доходи, фінансові результати та інші показники діяльності компанії для прийняття рішень керівництвом і власниками бізнесу.

2. Управлінський облік на відміну від фінансового обліку формує дані, що становлять комерційну таємницю і спрямовані на отримання тієї інформації, що сприяє підвищенню ефективності бізнесу.

3. В основі управлінського обліку лежить система класифікації і управління витратами.

При тому в управлінській практиці напрями класифікації витрат розподіляють в трьох ракурсах:

- 1) класифікації витрат для цілей калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг;
- 2) класифікації витрат для вирішення різноманітних управлінських завдань;
- 3) класифікації для цілей контролю.

4. Методи управлінського обліку дозволяють: організувати облік і бюджетне планування; оперативно отримувати системну інформацію для прийняття рішень; здійснювати контроль витрат за центрами відповідальності; розраховувати собівартість окремих видів продукції та сукупні витрати за різними структурними підрозділами; оптимізувати поточні витрати відповідно до напрямів діяльності тощо.

5. У сучасних умовах розвитку управлінського обліку він набуває стратегічної спрямованості.

До основних методів та систем стратегічного управлінського обліку відносять: стратегічне управління витратами, концепцію стратегічних бізнес-одиниць, STEP і SWOT аналіз, модель цінностей ланцюжка Портера та інші.

Стратегічне управління витратами – процес прийняття та реалізації стратегічних рішень щодо витрат, на основі зіставлення власного ресурсного потенціалу з можливостями та загрозами середовища.

Застосування стратегічного управлінського обліку дозволяє підвищувати конкурентні переваги компаній.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ «ОДЕСЬКИЙ КОНСЕРВНИЙ ЗАВОД»

2.1. Загальна економічна характеристика ПрАт Виробничого об'єднання «Одеський консервний завод»

Базою дослідження в роботі обрано Приватне акціонерне товариство виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Товариство розміщено в м. Одеса, вул. Водопровідна, буд.22.

Код ЄДРПОУ підприємства 30087693.

Датою створення Товариства є 30.09.1998 року.

Середня кількість працівників в 2022 році склала 613 осіб.

Товариство здійснює такі основні види діяльності за КВЕД:

10.39 Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів

10.82 Виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів

25.92 Виробництво легких металевих пакувань

Організаційна структура Товариства має лінійно-функціональний характер.

Керівництвом Товариства є Голова правління.

Підприємство постає лідером на Півдні України у виробництві плодової і овочевої продукції.

Підприємство застосовує сучасні технології виробництва як в частині харчової промисловості, так і жестянобаночної продукції.

Товариство використовує високоякісну сировину з фермерських господарств Одеської області.

Персонал Товариства має всю належну кваліфікацію для налагодження ефективного виробничого процесу і управлінської діяльності.

Товариство має сучасні основні засоби (налагоджені виробничі лінії), а також технології (ноу-хау) виробництва дитячого харчування на міжнародному рівні якості.

Підприємство має широку дилерську мережу, що сприяє реалізації її продукції як в Україні, так і за кордоном.

До числа конкуретних переваг Товариства в системі його управлінського обліку можна віднести:

- понад 100 років на ринку;
- якісна і екологічна вітчизняна сировина;
- традиційна рецептура;
- здорове харчування;
- сучасні технології;
- конкурентноспроможна система управління тощо.

Історія підприємства починалась в далекому 1919 році.

До складу підприємства входить 4 виробничих комплекси, на яких працює понад 800 працівників.

Товариство просуває відомі в країні торгові марки.

Зокрема, торгова марка «Господарочка» створена Товариством в 2002 році для забезпечення мешканців України якісною і смачною плодовоовочевою консервацією, рибними консервами і всіма улюбленою халвою. І як продовження розвитку заводу та для налагодження комунікацій між одеським консервним заводом і покупцями була створена в 2003 році Компанія ТОВ «Торговий двір «Господарочка». Все це дозволило охопити більше регіонів і вийти на якісно новий рівень поставок.

У 2010 році ПАТ «Виробниче Об'єднання «Одеський консервний завод» запустив у виробництво дві нові торгові марки ТМ «Союз-Агро» та ТМ «Союз морей».

Товариство реалізує лінійку різних продуктів, а саме:

- 1) овочеву консервацію;
- 2) соуси і кетчупи;
- 3) соки і нектари;
- 4) дитяче харчування;
- 5) халву;
- 6) рибну консервацію.

Товариство складає фінансову звітність відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку НП(С)БО) та Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, оскільки відноситься до середніх.

У 2022-2023 році Товариство здійснює свою діяльність в умовах війни, а отже, система його управлінського обліку спрямована на максимальне підтримання безперервної роботи.

Стратегія діяльності Товариства передбачає застосування низки дій, а саме:

- збереження договірних відносин з наявними контрагентами - споживачами товарів;

- значне збільшення обсягів виробництва не планується. Між тим, коливання можуть бути за рахунок зміни цінової політики та збільшення або зменшення замовлень на продукцію від контрагентів. Товариство не планує розширення виробництва, реконструкцію. П

ри наявності фінансових можливостей планується вкладення коштів у розвиток підприємства.

Для поліпшення фінансового стану на підприємстві застосовуються:

- підвищення ефективності використання основних фондів підприємства;
- підвищення інтенсивності використання оборотних активів підприємства;
- подальше збільшення обсягів реалізації продукції;
- зниження матеріальних операційних витрат; розширення ринку збуту продукції.

Суттєвими факторами, які можуть вплинути на діяльність Товариства в майбутньому є зменшення обсягів замовлень, збільшення комунальних та інших витрат на забезпечення функціонування підприємства, криза платежів.

В існуючих умовах господарювання в ситуації війни неможливо робити більш впевнені прогнози та достатньо детальні плани витрат.

2.2. Особливості побудови системи управлінського обліку у ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Система управлінського обліку ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» включає такі основні елементи:

1) система бюджетування (фінансового планування), яка базується на побудові системи бюджетів від бюджету продаж, виробництва, закупівлі матеріальних ресурсів, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат собівартості

реалізації, до бюджетних Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів і бюджетного Балансу.

2) система обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції – в основі якої лежить застосування методу повних витрат (абсорпшен-кост).

3) система обліку витрат і доходів за центрами фінансової відповідальності. Відділи маркетингу і збуту є центрами доходів. Кожен виробничий підрозділ є центром відповідальності, а саме центром витрат.

Управлінські служби також постають центрами витрат.

За всіма підрозділами і службами на підприємстві формуються кошториси, які наприкінці місяця аналізуються в частині виявлених відхилень від бюджетів.

У системі виробничого обліку Товариства одне з основних завдань - це визначення собівартості одиниці готової продукції. При цьому на виробничому підприємстві випускають десятки різних видів виробів. А для виготовлення кожного виду потрібні різні види сировини і матеріалів, номенклатура яких також містить безліч найменувань. Тому під час формування системи управлінського обліку застосовуються методики з урахуванням особливостей конкретної продукції та організації виробництва загалом. Система управлінського обліку включає в себе не тільки власне облік, а й бюджетування. Тому розглянемо, які основні методи бюджетування застосовуються на аналізованому підприємстві:

Експертний метод. Фахівці компанії визначають планові показники на основі своїх професійних знань.

Метод екстраполяції. Фактичні результати діяльності компанії переносяться на майбутнє. За необхідності використовують поправочні коефіцієнти, наприклад, прогнозований рівень інфляції.

Нормативний метод. Витрати визначаються в межах нормативів, виходячи із запланованих доходів або обсягів випуску. Нормативи

встановлюють, як на основі фактичних показників попередніх періодів, так і з урахуванням особливостей технології та вимог законодавства.

Балансовий метод. Це зіставлення витрачання ресурсів та їхніх джерел. Простіше кажучи - щоб витратити гроші або інші ресурси, їх треба спочатку десь узяти. Джерелом може бути поточна виручка, накопичення, кредити та інші види боргових зобов'язань, кошти засновників.

Як правило, під час планування використовується не один якийсь метод, а одразу кілька.

Наприклад, спочатку визначають майбутню виручку. Для цього служба маркетингу компанії оцінює перспективи попиту на її продукцію за допомогою експертної оцінки. Таку оцінку виручки можна провести як на основі екстраполяції, так і без урахування минулих даних, якщо передбачається, що умови роботи в майбутньому істотно зміняться.

Також залучають фахівців виробничих служб, оскільки вони мають визначити, чи вистачить потужностей компанії на випуск запланованих обсягів продукції.

Далі планують витрати. Для цього застосовують такі методи залежно від виду витрат:

1. Нормативний - витрати кожного виду визначають як відсотки від запланованої виручки. Цей метод підходить для видів витрат, які залежать від обсягів. Наприклад, матеріали для виробництва або відрядна зарплата робітників.

2. Метод екстраполяції - для тих витрат, які не залежать від виручки, але можуть змінитися в наступному періоді. Наприклад, витрат на оренду.

Коли доходи і витрати зрозумілі, їх зіставляють і виводять прогнозний фінансовий результат. Це становить балансовий метод. Іноді перший варіант бюджету виходить збитковим, тоді потрібно повторно проаналізувати ситуацію і скоригувати показники.

Крім бюджетування Товариством застосовуються сучасні методи управлінського обліку

Як відомо, залежно від об'єктів обліку виділяють позамовний і попередільний методи обліку. Товариством застосовуються обидва методи для певних видів продукції:

1) Позамовний – у цьому випадку всі витрати збираються за кожним замовленням окремо. Такий варіант застосовують, коли вироби кожного виду виготовляють дрібними партіями. Наприклад, це може бути машинобудування.

2) Попроцесний – у цьому випадку витрати враховують на весь виробничий процес у цілому. Щоб з'ясувати собівартість одиниці, потрібно розділити загальні витрати на обсяг випуску в штуках. Попроцесний метод добре підходить для масового виробництва.

Також в системі управлінського обліку Товариства застосовуються такі методи управління за класифікацією витрат:

1) Калькулювання за прямими витратами (директ-костинг). За цього методу управлінського обліку до собівартості включаються змінні витрати, тобто ті, які залежать від обсягів випуску. Для виробництва консервної продукції це сировина і матеріали.

Постійні витрати не залежать від виручки. Наприклад, оренда або зарплата офісних співробітників. Їх при використанні директ-костингу відносять загальною сумою на витрати періоду наприкінці періоду.

Основна перевага директ-костингу - це спрощення обліку. Тому компанія може оперативніше управляти цінами при змінах на ринку або всередині самої організації.

Також директ-костинг дає змогу легко отримати вихідні дані для розрахунку точки беззбитковості - мінімального обсяг випуску, за якого компанія працює «в нуль».

2) Калькулювання за методом повних витрат. Тут у собівартість продукції входять усі витрати компанії. У рамках цього методу їх ділять на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносять на конкретний вид продукції, а непрямі – списують шляхом розподілу.

Щоб визначити повну собівартість, непрямі витрати розподіляють між видами продукції за обраною методикою, зокрема, пропорційно прямим витратам праці.

Перевага управлінського обліку за повними витратами в тому, що тут компанія бачить повну собівартість продукції, а отже, ціни можна визначати точніше. Недоліком є більш висока трудомісткість цього методу.

При реалізації управлінського обліку на підприємстві воно стикається з такими складнощами його реалізації на виробництві:

1) Проблеми при формуванні бюджетів. Будь-які зміни за кожною з безлічі позицій впливатимуть на фінансовий результат і можуть призвести до відхилення від планових показників. Це може бути зміна ринкових цін на саму продукцію або вихідну сировину, впровадження нових технологій, коригування асортименту.

2) Помилки під час вибору методу управлінського обліку. Метод має відповідати специфіці виробництва і давати керівництву компанії необхідні дані для прийняття управлінських рішень. Зокрема, для ціноутворення потрібна достовірна й актуальна інформація про собівартість усіх видів виробленої продукції.

3) Неправильне визначення ступеня деталізації обліку. Номенклатура готової продукції та матеріалів становить сотні й тисячі позицій. На практиці далеко не завжди потрібна точна інформація аж до окремих деталей. Але потрібно правильно вибрати, наскільки детально вести облік.

2.3. Аналіз показників Звіту про фінансові результати ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

На підставі даних фінансової звітності Товариства проведемо аналіз показників фінансових результатів (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Аналіз доходів, витрат і фінансових результатів ПрАТ Виробниче
об'єднання «Одеський консервний завод»

Показники	2021	2022	Відхилення (+, -)	
			тис. грн	%
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції	402176	534698	132522	32,95
Собівартість реалізації продукції	(370507)	(459883)	89376	24,12
Валовий прибуток	31671	74815	43144	136,23
Інші операційні доходи	56631	36524	-20107	-35,51
Адміністративні витрати	(19265)	(19411)	146	0,76
Витрати на збут	(12493)	(19947)	7454	59,67
Інші операційні витрати	(53756)	(32283)	-21473	-39,95

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
Прибуток від операційної діяльності	2788	39698	36910	1323,89
Фінансові витрати	(2097)	(1492)	-605	-28,85
Інші витрати	(29)	(145)	116	400,00
Прибуток до оподаткування	759	38061	37302	4914,62
Податок на прибуток	(137)	(6851)	6714	4900,73
Чистий прибуток	622	31210	30588	4917,68

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Висновки: Не зважаючи на роботу в умовах воєнного стану, Товариство в 2022 році отримало чистий дохід від реалізації продукції в сумі 534698 тис. грн, в 2021 році – 402176 тис. грн. Таким чином чистий дохід від реалізації продукції в 2022 році збільшився на 132522 тис. грн або на 32,95%.

Собівартість реалізації продукції в 2022 році становила 459883 тис. грн, в 2021 році – 370507 тис. грн, тобто собівартість реалізації збільшилася в звітному році на 89376 тис. грн або на 24,12%.

Валовий прибуток Товариства в 2022 році склав 74815 тис. грн, в 2021 році – 31671 тис. грн. Таким чином валовий прибуток в звітному 2022 році збільшився на 43144 тис. грн або 136,23%.

Інші операційні доходи в 2022 році склали 36524 тис. грн, в 2021 році - 56631 тис. грн, тобто зменшення становило 36524 тис. грн або 36,51%.

Адміністративні витрати в 2022 році склали 19411 тис. грн, в 2021 році – 19265 тис. грн, отже, збільшення адміністративних витрат в 2022 році порівняно з попереднім роком становить 146 тис. грн або на 0,76%.

Витрати на збут Товариства в 2022 році склали 19947 тис. грн, в 2021 році – 12493 тис. грн, тобто збільшення становило 7454 тис. грн або 59,67%.

Інші операційні витрати в 2022 році склали 32283 тис. грн, в 2021 році – 53756 тис. грн, тобто зменшення становило 21473 тис. грн або 39,95%.

Прибуток від операційної діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» в 2022 році склав 39698 тис. грн, в 2021 році – 2788 тис. грн.

Таким чином зростання прибутку від операційної діяльності Товариства в 2022 році становило 36910 тис. грн або 1323,89 %.

Фінансові витрати Товариства в 2022 році склали 1492 тис. грн, в 2021 році – 2097 тис. грн, тобто зменшення становило в звітному році 605 тис. грн або 28,85%.

Інші витрати в 2022 році склали 145 тис. грн, в 2021 році – 29 тис. грн, тобто збільшення витрат становило в 2022 році порівняно з 2021 роком – 116 тис. грн або 400%.

Прибуток до оподаткування в 2022 році становив 38061 тис. грн, в 2021 році – 759 тис. грн, тобто збільшення прибутку до оподаткування в 2022 році становило порівняно з попереднім роком – 37302 тис. грн або 4914,62%.

Витрати з податку на прибуток в 2022 році склали 6851 тис. грн, в 2021 році – 137 тис. грн. Таким чином витрати з податку на прибуток в 2022 році збільшилися на 6714 тис. грн або 4900,73%.

Чистий прибуток ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» в 2022 році склав 31210 тис. грн, в 2021 році – 622 тис. грн.

Таким чином зростання чистого прибутку Товариства в 2022 році становило 30588 тис. грн або 4917,68%.

Далі проведемо аналіз структури і динаміки доходів ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» (табл.2.2).

Висновки: У структурі доходів Товариства в 2022 році 93,6% складав чистий дохід від реалізації продукції, товарів, тоді як в 2021 році відповідний дохід складав 87,7% від загальної суми доходів компанії.

Таблиця 2.2

Аналіз структури і динаміки доходів ПрАТ Виробниче об'єднання
«Одеський консервний завод»

Статті доходів	2021		2022		Відхилення (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції	402176	87,7	534698	93,6	+132522	+5,9
Інші операційні доходи	56631	12,3	36524	6,4	-20107	-5,9
Всього доходів	458807	100,0	571222	100,0	+112415	-

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Таким чином частка чистого доходу від реалізації в звітному році збільшилася на 5,9%.

У свою чергу інші операційні доходи в 2022 році складали лише 6,4%, тоді як в 2021 році вони складали 12,3%, тобто зниження їх частки становило 5,9%.

Фінансових та інших доходів у Товариства не було ні в 2021, ні в 2022 роках.

Схематично структура доходів Товариства наведена на рис.2.1.

Наступним кроком проведемо аналіз структури і динаміки витрат за статтями ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» (табл.2.3).

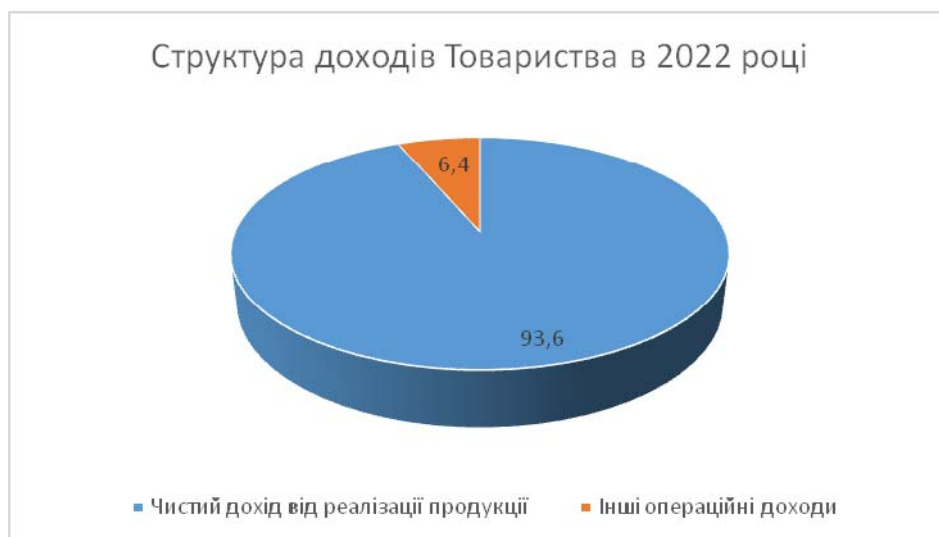


Рис.2.1. Структура доходів діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Таблиця 2.3

Аналіз структури і динаміки витрат за статтями ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Статті витрат	2021		2022		Відхилення (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість реалізації продукції	370507	80,85	459883	85,16	89376	4,32
Адміністративні витрати	19265	4,20	19411	3,59	146	-0,61
Витрати на збут	12493	2,73	19947	3,69	7454	0,97
Інші операційні витрати	53756	11,73	32283	5,98	-21473	-5,75
Фінансові витрати	2097	0,46	1492	0,28	-605	-0,18
Інші витрати	29	0,01	145	0,03	116	0,02
Витрати з податку на прибуток	137	0,03	6851	1,27	6714	1,24
Всього витрат	458284	100,00	540012	100,00	81728	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Висновки: У складі витрат Товариства найбільшу частку становить собівартість реалізації продукції, зокрема в 2022 році вона складала 85,16%, порівняно в 2021 році відповідна частка складала 80,85%. Збільшення частки собівартості в звітному 2022 році в порівнянні з 2021 роком становило 4,32%.

Другою за суттєвістю статтею витрат у Товариства є інші операційні витрати, частка яких в 2022 році становила 5,98%, в 2021 році – 11,73%. Таким чином зменшення частки інших операційних витрат в звітному році становило 5,75%. Третьою за розміром частки у загальних витратах Товариства є стаття «Адміністративні витрати», які в 2022 році становили 3,59%, в 2021 році – 4,2%, тобто зниження в звітному 2022 році склало 0,61%.

Витрати на збут у свою чергу в 2022 році становили 3,69%, в 2021 році – 2,73%. Таким чином частка витрат на збут в 2022 році збільшилася на 0,97%.

Суттєво зросла в звітному році також частка витрат на сплату податку на прибуток. В 2022 році вона становила 1,27%, в 2021 році – 0,03%, отже, збільшення склало 1,24%. Схематично структура витрат діяльності Товариства за статтями (цільовим призначенням) представлена на рис.2.2.

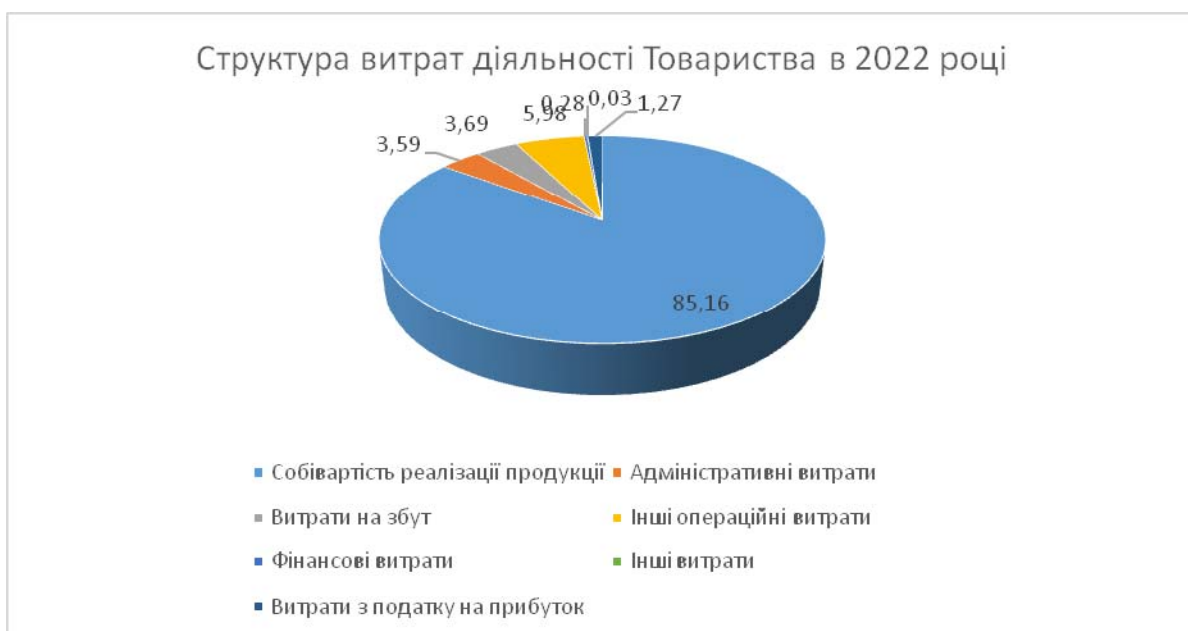


Рис.2.2. Структура витрат діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Далі проведемо аналіз витрат за елементами ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз структури і динаміки витрат за елементами ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Статті витрат	2021		2022		Відхилення (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	315033	76,78	435551	83,21	120518	6,43
Витрати на оплату праці	59309	14,46	55373	10,58	-3936	-3,88
Відрахування на соціальні заходи	13312	3,24	11429	2,18	-1883	-1,06
Амортизація	6094	1,49	8127	1,55	2033	0,07
Інші операційні витрати	16546	4,03	12934	2,47	-3612	-1,56
Всього витрат за елементами	410294	100,00	523414	100,00	113120	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Висновки: Сума витрат за елементами в 2022 році склали 523414 тис. грн, в 2021 році – 410294 тис. грн, тобто збільшення витрат становило в 2022 році 113120 тис. грн.

Матеріальні витрати в 2022 році становили 435551 тис. грн, або 83,21% від загальних витрат Товариства. У 2021 році матеріальні витрати становили 315033 тис. грн або 76,78%. Таким чином матеріальні витрати в звітному 2022 році зросли на 120518 тис грн, а їх частка збільшилася на 6,43%.

Витрати на оплату праці Товариства в 2022 році становили 55373 тис. грн, або 10,58 % від загальних витрат Товариства. У 2021 році витрати на оплату праці становили 59309 тис. грн або 14,46%. Таким чином витрати на оплату праці в звітному 2022 році зменшилися на 3936 тис грн, а їх частка зменшилася на 3,88%.

Відрахування на соціальні заходи Товариства в 2022 році становили 11429 тис. грн, або 2,18% від загальних витрат Товариства. У 2021 році відрахування на соціальні заходи становили 13312 тис. грн або 3,24%. Таким чином відрахування на соціальні заходи в звітному 2022 році зменшилися на 1883 тис грн, а їх частка зменшилася на 1,06%.

Витрати на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів в 2022 році становили 8127 тис. грн, або 1,55% від загальних витрат Товариства. У 2021 році витрати на амортизацію становили 6094 тис. грн або 1,49%. Таким чином витрати на амортизацію в звітному 2022 році зросли на 2033 тис грн, а їх частка збільшилася на 0,07%. Інші операційні витрати в 2022 році становили 12934 тис. грн, або 2,47% від загальних витрат Товариства. У 2021 році інші операційні витрати становили 16546 тис. грн або 4,03%. Таким чином інші операційні витрати в звітному 2022 році зменшилися на 3612 тис грн, а їх частка зменшилася на 1,56%. Структура витрат діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» наведена на рис.2.3.

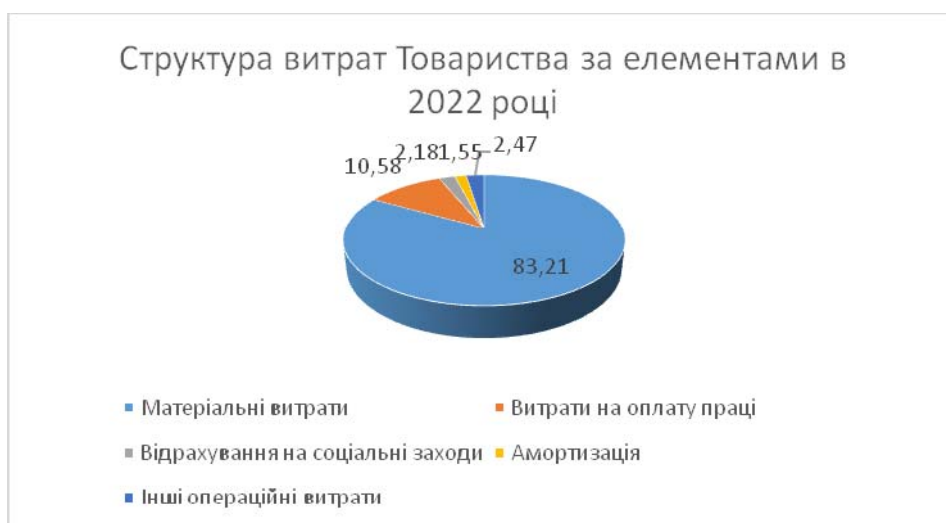


Рис.2.3. Структура витрат діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Висновки до розділу 2

На підставі дослідження практичних аспектів управлінського обліку в ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»:

1. Базою дослідження практики управлінського обліку обрано підприємство, яке постає лідером на Півдні України у виробництві плодової і овочевої продукції.

Підприємство застосовує сучасні технології виробництва як в частині харчової промисловості, так і жестянобаночної продукції.

2. Система управлінського обліку ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» включає такі основні елементи:

- система бюджетування (фінансового планування), яка базується на побудові системи бюджетів від бюджету продаж, виробництва, закупівлі матеріальних ресурсів, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат собівартості реалізації, до бюджетних Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів і бюджетного Балансу.

- система обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції – в основі якої лежить застосування методу повних витрат (абсорпшен-кост).

У рамках методу абсорпшен-кост витрати ділять на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносять на конкретний вид продукції, а непрямі – списують шляхом розподілу.

- система обліку витрат і доходів за центрами фінансової відповідальності. Відділи маркетингу і збуту є центрами доходів. Кожен виробничий підрозділ є центром відповідальності, а саме центром витрат.

Управлінські служби також постають центрами витрат.

За всіма підрозділами і службами на підприємстві формуються кошториси, які наприкінці місяця аналізуються в частині виявлених відхилень від бюджетів.

3. Аналіз показників діяльності Товариства показав, що в 2022 році підприємство отримало чистий дохід від реалізації продукції в сумі 534698 тис. грн, в 2021 році – 402176 тис. грн. Таким чином чистий дохід від реалізації продукції в 2022 році збільшився на 132522 тис. грн або на 32,95%.

Собівартість реалізації продукції в 2022 році становила 459883 тис. грн, в 2021 році – 370507 тис. грн, тобто собівартість реалізації збільшилася в звітному році на 89376 тис. грн або на 24,12%.

4. У структурі доходів Товариства в 2022 році 93,6% складав чистий дохід від реалізації продукції, товарів, тоді як в 2021 році відповідний дохід складав 87,7% від загальної суми доходів компанії.

Таким чином частка чистого доходу від реалізації в звітному році збільшилася на 5,9%.

5. Чистий прибуток ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» в 2022 році склав 31210 тис. грн, в 2021 році – 622 тис. грн.

Таким чином зростання чистого прибутку Товариства в 2022 році становило 30588 тис. грн або 4917,68%.

6. У складі витрат Товариства найбільшу частку становить собівартість реалізації продукції, зокрема в 2022 році вона склала 85,16%, порівняно в 2021 році відповідна частка складала 80,85%.

Збільшення частки собівартості в звітному 2022 році в порівнянні з 2021 роком становило 4,32%.

Другою за суттєвістю статтею витрат у Товариства є інші операційні витрати, частка яких в 2022 році становила 5,98%, в 2021 році – 11,73%.

Таким чином зменшення частки інших операційних витрат в звітному році становило 5,75%.

7. Матеріальні витрати в 2022 році становили 435551 тис. грн, або 83,21% від загальних витрат Товариства. У 2021 році матеріальні витрати становили 315033 тис. грн або 76,78%.

Таким чином матеріальні витрати в звітному 2022 році зросли на 120518 тис грн, а їх частка збільшилася на 6,43%.

Витрати на оплату праці Товариства в 2022 році становили 55373 тис. грн, або 10,58 % від загальних витрат Товариства.

У 2021 році витрати на оплату праці становили 59309 тис. грн або 14,46%. Таким чином витрати на оплату праці в звітному 2022 році зменшилися на 3936 тис грн, а їх частка зменшилася на 3,88%.

РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ БЕЗБИТКОВОСТІ В ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕСУ

3.1. Цілі та завдання управлінського контролю на підприємствах

У широкому значенні управлінський контроль у сучасних умовах господарювання доцільно розглядати як систему, що складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація про об'єкт управління, отримана в результаті контролю) та сукупності наступних взаємопов'язаних ланок: центри відповідальності, техніка контролю (тобто інформаційно-обчислювальна техніка та технологія), процедури контролю, середовище контролю, система обліку.

Ефективна система контролю передбачає певні цілі та завдання.

Основними цілями є:

- а) збереження та ефективне використання різноманітних ресурсів та потенціалу підприємства;
- б) своєчасна адаптація компанії до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
- в) забезпечення ефективного функціонування компанії, а також її стійкості та максимального розвитку в умовах багатопланової конкуренції.

Досягнення цілей системи як відомо забезпечується реалізацією завдань, які, на наш погляд, полягають у досягненні наступних основних показників ефективності управління підприємством:

- 1) відповідність діяльності компанії прийнятому курсу дій (тобто цільовим установкам та орієнтирам) та стратегії;

2) стійкість компанії з фінансово-економічної, ринкової та правової точок зору;

3) збереження ресурсів та потенціалу компанії;

4) належний рівень повноти та точності первинних документів та якості первинної інформації для успішного керівництва та прийняття ефективних управлінських рішень;

5) показники безпомилковості реєстрації та обробки фінансово-господарських операцій компанії - наявність, повнота, арифметична точність, рознесення за рахунками, формальна дозволеність, тимчасова визначеність, подання та розкриття даних у звітності;

6) раціональне та економне використання всіх видів ресурсів;

7) дотримання працівниками підприємства встановлених адміністрацією вимог, правил та процедур - положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації та документообігу, планів компанії, наказу про облікову політику, інших наказів та розпоряджень;

8) дотримання вимог законів та підзаконних актів, виданих органами влади та її суб'єктів, а також повноважними органами місцевого самоврядування.

Ці та багато інших завдань зумовлюють створення компанією ефективної контрольної системи.

Результативність контролю характеризує економія витрат і мінімізація шкоди, обумовлена функціонуванням системи (іншими словами: різниця між передбачуваними величинами збитків за умов відсутності контролю та за його наявності).

Очевидно, що систему контролю організують з урахуванням віддачі від її функціонування або, точніше кажучи, витрати на створення та підтримання функціонування системи певної міри складності разом із втраченою вигодою від альтернативного вкладення коштів, спрямованих на її створення та

підтримку, не повинні перевищувати очікуваних збитків від відсутності системи контролю.

Одне з актуальних питань теорії та практики контролю - його структурні рівні чи елементи. Розглянемо їх докладніше.

1. Процедури контролю

Для забезпечення ефективності процедур контролю необхідно наступне:

а) на основі детально розроблених посадових інструкцій формальне визначення та документальне закріплення порядку діяльності (дій та взаємовідносин) певного кола працівників підприємства з приводу планування, організації, регулювання, контролю, обліку та аналізу у процесі реалізації конкретних фінансових та господарських операцій компанії;

б) визначення кола первинних документів або інших носіїв інформації, де відображаються дані, що свідчать про виконання відповідними працівниками своїх функцій та про реалізацію етапів відповідних фінансових чи господарських операцій; визначення порядку руху документів чи інших носіїв інформації з їх виникнення до архівування;

в) визначення "точок контролю" для оцінки різних аспектів реалізації конкретних фінансових чи господарських операцій та оцінки стану чи наявності ресурсів компанії; встановлення контрольованих параметрів об'єктів контролю; встановлення "критичних" точок контролю, де ризик виникнення помилок та спотворень особливо великий;

г) вибір типів та методів проведення контролю.

2. Середовище (тобто основні умови) управлінського контролю

Середовище визначають: управлінська філософія та стиль роботи керівників компанії (ставлення керівників до комерційних, фінансових та внутрішньофірмових ризиків; адекватне розуміння ними ролі внутрішнього контролю в управлінні організацією; конкретні дії в плані організації контрольної системи та її вдосконалення; схильність до авторитарного стилю в управлінні тощо); статус відділу внутрішнього аудиту, тобто стан в

оргструктурі цього важливого координаційного центру відповідальності; прийнятий компанією курс дій (її орієнтири), цілі та стратегії; види та масштаб діяльності компанії; відповідність оргструктури розмірам та ступеню складності підприємства; регламентація взаємин між ланками компанії, співробітниками, наявність кодексу поведінки; визначення та документальне закріплення процедур контролю та таке інше.

3. Система обліку

Облікову систему компанії доцільно розглядати як певним чином упорядковану та підпорядковану внутрішньому регламенту систему процедур визначення, збору, вимірювання, реєстрації та обробки інформації про майно, джерела його формування, фінансові та господарські операції організації, про витрати та результати господарської діяльності, а також передачі цієї інформації менеджерам (управлінському персоналу), які здійснюють контроль та приймають управлінські рішення.

Про якість інформації, що надається системою управлінського обліку, слід судити за такими основними критеріями:

необхідність, що характеризується змістовністю інформації та ступенем її використання у безпосередніх цілях управління;

достатність, яка характеризується повнотою охоплення, кількісного та якісного опису явища, факту, а також суттєвістю інформації, яка залежить від можливості її практичного застосування в процесі обробки та подання для управління;

істинність - достовірність (доказовість та обґрунтованість) та надійність (визначається джерелом отримання, якістю технічних засобів вимірювання та контролю, технології отримання, обробки та зберігання управлінської інформації) даних обліку;

своєчасність отримання інформації - управлінська інформація (у тому числі про відхилення) має бути подана особам, уповноваженим приймати рішення, у максимально короткі терміни. Якщо повідомлення запізнюється, то втрачається сам зміст інформації (можуть бути втрачені можливості

підприємства тощо), крім того, небажані наслідки різноманітних відхилень посилюються.

4. Кадрова структура контролю

Структура кадрів забезпечує чіткий поділ контрольних обов'язків. Контроль здійснюють працівники чи власники у частині покладених на них обов'язків або на підставі відповідних прав.

Всіх суб'єктів управлінського контролю доцільно розподілити за такими рівнями з погляду їхньої значимості контролю:

1) суб'єкти контролю 1-го рівня - це учасники, власники підприємства, які здійснюють контроль безпосередньо чи опосередковано, наприклад, за допомогою незалежних експертів, зокрема зовнішніх аудиторів;

2) суб'єкти контролю 2-го рівня - в їх обов'язки безпосередньо не входить контроль (технічні і виробничі працівники);

3) суб'єкти контролю 3-го рівня – виконують контрольні функції для реалізації тих обов'язків, які за ними закріплені безпосередньо (наприклад, працівники планово-економічного відділу, відділу кадрів);

4) суб'єкти контролю 4-го рівня - до їх обов'язків входять як контрольні, так і інші функції (адміністративно-управлінський персонал, персонал, що обслуговує комп'ютерні системи, співробітники відділу бухгалтерського обліку, служб комерційної та фізичної безпеки);

5) суб'єкти контролю 5-го рівня - до їх функціональних обов'язків входить лише здійснення контролю (співробітники відділу внутрішнього аудиту, члени ревізійної комісії чи ревізори, співробітники відділу технічного контролю тощо).

5. Застосовані форми контролю

Основна із сучасних форм управлінського контролю - внутрішній аудит, під яким розуміється регламентована внутрішніми документами компанії діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організації, що здійснюється представниками спеціального контрольного органу в рамках допомоги органам управління підприємства

(загальним зборам учасників товариства), наглядовій раді, раді директорів, виконавчому органу).

Описані елементи у своїй сукупності дозволяють представити контроль як складну соціально орієнтовану систему, що у своє чергу є одною із найважливіших структурних складових більшої системи - системи управління компанією.

Окремо необхідно відзначити, що в сучасних умовах, що характеризуються посиленням конкурентних відносин, широкомасштабним поширенням нових ресурсо-, енерго- і працезберігаючих технологій, зростаючою диверсифікацією та транснаціоналізацією бізнесу, зростанням частки великих недержавних організацій корпоративного типу у світовому промисловому виробництві та торгівлі, виникає необхідність посилення уваги теоретиків і практиків корпоративного управління до питань контролю, оскільки ускладнення господарського життя у майбутньому вимагатиме нових підходів до розробки адекватних систем, здатних утримати порядок у найскладніших системах господарювання.

3.2. Система управлінського контролю витрат в підвищенні ефективності бізнесу

Як відомо, з точки зору суб'єкта контролю існує значна різноманітність видів контролю.

При тому найефективнішими є ті, які найповніше відповідають методу управління за цільовими витратами.

По суті, цей метод є цілісною концепцією, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості продукції відповідно до ринкових умов. Він інтегрує в собі весь стратегічний інструментарій управління витратами: аналіз ланцюжка цінностей, стратегічне позиціонування, а також аналіз витратоутворюючих факторів.

У зв'язку з цим ефективними є види контролю, які враховують фази відтворювального циклу та функціональну природу суб'єкта контролю.

Поділ на оперативний і стратегічний види управлінського контролю зумовлений концепцією витрат.

З неї випливає, що будь-яке підприємство посідає певне місце в ланцюжку цінностей і на рівень витрат впливає чотири фактори:

- 1) зв'язок із постачальниками;
- 2) зв'язок зі споживачами;
- 3) технологічні зв'язки усередині ланцюжка цінностей одного підрозділу;
- 4) зв'язок між ланцюжками цінностей підрозділів усередині підприємства.

В оперативному управлінському контролі витрат розглядають лише останні дві ланки, які займають центральне місце в обліку витрат на виробництво. Але така ситуація, як уже зазначалося, обмежує вплив на витрати.

У разі, коли вичерпано можливості зниження та оптимізації витрат усередині підприємства, його вище керівництво змушене буде розглядати зовнішні зв'язки та середовище, тобто взяти до уваги стратегічні аспекти контролю витрат.

Крім того, на наш погляд, правомірним є виокремлення податкового контролю витрат в системі управлінського контролю як наряду підвищення ефективності бізнесу.

Проводячи аналогію з іншими видами контролю, зазначимо, що максимальний ефект від податкового контролю отримують, коли його здійснюють на ранніх стадіях витрачання ресурсів.

Для досягнення ефективності системи внутрішньогосподарського контролю конкретного підприємства мають бути визначено цілі, об'єкти та завдання контролю.

У свою чергу найефективнішим інструментом контролю витрат у виробництві є бюджетування, оскільки в його рамках одночасно здійснюються адміністративний і фінансовий контроль. Більше того, у систему бюджетів органічно вписуються інші види контролю, а також фінансові та нефінансові показники. Поєднання цих властивостей робить систему бюджетів реальним інструментом раціоналізації витрат.

До числа методів управлінського контролю витрат включається, на наш погляд, і управління оборотними коштами (капіталом).

Найважливішою проблемою системи управління витратами вітчизняні автори по праву вважали її інформаційне забезпечення. Ухвалення управлінських рішень, по суті, є процесом перетворення інформації в дію.

Удосконалення системи управління витратами підприємства нерозривно пов'язане з розвитком управлінського обліку, що дає змогу контролювати й аналізувати досягнення поставлених цілей, одержувати своєчасну, достовірну й об'єктивну інформацію, необхідну для підготовки й обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях.

Щоб підвищити аналітичність, оперативність і посилити контроль над виробничими витратами та калькулюванням собівартості, слід, на наш погляд, переглянути методологічні засади організації аналітичного обліку та формування статей витрат. Для досягнення цієї мети необхідно оновлювати номенклатуру статей витрат на виробництво.

Удосконалення інформаційної бази, необхідної для ухвалення управлінських рішень, повинно здійснюватися за такими напрямками:

органічне поєднання обліку з аналізом і вихід його безпосередньо на управління виробництвом - для цього потрібно усунути автономію інформаційної бази обліку і надати можливість її використання для аналізу та ухвалення управлінських рішень;

підвищення активної ролі обліку в розвитку самостійності підприємств, із розробкою для цього багатоступеневої системи обліку;

підвищення рівня самостійності підприємств у формування собівартості.

Номенклатура статей собівартості, що використовується нині, склалася під впливом організаційно-технічних особливостей підприємств і методики складання кошторисів, і не дає змоги з достатньою повнотою та достовірністю з'ясувати зв'язок між статтею і виробничими процесами, що її визначають, оскільки статті надмірно широкі.

Недостатньо чітко розділені види витрат, що відрізняються один від одного змістом, умовами виникнення і характером чинників, що впливають.

Організація управлінського обліку вимагає розроблення такої номенклатури статей витрат, яка найповніше відповідає цілям окремо взятого підприємства.

Як правило, чим детальнішою є структура калькуляції собівартості продукції, тим ефективнішою вона є для цілей системи управління витратами і собівартістю.

Інформаційна якість системи обліку витрат значно підвищується, оскільки подібне угруповання посилює аналітичність виробничого обліку шляхом більшого ступеня деталізації інформаційних даних.

Як засвідчило вивчення теорії та практики обліку витрат, з метою формування інформації для управління витратами номенклатура витрат виробництва має включати такі статті:

1. Матеріали, у тому числі:
 - а) основні матеріали
 - б) будівельні конструкції та деталі
 - в) інші матеріали
2. Зворотні відходи (віднімаються)
3. Витрати на оплату праці робітників, у т.ч.:
 - а) основна заробітна плата виробничих робітників
 - б) додаткова заробітна плата виробничих робітників
4. відрахування на соціальне страхування виробничих робітників

5. Витрати на утримання та експлуатацію машин і механізмів
6. Транспортні послуги сторонніх організацій
7. Вартість робіт, виконаних субпідрядниками
8. Установлене обладнання (франко-склад УПТК)
9. Витрати на забезпечення якості
10. Втрати від непоправного браку
11. Загальновиробничі витрати

Облік загальновиробничих витрат - одна з суттєвих умов ефективного управління витратами, оскільки: по-перше, накладні витрати займають у собівартості продукції значну питому вагу; по-друге, щоб управляти витратами, треба точно знати, від яких чинників вони залежать, де і ким вони здійснюються.

Щоб забезпечити їх ефективний облік, насамперед, необхідно чітко визначити склад кожної групи витрат.

Принциповою особливістю управлінського обліку для цілей управління є необхідність визначення витрат не тільки за підприємством загалом, а й за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

На практиці нерідко планування, нормування, облік і контроль витрат здійснюють тільки за підприємством в цілому, що різко знижує інформаційні та контрольні можливості обліку.

Щоб підвищити інформативність і контрольні якості облікової інформації, як місця витрат повинні виділятися бригади (ланки робітників), об'єкти виробництва, виробничі ділянки, функціональні відділи підприємства.

Контроль витрат найбільш ефективний у момент їх виникнення. Для контролю за статтями прямих витрат (матеріалами і заробітною платою робітників) повинні використовуватися нормативні витрати, які розраховують за нормами, тарифами і даними минулих років про потребу в праці та матеріалах.

З метою вдосконалення обліку та контролю витрат у первинних центрах витрат (бригада, ланка) використовується низка первинних облікових документів: єдиний наряд-замовлення; відомість обліку прямих витрат; відомість обліку матеріалів за об'єктом; спеціальний звіт виконроба; відомість обліку витрат; відомість обліку витрат; загальну суму витрат за ділянкою; звіт про витрати за ділянкою та ін.

У результаті облік витрат виробництва за місцями їх виникнення і центрами відповідальності дає всю необхідну інформацію для повсякденного управління витратами виробництва. Це різко підвищує ефективність управління витратами.

Функція контролю в системі управління найтіснішим чином пов'язана з аналізом господарської діяльності. Зв'язок контролю й аналізу має характер діалектичної єдності. З одного боку, контроль є однією з функцій аналізу, за допомогою якої дається оцінка виконання планових завдань, дотримання раціональних параметрів виробництва, обґрунтованості управлінських рішень тощо.

З іншого боку, при виконанні своїх завдань контроль широко використовує прийоми економічного аналізу і результати аналітичного дослідження господарських процесів і явищ. Ця особливість контролю чітко проявляється в управлінні виробничими витратами підприємства, де без попереднього аналізу неможливо проконтролювати, наприклад, раціональність витрат, ефективність промислового виготовлення продукції, результативність організаційно-технічних заходів, що впливають на розмір витрат різних ділянок, тощо.

Водночас економічний аналіз собівартості продукції та контроль виробничих витрат на підприємствах різняться завданнями і підходом до вивчення витрат.

В умовах конкуренції посилення ролі аналізу зумовлене нагальною необхідністю переходу від оцінки виконання завдань, виявлення відхилень,

вимірювання впливу факторів на собівартість до управління витратами діяльності.

Стимулювання зниження витрат базується на об'єктивній аналітичній оцінці результатів господарської діяльності трудових колективів і окремих виконавців. До того ж ефективність самого стимулювання може бути виявлена лише за допомогою аналізу реального взаємозв'язку застосовуваних стимулів і динаміки показників собівартості продукції.

Таким чином, аналіз пронизує всю систему управління собівартістю продукції. Водночас самостійна підсистема аналізу виробничих витрат відіграє особливу роль в управлінні процесами формування собівартості, постійно зростаючи в міру розширення сфери дії аналізу в рамках укрупнюваних госпрозрахункових ланок промислової індустрії.

Традиційний підхід до вивчення витрат у контексті аналізу господарської діяльності, що ґрунтується на розгляді витрат окремих виробничих одиниць, не дає змоги глибоко дослідити собівартість продукції підприємства як цілісних систем. Тому при аналізі виробничих витрат таких складних господарських утворень необхідний системний підхід.

При його застосуванні витрати будь-якого структурного підрозділу підприємства мають аналізуватися з точки зору їхнього впливу на критерій оптимальності всієї системи. Такий підхід дає можливість визначати вплив, який чинять процеси вдосконалення виробництва в структурних одиницях не тільки на показники їхніх витрат, а й на собівартість продукції підприємства в цілому.

Це дає змогу централізовано проводити найефективнішу організаційну і технічну політику, підпорядковуючи цілі окремих учасників виробничого процесу головній меті цієї системи.

3.3. Аналіз беззбитковості діяльності і маржи безпеки для ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Аналіз фінансових результатів ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» за методом змінних витрат для управлінських цілей проведемо в табл.3.1.

Висновки: На підставі складання Звіту про фінансові результати за методом змінних витрат або маржинальним методом було визначено маржинальний дохід, який в 2022 році склав 91392 тис. грн, а в 2021 році – 75804 тис. грн. Таким чином зростання маржинального доходу в 2022 році порівняно з 2021 роком становило 15588 тис. грн або 20,56%.

Таблиця 3.1

Аналіз фінансових результатів ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» за методом змінних витрат для управлінських цілей

Показники	2021	2022	Відхилення (+, -)	
			тис. грн	%
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції	402176	534698	132522	32,95
Інші операційні доходи	56631	36524	-20107	-35,51
Змінні витрати				
Собівартість реалізації продукції	(370507)	(459883)	89376	24,12
Змінні витрати на збут	(12493)	(19947)	7454	59,67
Маржинальний дохід	75804	91392	15588	20,56
Коефіцієнт маржинального доходу	18,85	17,09	-1,76	-9,34
Постійні витрати				
Постійні адміністративні витрати	(19265)	(19411)	146	0,76
Інші операційні витрати	(53756)	(32283)	-21473	-39,95
Фінансові	(2097)	(1492)	-605	-28,85

витрати				
Інші витрати	(29)	(145)	116	400,00
Податок на прибуток	(137)	(6851)	6714	4900,73
Всього постійні витрати	(75284)	(60182)	-15102	-20,06
Чистий прибуток	622	31210	30588	4917,68

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Коефіцієнт маржинального доходу Товариства склав в 2022 році 17,09%, в 2021 році – 18,85%.

Таким чином зменшення коефіцієнту маржинального доходу становило в 2022 році порівняно з 2021 роком 1,76%.

Далі проведемо аналіз точки беззбитковості Товариства в грошовому (вартісному) вимірі на підставі визначеного показника коефіцієнту маржинального доходу.

Для цього скористаємося формулою (3.1):

Точка беззбитковості в грошовому вимірі =

Постійні витрати / Коефіцієнт маржинального доходу (3.1)

За даними Товариства в 2022 році точка беззбитковості в грошовому вимірі склала:

Точка беззбитковості в грошовому вимірі Товариства в 2022 році = 60182 тис. грн / 0,1709 = 352147 тис. грн.

Висновки: Точка беззбитковості Товариства в 2022 році становила 352147 тис. грн. Тобто для повного покриття витрат підприємству достатньо реалізувати продукції на 352147 тис. грн. Це може бути використано для цілей прогнозування в подальшій діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Далі визначимо маржу безпеки Товариства в 2022 році в грошовому вимірі.

Маржа безпеки в грошовому (вартісному) вимірі визначається за формулою (3.2):

$$\text{Маржа безпеки} = \text{Фактичний дохід} - \text{Дохід в точці беззбитковості} \quad (3.2)$$

За даними Товариства в 2022 році маржа безпеки склала:

Маржа безпеки в грошовому вимірі = 534698 – 352147 = 182551 тис. грн.

$$\text{Маржа безпеки у \%} = 182551 * 100 / 534698 = 34,14\%$$

Висновки: Маржа безпеки в грошовому вимірі в 2022 році становила 182551 тис. грн або 34,15%, тобто Товариство не лише повністю покриває всі свої витрати, а знаходиться в зоні прибутковості, зоні безпечного функціонування.

Аналіз показників беззбитковості і маржи безпеки в динаміці наведено в табл.3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз беззбитковості і маржи безпеки ПрАТ Виробниче об'єднання
«Одеський консервний завод»

Показники	2021	2022	Відхилення (+, -)	
			тис. грн	%
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції	402176	534698	132522	32,95
Маржинальний дохід	75804	91392	15588	20,56
Коефіцієнт маржинального доходу	18,85	17,09	-1,76	-9,34
Постійні витрати	(75284)	(60182)	-15102	-20,06

Точка беззбитковості в грошовому вимірі	399385	352147	-47238	-11,83
Маржа безпеки у грошовому вимірі	2791	182551	+179760	6440,7
Маржа безпеки, %	0,7	34,14	+33,44	4777,14

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод»

Висновки: Точка беззбитковості в 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилася на 47238 тис. грн, або 11,83%.

Маржа безпеки Товариства у грошовому вимірі в 2022 році порівняно з 2021 роком збільшилася на 179760 тис. грн, а у відсотковому показнику – на 33,44%.

Висновки до розділу 3

На підставі дослідження питань управлінського контролю і управлінського аналізу встановлено, що:

1. Управлінський контроль у сучасних умовах господарювання – це система, що складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація про об'єкт управління, отримана в результаті контролю) та сукупності наступних взаємопов'язаних ланок: центри відповідальності, техніка контролю (тобто інформаційно-обчислювальна техніка та технологія), процедури контролю, середовище контролю, система обліку.

2. Управлінський контроль забезпечує вирішення таких завдань, як:

а) збереження та ефективне використання різноманітних ресурсів та потенціалу підприємства;

б) своєчасну адаптацію компанії до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі;

в) забезпечення ефективного функціонування компанії, а також її стійкості та максимального розвитку в умовах багатопланової конкуренції.

3. На підставі складання Звіту про фінансові результати за методом змінних витрат або маржинальним методом було визначено маржинальний дохід, який в 2022 році склав 91392 тис. грн, а в 2021 році – 75804 тис. грн. Таким чином зростання маржинального доходу в 2022 році порівняно з 2021 роком становило 15588 тис. грн або 20,56%.

Коефіцієнт маржинального доходу Товариства склав в 2022 році 17,09%, в 2021 році – 18,85%.

Таким чином зменшення коефіцієнту маржинального доходу становило в 2022 році порівняно з 2021 роком 1,76%.

4. Точка беззбитковості Товариства в 2022 році становила 352147 тис. грн. Маржа безпеки в грошовому вимірі в 2022 році становила 182551 тис. грн або 34,15%, тобто Товариство не лише повністю покриває всі свої витрати, а знаходиться в зоні прибутковості, зоні безпечного функціонування.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних і практичних аспектів управлінського обліку в сучасних умовах господарювання дозволяє зробити такі основні висновки:

1. Базою дослідження в роботі обрано Приватне акціонерне товариство виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Товариство здійснює такі основні види діяльності:

- Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів;
- Виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів;
- Виробництво легких металевих паковань.

2. До числа конкурентних переваг Товариства в системі його управлінського обліку можна віднести:

- понад 100 років на ринку;
- якісна і екологічна вітчизняна сировина;
- традиційна рецептура;
- здорове харчування;
- сучасні технології;
- конкурентноспроможна система управління тощо.

3. До складу підприємства входить 4 виробничих комплекси, на яких працює понад 800 працівників.

Товариство просуває відомі в країні торгові марки: «Господарочка», «Союз-Агро» та «Союз морей».

Товариство реалізує лінійки різних груп харчових продуктів, а саме: овочеву консервацію; соуси і кетчупи; соки і нектари; дитяче харчування; халву; рибну консервацію.

4. Товариство складає фінансову звітність відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку НП(С)БО) та Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, оскільки відноситься до середніх.

5. Система управлінського обліку ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» включає такі основні елементи:

- бюджетування (фінансового планування), яке базується на побудові системи бюджетів від бюджету продаж, виробництва, закупівлі матеріальних ресурсів, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат собівартості реалізації, до бюджетних Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів і бюджетного Балансу;

- систему обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції – в основі якої лежить застосування методу повних витрат (абсорпшен-кост).

У рамках методу абсорпшен-кост витрати ділять на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносять на конкретний вид продукції, а непрямі – списують шляхом розподілу.

- систему обліку витрат і доходів за центрами фінансової відповідальності. Відділи маркетингу і збуту є центрами доходів. Кожен виробничий підрозділ є центром відповідальності, а саме центром витрат.

Управлінські служби також постають центрами витрат.

За всіма підрозділами і службами на підприємстві формуються кошториси, які наприкінці місяця аналізуються в частині виявлених відхилень від бюджетів.

6. Аналіз показників діяльності Товариства показав, що в 2022 році підприємство отримало чистий дохід від реалізації продукції в сумі 534698 тис. грн, в 2021 році – 402176 тис. грн. Таким чином чистий дохід від реалізації продукції в 2022 році збільшився на 132522 тис. грн або на 32,95%.

У структурі доходів Товариства в 2022 році 93,6% складав чистий дохід від реалізації продукції, товарів, тоді як в 2021 році відповідний дохід складав 87,7% від загальної суми доходів компанії.

7. Собівартість реалізації продукції в 2022 році становила 459883 тис. грн, в 2021 році – 370507 тис. грн, тобто собівартість реалізації збільшилася в звітному році на 89376 тис. грн або на 24,12%.

У складі витрат Товариства найбільшу частку становить собівартість реалізації продукції, зокрема в 2022 році вона склала 85,16%, порівняно в 2021 році відповідна частка складала 80,85%. Збільшення частки собівартості в звітному 2022 році в порівнянні з 2021 роком становило 4,32%.

Другою за суттєвістю статтею витрат у Товариства є інші операційні витрати, частка яких в 2022 році становила 5,98%, в 2021 році – 11,73%. Таким чином зменшення частки інших операційних витрат в звітному році становило 5,75%.

8. Матеріальні витрати в 2022 році становили 435551 тис. грн, або 83,21% від загальних витрат Товариства. У 2021 році матеріальні витрати становили 315033 тис. грн або 76,78%.

Таким чином матеріальні витрати в звітному 2022 році зросли на 120518 тис грн, а їх частка збільшилася на 6,43%.

Витрати на оплату праці Товариства в 2022 році становили 55373 тис. грн, або 10,58 % від загальних витрат Товариства.

9. Чистий прибуток ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод» в 2022 році склав 31210 тис. грн, в 2021 році – 622 тис. грн.

Таким чином зростання чистого прибутку Товариства в 2022 році становило 30588 тис. грн або 4917,68%.

10. На підставі складання Звіту про фінансові результати за методом змінних витрат або маржинальним методом було визначено маржинальний дохід, який в 2022 році склав 91392 тис. грн, а в 2021 році – 75804 тис. грн. Таким чином зростання маржинального доходу в 2022 році порівняно з 2021 роком становило 15588 тис. грн або 20,56%.

Коефіцієнт маржинального доходу Товариства склав в 2022 році 17,09%, в 2021 році – 18,85%.

Таким чином зменшення коефіцієнту маржинального доходу становило в 2022 році порівняно з 2021 роком 1,76%.

11. Точка безбитковості Товариства в 2022 році становила 352147 тис. грн. Тобто для повного покриття витрат підприємству достатньо реалізувати продукції на 352147 тис. грн.

Маржа безпеки в грошовому вимірі в 2022 році становила 182551 тис. грн або 34,15%, тобто Товариство не лише повністю покриває всі свої витрати, а знаходиться в зоні прибутковості, зоні безпечного функціонування.

12. У цілому позитивно оцінюючи систему управлінського обліку Товариства, вважаємо за потрібне рекомендувати для її поліпшення надати такі пропозиції:

- запровадити в практику управління систему калькулювання за методом «директ-костингу», який може застосовуватися паралельно з методом «абсорпшен-костингу».

Це дозволить краще контролювати процес формування змінних витрат, відстежувати вплив ситуацій з непроданою частиною залишків готової продукції на складах підприємства і частини витрат, що в них акумульована для управлінських цілей;

- забезпечити визначення показників точки безбитковості, маржи безпеки і операційного важеля для цілей управління.

Визначення цих показників може базуватися на даних системи обліку витрат і калькулювання собівартості за методом «директ-костинг»;

- підсилити систему управлінського контролю витрат за центрами фінансової відповідальності Товариства шляхом задіяння відділу внутрішнього аудиту для вирішення контрольних завдань.

При застосуванні системного підходу до управлінського контролю витрати будь-якого структурного підрозділу підприємства мають аналізуватися з точки зору їхнього впливу на критерій оптимальності всієї системи. Такий підхід дає можливість визначати вплив, який чинять процеси

вдосконалення виробництва в структурних одиницях не тільки на показники їхніх витрат, а й на собівартість продукції підприємства в цілому.

Запровадження відповідних рекомендацій дозволить підвищити якість управління витратами, покращить систему бюджетування (фінансового планування), а, отже, дозволить отримати більш високі показники прибутку в процесі здійснення діяльності ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод».

Список використаних джерел

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Білоусова І.А. Управлінський облік в системі бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. Житомир. 2000. № 12. С. 62.
3. Бобиль В.В., Ломтева І.М., Сначов Н.П. Стратегічний управлінський облік як елемент стратегічного управління АТ «Укрзалізниця». *Review of Transport Economics and Management*. 2022. Вип. 7 (23). С. 99–109.
4. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 2. С. 45–53.
5. Бруханський Р.Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку. *Інноваційна економіка*. 2014. № 4. С. 310–313.
6. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку. *Вісник ЖДТУ*. Житомир. 1998. №8. С. 4.
7. Вербівська Л. В., Судук І. В. Стратегія забезпечення конкурентоспроможності підприємства та основні принципи її формування. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 827–833
8. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2011. Випуск 2 (36). С. 329–333.
9. Голов С.Ф. Фінансовий і управлінський облік. К.: Лібра, 1996. 546 с.
10. Голов С.Ф. Управлінський облік : Підручник, Київ, 2019. 400 с.
11. Довбуш А.В. Стратегічний облік: сутність та поняття. *Інноваційна економіка*. 2014. № 6. С. 304–307.
12. Друрі К. Управлінський і виробничий облік : Пер. с англ.: ЮНІТІ-ДАНА, 2002.
13. Єршова Н. Ю. Інновації стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: економіка і менеджмент. 2016. вип. 15. С. 128–132.

14. Єршова Н.Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки*. 2017. № 1. С. 195–202.
15. Задорожний З.-М.В., Аверкин Я.В. Управлінський облік : особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. №1. С. 114-120.
16. Іванків В.М. Застосування стратегічних концепцій управлінського обліку для забезпечення інформаційних потреб інноваційного менеджменту. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2017. № 2 (80). С. 8–15.
17. Клімов А.В. Теоретико-методичні засади формування стратегічного обліку. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2015/54.pdf (дата звернення : 05.05.2024).
18. Костякова А.А. Стратегічний управлінський облік. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2019. Вип. 39 (2). С.42-25.
19. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1 (139). С. 173-181.
20. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 334 с.
21. Сайт ПрАТ Виробниче об'єднання «Одеський консервний завод». URL: <https://okz.od.ua/uk/gospodarochka/> (дата звернення : 05.05.2024).
22. Скрипник М.Є. Організація стратегічного обліку в умовах інноваційної діяльності. *Економіка та суспільство*. 2016. Вип. 3. С. 542–548.
23. Томчук О.Ф. Сутній і концептуальні межі управлінського обліку. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL : <https://magazine.faa.org.ua/sutnist-i-konceptualni-mezhi-upravlinskogo-obliku.html> (дата звернення : 05.05.2024).
24. Уорд К. Стратегічний управлінський облік. Пер. з англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с
25. Фаріон І.Д. Управлінський облік: підруч. К.: Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.

26. Фатенок-Ткачук А.О. Стратегічний облік у системі управління підприємством. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2012. № 721. С. 241–245.

27. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства. Науковий збірник Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. URL : <http://ena.lp.edu.ua> (дата звернення: 05.05.2024).

28. Шматковська Т. О. До проблематики впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 5. С. 202–213.

29. Шматковська Т., Дзямулич М. Стратегічний управлінський облік в умовах цифрової економіки. *Галицький економічний вісник*. 2022. № 1 (74) 202. URL : <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/74/1043.pdf> (дата звернення: 05.05.2024).

30. Global Management Accounting Principles. URL : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (дата звернення: 05.05.2024).