Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____С.М. Гольцова
«___»_____ 2006 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ЗАТ «КРАФТ ФУДЗ УКРАЇН»)

Виконав студент 5 курсу, група – ОА-11 _____ Голубенко С.І.
. «___» _____2006 р

Керівник дипломної роботи _____ Назаренко З.В.
«___»_____2006 р.

Суми – 2006

ЗМІСТ

ВСТУП 4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Нормативно правове забезпечення та сучасні проблеми формування та контролю операційних витрат підприємства 7

1.2. Економічна сутність витрат, їх оцінка та види 11

1.3. Сучасні системи бюджетування в управлінському обліку 24

РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ЗАТ «КРАФТ ФУДЗ УКРАЇНА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства 28

2.2. Розподіл та групування витрат на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» 39

2.3. Управлінський аналіз собівартості продукції 43

2.4. Загальна характеристика системи автоматизації для ведення обліку операційних витрат підприємства 49

РОЗДІЛ 3. ПЕРЕДОВИЙ ДОСВІД З УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ЙОГО В ПРАКТИКУ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Впровадження бюджетування на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» 53

3.2. Внутрішній аудит на підприємстві 64

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Вступ

Становлення і розвиток в Україні ринкової інфраструктури докорінно змінюють економічне, інформаційне і правове середовище функціонування підприємств, сутність їхньої господарської діяльності.

Будь-яке підприємство, починаючи процес виробництва або приймаючи рішення щодо його розширення, повинне бути впевнене в його прибутковості. Порівняння витрат і результатів діяльності дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства. Без такого порівняння виникають непоправні помилки при виборі економічної політики підприємства, прийнятті важливих управлінських рішень, вибору видів підприємницької діяльності, визначенні оптимальних обсягів і структури випуску продукції (робіт, послуг), а також цін на продукцію, (роботи, послуги).

Основний фінансовий результат діяльності підприємства - це прибуток, який є основою і джерелом засобів для його подальшого розвитку. Підвищити прибуток можна, збільшуючи обсяги виробництва або ціни на продукцію (роботу, послугу), що випускається. Однак це не завжди можливо і доцільно. Тому в системі розвитку підприємства в умовах значних економічних обмежень підвищення фінансового результату безпосередньо зв'язано зі зниженням витрат.

Важливе значення відіграє науково-обгрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об’єднань

Практично на кожному підприємстві існують резерви для зниження витрат до раціонального рівня, що дозволяє домагатися росту економічної ефективності діяльності, підвищення конкурентноздатності. Особливо це стосується галузі виробництва, специфікою якого є випуск шоколадної

продукції.

Чітка побудова бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обгрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо.

Управління витратами доцільно у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення і центрів витрат.

Усі вище вказані фактори обумовлюють важливість і актуальність теми даної дипломної роботи.

Метою написання роботи є з'ясування управлінського обліку операційних витрат діяльності підприємства в умовах ринкової економіки, обґрунтування теоретичних і методичних положень щодо удосконалення системи їх обліку, аналізу та контролю з використанням автоматизованих систем обробки інформації.

Для розкриття мети в дипломній роботі були вирішені такі завдання :

- вивчена економічна література з питань формування і розподілу витрат підприємства;
- досліджена діюча практика обліку, контролю й аналізу операційних витрат об’єкта, що досліджується;
- на основі порівняння теоретичних знань і практичної діяльності базового підприємства визначені пропозиції по удосконаленню управлінського обліку і практичному використанню контролю та аналізу витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є закрите акціонерне товариство «Крафт Фудз Україна». Предмет дослідження являє собою управлінські аспекти витрат операційної діяльності підприємства.

Практична цінність роботи полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення системи управління операційними витрат діяльності підприємств.

В процесі написання дипломної роботи використовувалися законодавчі, нормативно-правові документи, матеріали періодичних та спеціалізованих видань (публікації вітчизняних та іноземних фахівців з даного питання), а також дані первинного, аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку, звітні показники та установчі документи.

Розділ 1

Теоретичні основи обліку операційних витрат підприємства

1.1 Нормативно-правове забезпечення та сучасні проблеми формування та контролю операційних витрат підприємства

Облік і контроль будь-якої ділянки діяльності підприємства засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» розглядає організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності, встановляє основні принципи, організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, первинні облікові документи та регістри.

В Положення (Стандарті) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» показано правильність визнання витрат та контроль порядку їх відображення у звіті.

Для організації операцій, пов'язаних з витратами підприємства використовують П(С)БО 16.

Також не менш важливою є Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», яка встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства.

Досить цікавими, на наш погляд, є наукові праці Грабової Н.М., яка є автором і співавтором посібників, присвячених бухгалтерському обліку. Це практичні посібники призначені для бухгалтерів, в яких розкрито роль обліку операційних витрат в системі управління і контролю в умовах розвитку

ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його удосконалення відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.[44, с.10]

Одними з основних джерел спеціальної літератури, використаних при написанні даної дипломної роботи, є праці Ткаченко Н.М.. Основна увага в них приділяється вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку операційних витрат з урахуванням вимог національних стандартів .[45,с.26]

В праці Лишиленко О.В. досить детально вивчено та проаналізовано облік та методи формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наводяться різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності підприємства, а також відображено документообіг при формуванні витрат підприємства.[29, с.56]

Дану тему дуже цікаво висвітлює і Катерина Юрченко. Автор характеризує методи обліку витрат виробництва: позаказний, попередільний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що даний метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор статті зауважує, що впровадження даного методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. В статті зазначено, що нормативний метод обліку витрат допоможе менеджерам отримати інформацію про відхилення фактичних витрат від норми, використовуючи яку, менеджер зможе вживати необхідні заходи для встановлення причин цих відхилень і попереджати їх виникнення в майбутньому. [52,с. 13]

Пізнавальною є і стаття К. Юрченко ,де запропоновано класифікувати витрати за видами діяльності та за функціями управління, що, на нашу

думку, буде сприяти зниженню собівартості продукції.[52, с.19]

Досить широко в періодичній літературі висвітлено і питання управлінського обліку Нападовською Л., Кузнецовою С., Кучиною Л., Шандовою Н. та іншими. Дані вчені визначають управлінський облік як передумову для правильного і обґрунтованого обліку та раціоналізації витрат на підприємстві.[31, с.57]

Питання організації та методики аудиту і контролю виробничих витрат наводяться в книзі Бутинця Ф.Ф. Автор пропонує виконувати його в двох напрямках: спочатку провести фактичний контроль (інвентаризацію незавершеного виробництва), а вже потім документальний контроль. При документальному контролі перевіряється: дотримання умов визнання витрат, достовірність формування прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також загальновиробничих витрат, а також витрат діяльності підприємства.[15, с.221]

В.М. Мурашко контроль витрат пропонує проводити в таких двох напрямках: перевірка обґрунтованості витрат та ревізія обліку витрат.

Хом'як Р.Л методику проведення контролю витрат вбачає в контролі витрат за елементами і калькуляційними статтями, та в ревізії собівартості продукції.[35, с.124]

Актуальною, на наш погляд, є праця Є.В. Калюги . Вона присвячена актуальним питанням фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин. Розглянуті напрями контролю ґрунтуються на дослідженні і розробці його теорії, методології та практики з урахуванням накопиченого досвіду західних країн. Приділено увагу внутрішньогосподарському контролю витрат, спрямованому на попередження зловживань та обґрунтовується необхідність проведення інвентаризацій.[25 с.65]

Питання контролю і аналізу також широко висвітлюється в періодичній літературі.

Зокрема, В. Моссаковський у досліджує взаємозв'язок між методом

планування та обліку витрат та пов’язаного з ним контролю витрат .[32, с.23]

Автор досліджує чотири методи обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат. Характеризуючи всі переваги та недоліки даних методів, він зазначає і багато прогалин в законодавстві України і визнає, що при належних засадах система контролю витрат виробництва в ринкових умовах потребує належної побудови інформаційного забезпечення та налагодження матеріального стимулювання за результатами діяльності підрозділів.

Анатолій Білоусов говорить про нерозвиненість в даній сфері законодавства, недооцінення на підприємствах внутрішнього аудиту.[10, с.12]

Отже, ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо методики оцінки формування витрат та їх контролю на підприємстві.

Досить цікавим та зрозумілим для вивчення є праця, в якій розкривається програмний матеріал з теорії І практики економічного аналізу діяльності господарюючих суб'єктів. Автор виділив методологічні й організаційні засади аналітичних досліджень у сфері операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

Іванов Ю. наводить порядок проведення порівняльного аналізу в динаміці за декілька років, показує приклади виконання кошторису витрат на виробництво за даними одного з видавництв м. Києва, аналізує витрати на 1 грн. Товарної продукції і т. д.[23,с.50]

Питання автоматизації обліку та контролю висвітлено у працях Бутинця Ф.Ф., а також в періодичній літературі. Зокрема, Горщар В. відповідає на практичні питання автоматизованого обліку витрат. [14]

Завгородній В.П у своїй праці комплексно розглянув питання організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності. В його іншій праці в доступній формі описано методологію бухгалтерського обліку в умовах

автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.[21, с.654]

Таким чином необхідно сказати, що проблемі формування операційних витрат підприємства вчені-науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. Хоча, на нашу думку, не досить ґрунтовно розглянуто питання документального забезпечення витратних операцій. В той же час широко наведена класифікація витрат та основи обліку (характеристика витратних рахунків, кореспонденція). Щодо контролю витрат на підприємстві, то ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки відносно методики його проведення.

1.2 Економічна сутність витрат, їх оцінка та види

В умовах розбудови ринкових відносин в Україні якісно змінюються економічні важелі управління, в тому числі облік, контроль, аналіз і аудит.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу операційних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями у виробничо-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням операційної

діяльності, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.[26, с.127]

За економічною сутністю операційні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Існують різні теорії трактування витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками, які відображені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття витрат підприємств

№	Джерело	Поняття
1	2	3
1	Економічна теорія	Витрати - це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів
2	П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності". З „Звіт про фінансові результати", 16 „Витрати"	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
3	Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97р. №283/97-ВР зі змінами та доповненнями	Валові витрати виробництва та обігу - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності

Витрати – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємництвом своєї виробничої і реалізаційної діяльності.

Проте, в бухгалтерському обліку ми користуємось П(С)БО 16 "Витрати". Згідно цього положення витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводять до зменшення власного капіталу підприємства.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

Вся діяльність підприємства поділяється на звичайну і надзвичайну. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну, інвестиційну, та іншу звичайну діяльність.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Прикладом звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції (товарів, робіт, послуг), розрахунки з постачальниками та замовниками, курсові різниці, тобто операції, які супроводжують звичайну діяльність підприємства.

Операційна діяльність підприємства - це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність підприємства пов'язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до змін розміру і

складу власного і позичкового капіталу.

До надзвичайної діяльності підприємства відносять операції, які не відбуваються часто або регулярно і відрізняються від звичайних операцій. Наприклад, стихійне лихо тощо.

У зв'язку з цим, усі витрати поділяються на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати

Основну частину витрат підприємства складають операційні витрати . Тому далі ми зосередимо увагу на розгляді саме цього виду витрат.

Найбільш широкою є класифікація витрат за наступними ознаками (рис.1.1).

Ознака класифікації	Групування витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8. За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9. В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10. За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Рис. 1.1Групування витрат за класифікаційними ознаками

Прямі витрати - це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат (сировина й основні матеріали, купівельні вироби та напівфабрикати, основна заробітна плата виробничих робітників, паливо на технологічні цілі та силова електроенергія) економічно можливим шляхом.

Непрямі витрати - витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення, тощо).

Витрати на вироби - це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до цих витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є найбільш важливими ознаками класифікації. Так, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів).
- Оплата праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства).
- Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці).
- Амортизація основних фондів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів

за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів).

- Інші операційні витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо).

Проте, класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції, встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення і місця виникнення.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість виробів. [12, с.35]

До змінних витрат належать витрати, розмір яких збільшується із збільшенням обсягу продукції і знижуються з його зменшенням.

Постійні витрати - це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До них належать постійні загально виробничі витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Поточні - це витрати, періодичність яких менше одного місяця.

Довгострокові - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, який не планується закінчити раніше, ніж через дев’ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові - це витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Продуктивні витрати - це витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва.

Непродуктивні - необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології.

В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є здійснення допомоги керівнику в прийнятті вірних, обгрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигід вони призведуть. Тому суть процесу класифікації витрат – це виявити ту частину витрат, на які може вплинути керівник підприємства.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат в залежності від цільової установки, напрямків обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації вибирають такий напрямок обліку, в якому вони мають потребу для забеспечення інформацією проблему, що вивчається.

У зв’язку з цим заслуговує уваги класифікація витрат, запропонована К.Друрі. На його думку, перш за все, в обліку накопичується інформація щодо трьох категорій витрат: витрати на матеріали, робочу силу та накладні витрати. Проте загальні витрати розподіляються по напрямкам обліку:

1) для калькуляції та оцінки собівартості виготовленої продукції;
2) для планування та прийняття управлінських рішень;
3) для здійснення процесу контролю та регулювання.

Крім того, в кожному з перелічених вище трьох напрямків, в свою чергу, відбувається більша деталізація витрат в залежності від мети управління.[20, с.126]

Як відомо, управлінський облік покликан досягати заданої мети через свої функції. У кожної функції є своє значення, мета, задачі, а також методи, прийоми, способи їх досягнення. В зв’язку з цим пропонуємо застосовувати класифікацію витрат на підставі можливостей кожної функції управлінського обліку. При цьому слід матина увазі, що одна й та сама ознака в різних напрямках може давати різний результат.

Загальну класифікацію витрат згідно з потребами управлінського обліку навели Керімов В.Е., Адумукас С.І. та Іванов Є.В [26, с.126]

Представимо класифікацію у вигляді таблиці 1.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат в управлінському обліку

Ознаки класифікації, згідно з функціями управління	Види витрат
1. Процес прийняття управлінських рішень	Явні та альтернативні; релевантні та не релевантні; ефективні та неефективні.
2. Процес прогнозування	Короткострокові та довгострокові.
3. Процес планування	Заплановані та незаплановані.
4. Процес нормування	Стандарти, норми і нормативи та відхилення від них.
5. Процес організації	По місцям та сферам виникнення, функціям діяльності та центрам відповідальності.
6. Процес обліку	Одноелементні та комплексні; по статтям калькуляції та економічним елементам; постійні, змінні; основні, накладні; прямі, непрямі; поточні, одноразові.
7. Процес контролю	Контрольовані, неконтрольовані.
8. Процес регулювання	Регульовані, нерегульовані.
9. Процес аналізу	Фактичні, прогнозні, планові, сметні, стандартні, загальні, структурні, повні, часткові.

До основних відносять витрати, безпосередньо пов’язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). В будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. Накладні витрати виникають у зв’язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягів виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається не,змінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть слугувати адміністративні витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним, так як в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів, величина постійних витрат – при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати. Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин,

що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, витрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо).

До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразові є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції більш детально розглянемо нижче.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності можна розподілити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної, фінансової діяльності.

Для приймання управлінських рішень важливе значення має поділ на явні та неявні (альтернативні) витрати.

Явні – це передбаченні витрати, які повинні нести підприємство при виконанні виробничої і комерційної діяльності.

Витрати, обумовлені відмовленням від одного товару на користь іншого, називаються альтернативними витратами. Вони означають втрачену вигоду, коли вибір однієї дії виключає появу іншої дії. Альтернативні витрати виникають у випадку обмеженості ресурсів. Якщо ресурси не обмежені, альтернативні витрати дорівнюють нулю. Інколи ці витрати називають додатковими.

В залежності від специфіки приймаючих рішень витрати поділяються на релевантні і нерелевантні. Релевантними (тобто суттєвими, значними) витратами можна вважати тільки ті витрати, які залежать від розглядає мого управлінського рішення. Так, витрати минулих періодів не можуть бути

релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. В той же час, альтернативні витрати (втрачена вигода) релевантні для прийняття управлінських рішень.

На результати приймаючих рішень суттєвий вплив може надати поділ витрат на ефективні і неефективні.

Ефективні – це виробничні витрати, в результаті яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були здійснені ці витрати. Неефективні – це витрати невиробничого характеру, в результаті яких не будуть отримані доходи, так як не буде виготовлений продукт. Неефективні витрати – це втрати на виробництві.

Прийняті управлінські рішення не можуть бути здійснені, якщо вони будуть мати безпосередній зв’язок з процесом планування.

До планових відносяться виробничі витрати підприємства, обумовлені його господарською діяльністю і передбачені кошторисом витрат на виробництво. Вони у відповідності з нормами, нормативами, лімітами і кошторисами входять до складу собівартості продукції.

Непланові – це невиробничі витрати, які не виходять з нормальних умов господарської діяльності підприємства. Ці витрати вважаються прямими втратами і тому у кошторис витрат на виробництво не включаються. Вони відображаються тільки у фактичній собівартості товарної продукції і на відповідних рахунках у бухгалтерському обліку. До них відносяться втрати від браку, простій тощо.

В управлінському обліку важливе значення має класифікація витрат в залежності від їх відношення до діючих на підприємстві нормам, нормативам, лімітам і стандартам. За даною ознакою всі витрати, які включаються до собівартості продукції, групуються у розрізі встановлених норм, які діють на початок поточного місяця, і по відхиленням від діючих норм, які виникли в процесі виробництва. Такий поділ витрат лежить в основі нормативного обліку і є важливим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат виробництва.[8, с.32]

За місцем виникнення витрати групуються і враховуються в розрізі виробництв, цехів, ділянок, відділів, бригад і інших структурних підрозділів підприємства, тобто по центрам відповідальності. Таке групування витрат дозволяє організувати внутрішній госпрозрахунок і визначити виробничу собівартість продукції. Облік по центрам відповідальності "прив'язує" облік витрат до організаційної структури підприємства. Дане групування витрат напряму залежить від діючий організаційної структури.

З вищенаведеною класифікацією тісне пов'язане групування витрат в залежності від сфери і функцій діяльності підприємства. За даною ознакою витрати поділяються на постачально-заготівельні, технологічні, комерційно-збутові і організаційно-управлінські.

Важливе значення в управлінні витратами має система контролю, яка забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, які направлені на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на контролюючі і неконтролюючі.

Контролюючі – це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтролюючі ж витрати не залежать від діяльності суб'єктів управління.

За ступенем регулювання витрати діляться на повністю, частково і слабо регулюючі.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Таке групування використовується для складання

кошторису виробництва. В свою чергу, складання кошторису допомагає пов’язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін.

Отже, чітке визначення витрат і розумна їх класифікація підвищує ефективність обліку, підсилює його аналітичність й можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої та комерційної діяльності.

Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства.

Загальні фактори витрат підприємства наведені на рисунку 1.3.

Рис. 1.3 Загальні фактори, що визначають розмір і рівень поточних витрат підприємства

На внутрішні фактори в певній мірі може впливати керівництво підприємства своїми рішеннями. При стабільній економіці в країні саме внутрішні фактори є визначальними для рівня витрат підприємства.

Таким чином, ми розглянули економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському обліку у відповідності до П(С)БО 16 . Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами, фактори, що впливають на розмір і рівень витрат підприємства, дадуть змогу визначити резерви зниження витрат.

1.3Сучасні системи бюджетування в управлінському обліку

.

Нові умови господарювання потребують ефективніших підходів до управління підприємством. Зважаючи на те, що економічне середовище досить нестабільне, а підприємства змушені швидко і адекватно реагувати на його зміни, на перший план виходить проблема використання сучасних концепцій планування та управління діяльністю підприємства, насамперед бюджетування.

Процедура бюджетування є нормою для будь – якої компанії в розвинутих країнах світу. На думку експертів, в Україні побудована належним чином система бюджетування практично відсутня. Це зумовлює необхідність створення адаптованих до вітчизняних умов загальних принципів і методів формування і виконання бюджетів господарюючих суб’єктів.[47, с.34]

Останнім часом підприємства найчастіше застосовують систему бюджетного планування(бюджетування), яка впроваджується з метою економії фінансових ресурсів, скорочення невиробничих витрат, створення гнучкості в управлінні і контролі за собівартістю продукції, а також для підвищення точності планових показників.

При цьому простежується неоднозначний підхід до розуміння понятті бюджетування. К.В. Щіборщ вважає, що «бюджетування» це процес складання та реалізації бюджету в практичній діяльності компанії. На думку О.П. Крайніка, «бюджетування» - це процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів системою бюджетів.

У наведених вище визначеннях бюджетування ототожнюється з процесом формування та виконання бюджетів.[47, с. 21]

В.Е. Хруцький, Т.С. Сизова, В.В. Гамаюнов визначають бюджетування як технологію, тобто сукупність певних процесів: «бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дає змогу аналізувати прогнозовані та одержані фінансові показники». Вважаємо дане визначення не точним, оскільки бюджетування включає в себе не лише процес. А й методологія та інформаційну базу.[50, с.140]

Управлінський характер бюджетування підкреслюють у своїх визначеннях І.А. Бланк – «бюджетування - процес розробки конкретних бюджетів у відповідності до цілей оперативного планування». В.П. Савчук «бюджету ванн – процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформлюються системою бюджетів». Ці визначення наводяться через основу системи бюджетування, її первинний етап – процес особливим чином організованого за допомогою управлінських процедур планування, в межах якого здійснюється розробка бюджету. Автори у своїх визначення не торкаються необхідності організації обліку та контролю виконання бюджету, аналізу причин відхилень з метою досягнення бюджетних показників.[11, с.75]

Узагальнюючи вищевикладене, вважаємо, що бюджетування - це процес побудови та виконання системи бюджетів підприємства, який має свої цілі, визначені загальними корпоративними цілями, і є інструментом управління доходами, витратами і фінансовими результатами у єдності функцій планування, обліку, контролю і аналізу.

Вивчення літератури та ознайомлення з практичними матеріалами дає підстави стверджувати, що впровадження й застосування на підприємствах бюджетних систем супроводжується низкою проблем, які доцільно об'єднати у групи: технічні, організаційні, економічні, соціальні, часові, інформаційні. Опитування менеджерів вітчизняних підприємств сприяло виокремленню найістотніших проблем, що перешкоджають впровадженню та використанню бюджетування в організаціях.

Таблиця 1.1

Найістотніші проблеми впровадження та використання бюджетування на вітчизняних підприємствах

Проблеми впровадження та використання бюджетування на вітчизняних підприємствах	% позитивних відповідей менеджерів
Недостатній рівень інформаційного забезпечення для розроблення реалістичних бюджетів	37,1
Опір працівників щодо розроблення та виконання бюджетів	31,3
Недостатня кваліфікація розробників та виконавців бюджету	28,2
Відсутність сучасного технічного та програмного забезпечення	23,7
Наявність конфліктів, пов'язаних з розподілом ресурсів	20,0
Відсутність інформації про процедури та порядок розроблення та реалізації бюджетів	16,3
Інші проблеми	0,3

Погляди на методологію та методику бюджетування на підприємствах висловлюють як у працях вітчизняних так і іноземних авторів. Як свідчить огляд літературних джерел, існують значні розбіжності щодо теоретичних та прикладних аспектів здійснення бюджетування на підприємствах. Переважна

більшість авторів під бюджетування розуміють кошториси, тобто перелік витрат, що супроводжує функціонування певного об’єкта, окремий вид діяльності тощо, але бюджет, згідно із балансовим підзодом містить дві частини(потре та ресурсів), відповідно кошториси можна розглядати як елементи бюджетів. У літературі також немає однозначності щодо кількості, видів, структури та складів бюджету, які доцільно формувати на підприємствах з метою удосконалення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, й пропонуються різні послідовності формування бюджетів і системи взаємопов’язаних бюджетних показників.

Таким чином, впровадження системи бюджетування є одним з найдієвіших методів успішного розвитку підприємницьких структур, хоча і має деякі проблеми.

Розділ 2

Формування витрат операційної діяльності на ЗАТ «Крафт Фудз Україна»

2.1. Організаційно - економічна характеристика підприємства

Закрите акціонерне товариство «Крафт Фудз Україна» знаходиться за адресою: м. Тростянець вул. Набережна, 28. Товариство здійснює свою діяльність на підставі Законів України: “Про господарські товариства”, від 10.10.2002 року № 2921-III, а також установчого договору та статуту.

Підприємство є юридичною особою, здійснює свою діяльність на основі повного господарського розрахунку і самофінансування, діє на принципах самоуправління, має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в національній валюті та валютний рахунок в банківських установах України, круглу печатку та штамп зі своїм повним найменуванням, знак для товарів, послуг, інші реквізити.

Підприємство діє на принципах повного госпрозрахунку: самофінансування і самоокупності за рахунок власних і позикових коштів. Згідно Статуту, основними цілями і напрямами діяльності підприємства «Крафт Фудз Україна» є:

- виробництво, продаж, реалізація, збут шоколаду, какао та іншої кондитерської продукції;
- імпорт та експорт шоколаду та іншої кондитерської продукції;
- виробництво та реалізація кондитерських напівфабрикатів;
- купівля, переробка та використання какао – бобів;
- діяльність у сфері громадського харчування;
- подальше технічне та інше удосконалення продукції та обладнання.

Товариство має право займатися також іншими видами підприємницької діяльності, що не заборонені чинним законодавством України.

Джерела формування майна товариства є:

- внески акціонерів;
- надходження від господарської діяльності, отримані від реалізації продукції робіт, послуг;
- кредити банків та інших кредиторів;
- інші джерела, які не заборонені законодавством України.

Статутний фонд товариства складає 2964987 гривень. Статутний фонд поділено на 2879654 акції номінальною вартістю 1 грн 05 коп кожна. Усі акції є простими іменними акціями.

Товариство має право випустити привілейовані акції з такими правами та привілеями, як передбачено рішенням Загальних Зборів, які схвалили випуск таких акцій.

Товариство може випускати облігації на суму, що не перевищує 25 % статутного фонду.

Підприємство має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність відповідно до діючого законодавства.

Майно підприємства – це основні та оборотні кошти, а також інші цінності, які належать підприємству на правах власності і вартість яких відображена в самостійному балансі підприємства.

Керівництво поточною діяльністю підприємства здійснює директор. Директор вирішує основні питання діяльності підприємства, крім тих, що належать до виняткової компетенції зборів засновників.

Товариство має свою управлінську структуру, основне місце в якій займає бухгалтерія, яка забезпечує безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов’язань та капіталу.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться згідно Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в України” від 16 липня 1999 року, № 996-XIV, згідно цього підприємство виділяє окремим структурним підрозділом бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером, права

і обов'язки якого, як і кожного бухгалтера, закріплені посадовими інструкціями (Рис. 2.1)

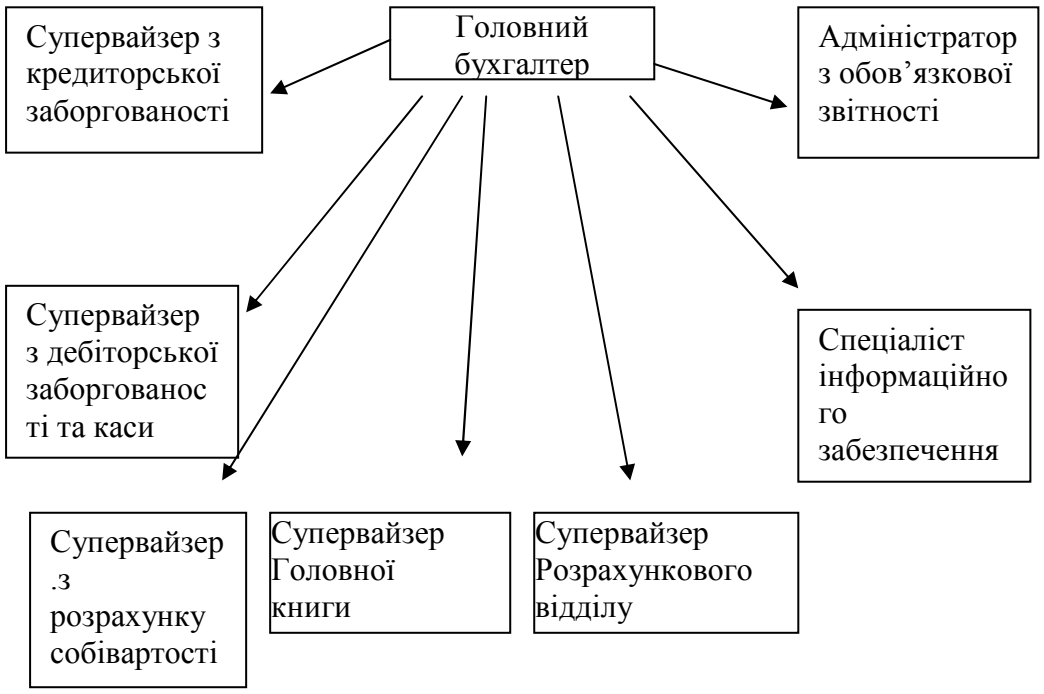

Рис. 2.1 Схема організаційної структури бухгалтерії

Кожний супервайзер має підпорядкованих собі бухгалтерів. Бухгалтерія тісно пов'язана з усіма структурними підрозділами підприємства і впливає на виконання плану постачання і збуту продукції на якісні і кількісні показники товариства.

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів та надання її користувачам, керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи і процедури обліку таким, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зі ставність показників.

З метою організації бухгалтерського обліку на підприємстві розроблений та затверджений наказ про облікову політику. Згідно цього наказу на підприємстві:

- амортизація малоцінних необоротних активів нараховується за податковим методом у першому місяці їх використання у розмірі 100% їх вартості;
- для обліку транспортно-заготівельних витрат відкрито субрахунки “Транспортно-заготівельні витрати” до відповідних рахунків запасів;
- готова продукція та незавершене виробництво відображається в бухгалтерському обліку та балансі по принципу перше надійшло і перше реалізовано по нормативній собівартості;
- заробітна плата на підприємстві нараховується згідно штатного розкладу;
- облік витрат на підприємстві визначається по П(С)БО 16. Витрати пов’язані з операційною діяльністю розділяти на адміністративні витрати і витрати на збут і вважати витратами періоду;
- витрати операційної діяльності групувати по елементам із застосуванням рахунків класу 8 та 9;
- собівартість реалізованої готової продукції складається із виробничої собівартості та загально виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загально виробничі;
- податковий облік ведеться на підприємстві згідно вимог діючого законодавства;
- бухгалтерський облік на підприємстві веде головний бухгалтер, яка підпорядкована безпосередньо директору;
- бухгалтерський облік ведеться на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції №291.

У своїй діяльності ЗАТ «Крафт Фудз Україна» використовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку з елементами комп’ютерної обробки за допомогою системи MFG-PRO. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку заснована на використанні принципу систематизації та накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліків.

Записи в накопичувальних регістрах виконують по показниках, необхідних для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання періодичної та річної бухгалтерської звітності. Основними регістрами при цій формі обліку є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків (синтетичного обліку) і дебету кореспондуючих рахунків.

Регістрами аналітичного обліку на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» є аналітичні таблиці. Суми, наведені в регістрах, підтверджені відповідними первинними документами. Дані регістри знаходяться на машинозчитувальних носіях інформації. Ці дані з регістрів аналітичного обліку переносять до журналів-ордерів, звідки, наприкінці місяця, підсумкові дані переносять до Головної книги, в якій підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунку.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих рахунках і складання звітного балансу.

У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) по кожному субрахунку. За методом подвійного запису суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових сальдо мають бути відповідно між собою рівними. Головна книга відкривається на рік.

Дані з Головної книги переносяться в Баланс, де гвідносяться на відповідні статті, а вже узагальнення інформації про витрати підприємства відображається в „Звіті про фінансові результати" згідно Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати". В цілому схема ведення бухгалтерського обліку представлена нижче. (Рис. 2.2)

Рис. 2.2 Схема журнальної форми обліку

Отже, дослідивши бухгалтерський облік ЗАТ «Крафт Фудз Україна» можемо зробити висновок, що організація бухгалтерського обліку на даному підприємстві ґрунтується на основі облікової політики та застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів. Витрати визнаються відповідно до П(С) БО 16 «Витрати».

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності, в якій міститься інформація про фінансовий стан підприємства. Це Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки.

На основі даних звітності проаналізуємо показники платоспроможності і фінансової стабільності.(Табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Показники платоспроможності і фінансової стабільності ЗАТ «Крафт Фудз Україна» за 2004-2005рр.

№ з/п	Показники	2004 рік	2005 рік	Нормативне значення	Відхилення
					2005 р. від 2004р.
1 . Аналіз ділової активності підприємства					
1.1	Коефіцієнт оборотності активів	2,43	2,84	>0	0,41
1.2	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	4,12	4,63	>0	0,51
1.3	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	4,96	4,45	>0	-0,51
2. Аналіз ліквідності підприємства					
2.1	Коефіцієнт покриття	1,1	1,8	>1,0	0,7
2.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6	0,7	0,6-0,8	0,1
2.3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,03	0,14	>0	0,11
2.4	Чистий оборотний капітал (тис. грн.)	18626,7	94539,1	>0	759123,1
3. Аналіз фінансової стійкості підприємства					
3.1 ~	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,56	0,70	>0,5	0,14
3.2	Коефіцієнт фінансування	0,74	0,42	<1,0	-0,32
3.3	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними активами	0,11	0,46	>0,1	0,35
3.4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,09	0,31	>0	0,22

Накоплена інформація дозволяє характеризувати діяльність підприємства з позитивної сторони тобто можна сказати, що вона є фінансово стабільною.

Коефіцієнт покриття розраховується як відношення оборотних активів до поточних зобов'язань підприємства та показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань. Збільшення цього показника свідчить про поліпшення фінансового стану підприємства. Даний показник збільшується, він має значення більше нормативного, у 2004 р. він становить 1,1, а в 2005 р. збільшився до 1,8. Тут не виникає сумнів у ефективності використання поточних активів, тому що за рахунок власних коштів розширювати виробництво, основні фонди, модернізувати і удосконалювати технології практично можливо.

Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховується як відношення найбільш ліквідних оборотних засобів до поточних зобов'язань підприємства. відображає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторам. В 2004 та 2005 рр. даний показник є в межах норми, який становить 0,6 та 0,7 відпоідно, що свідчить про можливість підприємства за останні два роки сплачувати поточні зобов'язання за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності обчислюється як відношення грошових засобів та їхніх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань. Даний коефіцієнт мав позитивне, хоча і невелике значення і помітна тенденція до його збільшення від 0,03 у 2004 році до 0,14 у 2005 році.

Чистий оборотний капітал є досить, великим, 18626,7 та 94539,1 у 2004 та 2005 рр. відповідно, що характеризує спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність.

Коефіцієнт автономії розраховується як відношення власного капіталу підприємства до підсумку балансу підприємства і показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність. Протягом 2004-2005рр. ЗАТ «Крафт Фудз Україна» при здійсненні своєї

фінансового-господарської діяльності підприємство мало високий рівень цього показника: 0,56 та 0,70 у 2004 та 2005 роках відповідно. Це характеризує фінансову стійкість та незалежність від депозитних засобів.

Коефіцієнт фінансування розраховується як співвідношення залучених та власних засобів і характеризує залежність підприємства від залучених засобів. Значення цього показника менше і вказує на підвищення фінансової стійкості підприємства. За даними таблиці 2.2 значення даного показника становить 0,74 та 0,42 у 2004 та 2005 роках та вказує на фінансову стійкість підприємства в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.

Коефіцієнт забезпечення власними оборотними активами розраховується як відношення величини чистого оборотного капіталу до величини оборотних активів підприємства і показує забезпеченість підприємства власними оборотними засобами. Даний показник має тенденцію до збільшення з 0,11 до 0,46 у 2004 та 2005 роках відповідно. Це являється позитивним для ЗАТ «Крафт Фудз Україна».

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка - капіталізована. Даний коефіцієнт розраховується як відношення чистого оборотного капіталу до власного. Для здійснення своєї господарської діяльності ЗАТ «Крафт Фудз Україна» має позитивне значення даного показника, і з 2004 до 2005 рр. спостерігається збільшення на 0,22.

Коефіцієнт оборотності активів обчислюється як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньої величини підсумку балансу підприємства. Підприємством ефективно використовуються усі наявні ресурси, незалежно від джерел їхнього залучення, так як значення даного коефіцієнта становить 2,43 та 2,84 у2004 та 2005 рр. відповідно.

Коефіцієнт оборотності основних засобів розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до

середньорічної вартості основних засобів. У 2004 р. він становив 4,12, а в 2005 4,65, тобто можна сказати, що основні засоби підприємство використовує ефективно.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу є відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини власного капіталу підприємства. У 2004 та 2005 рр. він становить 4,96 та 4,45 відповідно. Тобто можна сказати, що підприємство ефективно використовує власний капітал. Аналізуючи ділову активність даного підприємства слід відмітити, що всі показники ділової активності ЗАТ «Крафт Фудз Україна» мають позитивні, хоча і недуже високі значення і у 2005 році помітне їх зростання. Це свідчить про достатню швидкість обертання фінансових ресурсів і тенденцію до її збільшення.(Табл. 2.1)

Отже, проаналізувавши показники платоспроможності і фінансової стійкості ЗАТ «Крафт Фудз Україна» за 2004-2005р. ми дійшли такого висновку: найбільш позитивними для досліджувального підприємства є показники фінансової стійкості, що свідчить про добру платоспроможність підприємства, і в 2005р. порівняно з 2004р. помітне їх збільшення, а також позитивними є показники ділової активності.

Що стосується показників рентабельності діяльності ЗАТ «Крафт Фудз Україна», то рентабельність – це відносний показник, що характеризує прибутковість або дохідність виробництва продукції та її реалізації, ефективність діяльності підприємства або будь-якого фінансового рішення.

У практичній діяльності розраховуються наступні показники рентабельності:

рентабельність виробництва продукції;

рентабельність діяльності підприємства;

рентабельність власного капіталу;

рентабельність активів підприємства.

Таблиця 2.2

Показники рентабельності діяльності ЗАТ «Крафт Фудз Україна»

Показники	Роки		
	2003	2004	2005
1. Коефіцієнт рентабельності виробництва продукції	-0,043	0,151	-0,081
2. Коефіцієнт рентабельності діяльності	-0,033	0,062	0,097
5.Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (ROE)	-0,136	0,308	0,434
6.Коефіцієнт рентабельності активів (ROA)	-0,066	2,436	0,276

На підставі проведених розрахунків можна сказати, що рентабельність виробництва суттєво зросла у 2004р. у порівнянні з 2003 р. до 0,151 з -0,043, але вже на кінець 2005 р. вона становить -0,081. Така тенденція повинна стати стимулом для підприємства для підвищення рентабельності виробництва підприємства. Рентабельність діяльності поступово збільшується: на кінець 2005 р. становить 0,097, що є більше, ніж у 2003 р. Тобто цей показник поступово зростає, що свідчить про поступове підвищення рівня прибутковості від основного виду діяльності. Рентабельність власного капіталу характеризує ефективність інвестування коштів у власний капітал підприємства, тобто характеризує кількість гривень отриманого прибутку на 1 гривню коштів, інвестованих у власний капітал. З отриманих розрахунків видно, що рентабельність власного капіталу має такожж тенденцію до збільшення. На кінець 2005 р. вона становила 0,434, що у порівнянні з 2003 р. на 0,57% більше. Рівень рентабельності активів підприємства у 2005 р. становить 27,6%, тобто це свідчить про зростання показника у порівнянні з 2003 р. (Табл. 2.2)

Таким чином, з наведених розрахунків можна зробити висновок, що «ЗАТ «Крафт Фудз Україна» працює з високим рівнем прибутковості, є високорентабельним підприємством, воно працює прибутково. Так як в результаті реалізації продукції може покривати свої витрати і отримує прибуток. Розрахунок вищевказаних показників рентабельності, їх аналіз дозволяє керівникам зорієнтуватися в економічному рівні вирішення відповідних питань і вжити необхідних заходів для поліпшення фінансового стану підприємств.

2.2 Розподіл та групування витрат на ЗАТ «Крафт Фудз Україна»

Групування витрат здійснюється у всіх галузях народного господарства, так безпосередньо і на ЗАТ «Крафт Фудз Україна». Таке групування використовується для складання кошторису виробництва. В свою чергу, складання кошторису допомагає пов’язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін.

Для досягнення відповідної звітності компанія в її межах використовує певні принципи, які дають змогу правильно відносити витрати. Загальні принципи розподілення витрат фабрики такі:

1. Складування сировини та пакувальних матеріалів – це витрати пов’язані із зовнішнім складуванням сировини та пакування, при цьому власником чи керівником складу виступає третя сторона, і потім витрати потребують відображення у відповідних рядках звітності, що поширюється на сировинні чи пакувальні матеріали. Будь – який віддалений склад, власником якого є фабрика, повинні вважатись елементом внутрішніх конверсійних витрат фабрики.
2. Центри витрат виробництва. Одна виробнича команда відповідає за роботу однієї чи кількох ліній. Керівництво фабрики має на меті

контролювати, як ефективність роботи так і витрати кожної окремої виробничої лінії та виробничої команди. Тому всі витрати, що безпосередньо пов'язані з окремою виробничою лінією відносяться на центри витрат цієї лінії. Ті витрати, що не можуть бути віднесені на окрему лінію, повинні звітуватись як спільні витрати в центрі витрат виробничої команди.

3. Енергозабезпечення. Витрати на енергію, що необхідні для роботи ліній, повинні відноситись на центри витрат відповідної виробничої лінії. В разі відсутності системи виміру фактичного споживання застосовується справедлива вартість.

4. Амортизація. Всі майнові фонди відносяться на ті костцентри, що використовують ці фонди. Не існує центральний центр витрат для всього виробничого обладнання та машин, але кожна одиниця обладнання відноситься на різні костцентри виробничої лінії. Амортизація виробничого приміщення відноситься на центр витрат «Будівлі». Те обладнання яке зараз не використовується, звітується по окремому центру затрат «Обладнання, що не використовується».

5. Друкарські циліндри. Витрати на них відповідно до стандартних одиниць готової продукції звітуються по статті витрат «Інші прямі змінні витрати».

6. Оренда. Витрати на оренду обладнання звітуються у відповідності з принципом амортизації, тобто відносяться на ті костцентри, що використовують дану одиницю.

7. Витрати інформаційних систем. Всі витрати ІС звітуються на центральний центр витрат, до нього включаються всі сплати по ІС.

8. Витрати на переїзд. Витрати особи, що здійснювала переїзд відносять на центр витрат. Витрати на переїзди персоналу прямої праці відносяться на костцентри керівників виробництва.

9. Телефон, канцелярія. Дані витрати виробничих ліній відносять на костцентри керівників виробництва.

10. Витрати по країні. Вони відносяться на відповідні місцеві костцентри . Наприклад, витрати служби бухгалтерії понесені по країні включають в костцентр служби фінансів.

11. Складування та переміщення готової продукції. Всі фабричні витрати зі зберігання та переміщення готової продукції підпадають під цю лінію звітності.

Отже, дані принципи допомагають визначити методологію розподілу витрат в розрізі певних центрів витрат, а методичні підходи дають змогу більш детального розподілу витрат фабрики. (Табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Групування та розподіл фіксованих витрат по видам

Виробничі фіксовані витрати	
Постійне виробництво:	
	Виробничий менеджмент
	Амортизація, оренда
	Технічне обслуговування і ремонт
Розвиток бізнесу:	
	Розвиток
	Інжиніринг
	Місцеві дослідження та розвиток
Управління та підтримка служб:	
	Управління фабрикою
	Закупки
	Виробнича логістика
	Служба якості
	Послуги ІС
	Фінанси та контроль
	Податки та страхування
	Безпека, охорона та екологія
Людські ресурси та послуги:	
	Управління людськими ресурсами
	Тренінги
	Харчування
	Інші витрати

Що стосується змінних витрат, то можна сказати, що вони на фабриці визначені чітко.

Даний розподіл дає змогу скласти Звіт про витрати фабрики з допомогою якого потім складається Звіт про прибутки та видатки компанії.

Таблиця 2.5

Звіт про витрати фабрики

Змінні витрати	Постійні витрати
Вироблений обсяг:	Технічне обслуговування і ремонт
- втрати по сировині	Амортизація та оренда
- вихід сировини	Виробничий менеджмент
- втрати по пакувальних матеріалах	Витрати на розвиток:
- вихід по пакуванню	Управління фабрики
Загальна вартість матеріалів	Служба якості
Пряма змінна праця	Податки і страхування
Витрати на енергію	Інші фіксовані витрати
Інші змінні витрати	Всього на управління та підтримку
Загальний змінний виробничий процес	Складування та переміщення готової продукції

За допомогою звіту представленого вище, фабрика, а саме відділ відстеження витрат складає вже загальний звіт про прибутки і видатки компанії. Структура звіту дозволяє відстежувати витрати основних видів діяльності чи процесів фабрики.

Таким чином, за допомогою даного розподілу фабрика компонує витрати в залежності від об’єму реалізації, визначає собівартість виробів, витрати на зберігання та дистрибуцію готової продукції, прибутковість по категорія, виробам, рекламний бюджет, витрати відділу збуту та в цілому прибуток компанії.

2.3 Управлінський аналізу собівартості продукції

Одним із важливих показників, що характеризує роботу підприємства, є собівартість продукції, робіт, послуг.

Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг має дуже важливе значення. Він дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання плану по його рівню, визначити вплив чинників на його приріст, встановити резерви і дати оцінку роботи підприємства по використанню можливостей зниження собівартості продукції.

Для виявлення фінансового результату необхідно зіставити виручку з витратами на виробництво продукції і її реалізацію, тобто з собівартістю продукції. Підприємство одержує прибуток, якщо виручка перевищує собівартість; якщо виручка рівна собівартості, то вдалося лише відшкодувати лише витрати на виробництво і реалізацію продукції і прибуток відсутній; якщо витрати перевищують виручку, то підприємство одержує збиток, тобто негативний фінансовий результат, що ставить його в складне фінансове положення, що не виключає і банкрутство.

Формування собівартості на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» здійснюється безпосередньо відділом фінансів фабрики, а саме відділом відстеження витрат. Розрахунок відбувається за собівартістю виробництва. Для кожного продукту виділені наступні статті:

- сировина;
- пакування;
- пряма змінна праця;
- інші змінні витрати;
- фіксовані витрати.

Що стосується, розподілу за економічними елементами операційних витрат, то на фабриці виділяють такі як: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги та втрати від знецінення запасів, визнані економічні санкції тощо). Дані про економічні елементи витрат обліковуються за класом 8 Плану рахунків і відображаються у фінансовій звітності (форма №2, розд.II „Елементи операційних витрат"). Витрати за цією ознакою визначають по підприємству в цілому з метою аналізу структури витрат, порівняння її зі структурою економічних елементів витрат інших підприємств галузі, а також аналізу динаміки зміни економічних витрат у часі, виявлення тенденцій змін.

За даними наведеними нижче можна визначити. до якого типу виробництва належить підприємство за переважанням використовуваних ресурсів (матеріало-, трудо-, чи фондомістке). На основі такого аналізу визначають найактуальніші для підприємства напрямки зниження собівартості.

Таблиця 2.6

Економічні елементи операційних витрат підприємства

№	Елементи	Факт за			Відхилення 2005р. від	
		2003р..	2004р..	2005р..	2003р.	2004р.
					У %	У %
1.	Матеріальні затрати	296211,2	320839,8	467349,4	3,88	3,65
2.	Витрати на оплату праці	45712,3	46129,1	49897,2	-1,88	-1,07
3.	Відрахування на соціальні заходи	7306	7475,8	9473	-0,23	-0,06
4.	Амортизація	11483,9	12607,4	15554,4	-0,1	-0,06
5.	Інші операційні витрати	185477,4	183423,7	217743,6	-1,87	-2,46
6.	Разом:	546190,8	570475,8	760017,6	-	-
7.	Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів), без ПДВ, тис. грн.	863726,5	1111432,6	1467947,3	-	-

З даних таблиці видно, що питома вага матеріальних витрат у 2005 році збільшилась порівняно із 2003 роком на 3.88% та зменшилась порівняно з 2004роком на 3.65%. Витрати на оплату праці також збільшилися відносно 2003року на 1.88% та на 1.07%відносно. Відрахування на соціальні заходи та витрати на амортизацію зменшилися у 2005 році відносно 2003 року (на 0,23% та 0,1% відповідно),та зазнали значного зменшення порівняно із 2004роком(0,06% та 0,06% відповідно) . Змін зазнали інші операційні витрати у 2004 році вони зменшилися відносно 2003 року на 1,87% та на 2,46у порівнянні із 2004 роком .

Графічно елементи операційних витрат зображено на рисунку 2.1

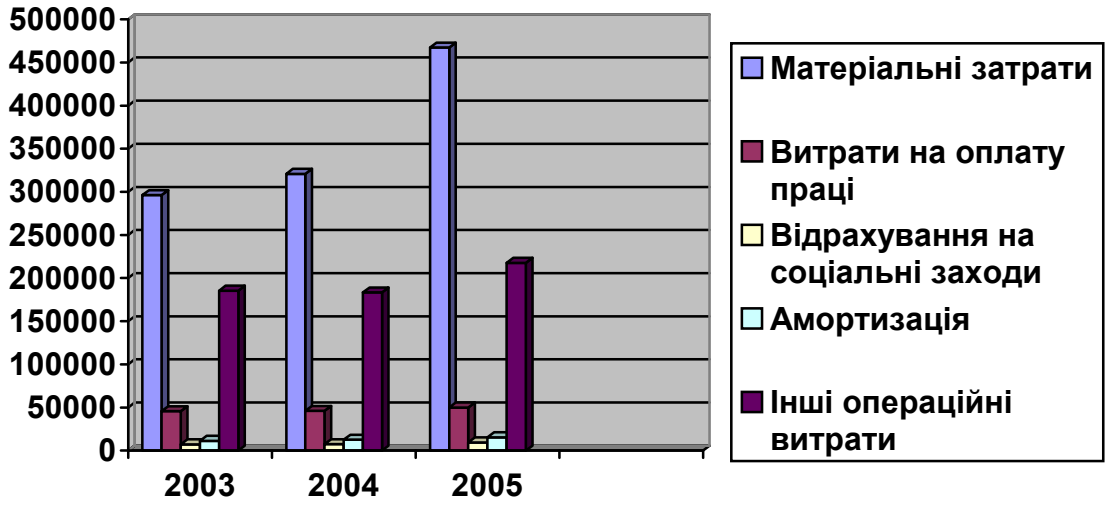

Рис. 2.1 Елементи операційних витрат ЗАТ «Крафт Фудз Україна»(тис. грн..)

Отже, ми бачимо, що у 2003 році найбільшу вагу займали матеріальні витрати. На другому місці знаходяться інші операційні витрати. Найменшу вагу в усіх трьох роках займають відрахування на соціальні заходи. Але у 2004 та 2005 роках ситуація не змінюється: найбільшу питому вагу у складі операційних витрат займають матеріальні витрати.

Дані, які наведені в таблиці 2.6 дають змогу визначити також визначити витрати на 1 грн. вартості реалізованої продукції.

Витрати на 1 грн. вартості реалізованої продукції за 2004 рік склали: 570475,8 /1111432,6 =0,513грн. або 51,30 грн.

А вже в наступному році, 2005 становили : 760017,6 / 1467947,3 = 0,52 грн. або 52,00 грн., тобто збільшились на 0,70 грн.

Провівши розрахунки можна сказати, що витрати зменшились завдяки тому, що темпи збільшення виручки від реалізації продукції перевищили темпи збільшення собівартості відповідно 33,22 та 32,08%. Випередження становить 1,14 пункта.

Облік витрат на виробництво на підприємстві здійснюється із застосуванням нормативного методу, що забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу або змін складу затраченої сировини. На фабриці складається попередня нормативна калькуляція по кожному виду шоколадної продукції, тобто калькуляція розрахована по діючим нормам матеріалів, витрат праці, енергії та інших змінних витрат.

При цьому на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» розраховують і планову, і фактичну собівартість. Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва продукції підприємства, яка відповідає вимогам щодо якості.

Розрахунок планової собівартості виготовляємої продукції використовують для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, а також для формування цін на продукцію.

Аналізуючи діяльність підприємства, потрібно сказати, що функції планування витрат та собівартості продукції виконує відділ відстеження витрат.

Облік калькуляції собівартості продукції на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» визначається формуванням статей калькуляції, нормуванням сум витрат за кожною статтею, розрахунком планової, фактичної собівартості і визначенням відхилень фактичних витрат від нормативних.

Планування витрат, що формують собівартість продукції відбувається на підставі питомої ваги даної статті витрат в загальній сумі витрат. Використовуючи дані попередніх періодів, визначається скільки відсотків займає відповідна стаття витрат в собівартості продукції. Знаючи плановий обсяг виробництва, помножуючи його на відсоток, розраховують суму витрат по кожній статті для даного запланованого обсягу виробництва. Аналіз собівартості за калькуляційними статтями представлено нижче.(Табл. 2.7)

Таблиця 2.7

Аналіз собівартості за калькуляційними статтями витрат

№ п/п	Стаття витрат	Обсяг реалізованої продукції у звітному періоді за собівартістю, тис. грн.		Відхилення витрат, тис. грн.: економія (-), перевитрати (+), (гр. 2 – гр. 1)	Зміни витрат, %	
		плановою	фактичною		за статтею (гр. 3 : гр. 1) х 100	за повною собівартістю реалізованої продукції разом (гр. 3 : р.13 гр. 1) х 100
		1	2	3	4	5
1	Сировина та матеріали	2370	2300	-70	-2.9	-0.77
2	Допоміжні матеріали	140	140	0	0	0
3	Транспортно – заготівельні витрати	1020	1050	+30	+2.9	+0.35
4	Загальна вартість матеріалів	3530	3490	-40	-1.1	-0.44
5	Паливо, енергія на технологічні цілі	950	1000	+50	+5.3	+0.55
6	Заробітна плата основних працівників	900	870	-30	-3.3	-0.33
7	Відрахування на соціальні заходи	430	430	0	0	0

8	Утримання та експлуатація устаткування	900	890	-10	-1.1	-0.11
9	Загальновиробничі витрати	950	920	-30	-3.1	-0.33
10	Адміністративні витрати	1350	1300	-50	-3.7	-0.55
11	Разом заводська собівартість	9010	8900	-110	-1.2	-1.21
12	Витрати на збут	90	100	+10	+1.1	+0.11
13	Повна собівартість реалізованої продукції	9100	9000	-100	-1.1	-1.1

Як бачимо з даних таблиці 2.7. понад планове зменшення витрат на 100 тис. грн. відбулося завдяки економії за статтями „Сировина та матеріали" (70 тис. грн.), „Заробітна плата основних працівників" (30 тис. грн.), „Загальновиробничі та адміністративні витрати" (відповідно 30 і 50 тис. грн.). Водночас підвищилися порівняно з планом витрати на енергоносії (на 50 тис. грн.. або на 5.3%) і транспортно – заготівельні витрати (на 30 тис. грн.., або на 2.9%). Внесок кожної калькуляційної статті до загального зниження витрат (у відсотках) наведений у гр. 5 табл.2.7. Підсумок за цією графою є алгебраїчною сумою даних за різними калькуляційними статтями.

Таким чином, можна зробити висновок, що для забезпечення ефективного управління витратами та формування собівартості продукції ЗАТ «Крафт Фудз Україна» має змістовну і реальну інформацію про собівартість окремих видів продукції і використовує її при прогнозуванні, оцінці очікуваного розміру витрат і встановленні показників собівартості продукції для виявлення шляхів розвитку підприємства й очікуваного прибутку. Також використовує у процесі планування, тобто обґрунтуванні розміру витрат собівартості продукції на наступні один – два роки з урахуванням організаційного рівня виробництва, при нормуванні, визначенні

оптимального розміру витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів при виробництві запланованої до випуску продукції.

2.4 Загальна характеристика системи автоматизації для ведення обліку операційних витрат підприємства

Організація управління й обліку на підприємстві сьогодні неможливі без застосування інформаційних технологій. Працівники практично всіх сфер господарського життя на виробництві, у торгівлі, у сфері обслуговування використовують у своїй діяльності комп'ютери. Обчислювальна техніка суттєво підвищує якість обробки облікової інформації. При цьому застосування комп'ютерів змінює зміст та організацію праці облікового персоналу: зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення регістрів та звітних форм. Облікова праця стає більш творчою, спрямованою на організацію й вдосконалення обліку.

Об'єктом інформаційного забезпечення управління є організаційно-економічна, облікова та технологічна інформація, яка відображає процеси виробництва, розподілу, обміну та споживання матеріальних благ та послуг, та виникає в процесі виробничо-господарської діяльності і використовується для управління цією діяльністю при здійсненні всіх функцій управління. Вона виражає стан виробничо-господарської і фінансової діяльності підприємства в числовому вигляді через систему натуральних в вартісних показників.

На закритому акціонерному товаристві «Крафт Фудз Україна» застосовується автоматизована система MFG-PRO. Вона являється однією з кращих існуючих систем автоматизації управління підприємством. Використання системиMFG-PRO допомагає оптимізувати основні бізнес – процеси і дозволяє отримувати необхідну інформацію для управління на всіх рівнях компанії. В системі MFG-PRO найбільш повно реалізовані стандарти

планування матеріальних ресурсів.

MFG-PRO підтримує наступні напрямки господарської діяльності:

- виробництво;
- закупки та продажі;
- фінансові операції;
- матеріально – технічне забезпечення;
- складське господарство;
- технічне та сервісне обслуговування;
- управління проектами.

Головною метою функціонування бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві є забезпечення керівництва підприємства фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів. Бухгалтерські інформаційні системи представляють бухгалтерську інформацію, що відображає повну картину господарської діяльності підприємства.

Застосування комп'ютерної техніки вносить певні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку, змінюючи не тільки форму обліку, але й зміст. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки інформації, за яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. При комп'ютеризації технічні засоби стають основним засобом ведення обліку: суттєві зміни відбуваються в процесі збирання, накопичення облікової інформації, її передачі та одержання підсумкових показників. Автоматизовані інформаційні технології утворюють людино-машинну облікову систему, яка функціонує на базі обчислювальних мереж та інших сучасних засобів комп'ютерної техніки, що забезпечують комплексне виконання функцій бухгалтерського обліку.

Правильно організований облік витрат в розрізі статей калькуляції, за місцями їх виникнення, за видами продукції дає керівництву достатній обсяг інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Комп'ютеризація обліку витрат охоплює широке коло трудомістких операцій. До них відносять: групування виробничих витрат за напрямами витрачання, визначення нормативної (планової) та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва, облік відхилень від норм витрат, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків. В умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість товарного відпуску продукції. В комп'ютерній бухгалтерії через розширені можливості аналітичного обліку можлива побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для потреб управління, а також облік витрат за центрами відповідальності. Така схема калькуляції дозволить отримати інформацію про: витрати певного виду ресурсів на одиницю окремого виробу по конкретному розділу; витрати за видами і групами продукції; витрати по підрозділах; витрати за видами витрат або за групами витрат (використовуючи різні рівні аналітичного обліку).

Стандартні підходи до обробки даних дають можливість взаємо замінювати бухгалтерів на різних ділянках роботи. Завдяки цьому скорочується кількість часу працівників бухгалтерії на виконання облікових функцій, зростають можливості для аналізу, статистичної обробки та підготовки аналітичної інформації, призначеної для ефективного управління підприємством.

Комп'ютерна система MFG-PRO дозволяє:

- обробляти і зберігати велику кількість однакових в структурному плані одиниць інформації (наприклад, адреси із зазначенням імені, міста, вулиці, телефону, поштового індексу тощо);

- здійснювати вибірку інформації з великої кількості даних (пошук адреси, назв фірм чи телефонів будь-яких конкретних осіб тощо);
- виконувати складні математичні розрахунки (складати графіки повернення кредиту на кілька років вперед тощо);
- одержувати паперову копію будь-якого документу (первинних документів, форм звітності тощо) за декілька секунд.

Впровадження системи дозволяє істотно збільшити ефективність діяльності за рахунок :

- чіткого виділення центрів затрат і прибутку;
- повного оперативного контроля за доходами і витратами;
- оперативного отримання необхідної для прийняття управлінських рішень інформації.

Використання системи MFG-PRO забезпечує:

- зменшення складських запасів як мінімум на 25 %;
- зниження по незавершеному виробництву не менше ніж на40%;
- зменшення часу на підготовку до виробництва на 50 %;
- покращення в обслуговуванні замовників по якості виконання поставок і сервісного обслуговування на 60 %.

Таким чином, MFG-PRO це одна із кращих систем автоматизації управління, яка вирішує задачі управління діяльністю підприємства.

Розділ 3

Передовий досвід з управлінського обліку та впровадження його в практику вітчизняних підприємств

3.1 Впровадження бюджетування на ЗАТ «Крафт Фудз Україна»

Нові умови господарювання потребують ефективніших підходів до управління підприємством. Зважаючи на те, що економічне середовище досить нестабільне, а підприємства змушені швидко і адекватно реагувати на його зміни, на перший план виходить проблема використання сучасних концепцій планування та управління діяльністю підприємства, насамперед бюджетування.

В ході написання дипломної роботи, вивчаючи літературу ми побачили, що автори виділяють низку проблем, які виникають при впровадженні бюджетування на підприємстві. Найістотнішими проблемами вони вважають це: недостатній рівень інформаційного забезпечення для розроблення бюджетів, опір працівників щодо розроблення та виконання бюджетів, недостатня кваліфікація розробників та виконавців бюджету, відсутність сучасного технічного та програмного забезпечення, відсутність інформації про процедури та порядок розроблення та реалізації бюджетів.

Як показали дослідження всі проблеми що стосуються бюджетування, представлені авторами на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» вирішені. Впровадження бюджетування та управлінського обліку можно вважати як передовий досвід. І це не дивно, тому що ЗАТ являється провідним підприємством, воно є лідером українського ринку шоколаду, є одним з найбільших в Україні харчових підприємств.

Дана компанія використовує основний бюджет для планування, а так як присутній в компанії гнучкий бюджет, то існують в свою чергу і певні відхилення, це приводить також і до деталізації відхилень.

Основний бюджет компанії охоплює виробництво, реалізацію, розподіл та фінансування. Тут в кількісному виразі розглядається майбутній прибуток, грошовий потік. Це сума багатьох обговорень та рішень про майбутнє підприємства, і тому бюджети грають ключову роль в діяльності менеджерів. В компанії існують документи, якими керуються відносно бюджетування. До них відноситься набір інструкцій, які відображають політику, організаційну структуру, розподіл відповідальності. Вони служать в якості збору правил та рекомендацій для складання бюджетних програм. В інструкціях говориться про те, що потрібно робити, коли, як і якій формі.

Управління компанії має відповідальних за підготовку індивідуальних бюджетів, але існує потреба в технічній допомозі і кінцевій відповідальності за бюджетну програму. Для цього назначається керівник, який відповідає за підготовлений процес, стандартизацію проектних форм , збір і координацію даних , перевірку інформації і представлення звітів. Він виступає в якості штатного експерта, який здійснює зв'язок між відділами. Існує також відділ, який називається Відділ відстеження витрат, який зазвичай виступає в якості консультаційної групи. Членами відділу являються керівник бюджету, спеціалісти фінансового відділу та економіст. Даний відділ по бюджету піклується про розвиток та перевірку стратегічних та фінансових планів, дає рекомендації та координує діяльність компанії.

Бюджетний цикл на даному підприємстві «Крафт Фудз Україна» включає такі етапи:

- планування діяльності організації в цілому і по його підрозділам, сумування кількісних проектних пропозицій;
- розробка проекту бюджету;
- прорахунок варіантів плану, внесення коригувань;
- остаточне планування.

Бюджетування – це невід’ємна частина короткострокового планування. На ЗАТ виділяють такі стратегічні аспекти, як ресурси організації, поведінка конкурентів та особливо поточний та проектний ринковий попит. Ці аспекти

відстежуються відповідними відділами. Проводиться також аналіз по стратегічним аспектам для короткострокового планування, розробляються плани, формуються бюджети. На даному підприємстві стратегія, плани та бюджети тісно взаємопов'язані.

Бюджети ЗАТ складається на один рік. Річний бюджет розбивається на квартали, причому перший квартал на місяці. На протязі року бюджети коригуються. В кінці третього місяця у зв'язку із появою нової інформації змінюються бюджети інших кварталів. Так як дана організація має певні стандарти по складанню бюджету, то вона також має певні етапи бюджетування при підготовці оперативного бюджету (ОВ).

Бюджет продажу або виручки. обсягу продажу звичайно являються відправною точкою бюджетування. Тому що виробнича програма і запаси залежать від обсягу продажу. Проектування продаж здійснюється після аналізу та обговорення таких факторів, як : обсяг продажу попереднього періоду; економічні та виробничі умови; залежність продаж від валового національного продукту, рівня доходів, зайнятості, цін; дослідження ринку; політика цін; реклама; якість продукції; конкуренція; сезонні коливання; виробничі потужності.

Таблиця 3.1

Бюджет продажу продукції на 2005 рік

Показник	Одиниці	Ціна, грн	Сума продажу, грн
Цукерки «Зустріч»	5000	105,40	527000
Цукерки «Елегія»	1000	164	164000
Загальна сума	х	х	691000

Сума 691000 грн. використовується також розробці бюджету прибутку. Бюджет продажу часто являється результатом збору інформації. Обсяг продажу може обмежуватися існуючою виробничою потужністю. В такому випадку вона являється відправною точкою для бюджетування.

Після бюджету продаж розробляється бюджет виробництва. Виробнича програма залежить від планового обсягу продаж і від величини запасів.

Таблиця 3.2

Бюджет виробництва продукції

Показник	Цукерки	
	Зустріч	Елегія
Плановий обсяг продаж	5000	1000
Залишки готової продукції на кінець періоду	1100	50
Загальні потреби	6100	1050
Залишки на початок періоду	100	50
Виробнича програма	6000	1000

Наступним являється розрахунок бюджету основної сировини. Виробнича програма являється основою для розрахунку потреб сировини в одиницях і в гривнях.

Таблиця 3.3

Бюджет основної сировини та пакувальних матеріалів

Показник	Сировина, кг	Пакувальні матеріали, кг
Цукерки «Зустріч»	72000	36000
Цукерки «Елегія»	12000	8000
Загальна потреба в основній сировині та пакувальних матеріалах	84000	44000
Ціна за 1 кг., грн	1,20	2,60
Загальна сума, грн.	100800	114400
Разом	215200	

Щодо розрахунку трудового бюджету, то ці затрати залежать від виду продукції, ціни.

Таблиця 3.4

Бюджет робочого часу

Показник	Вироблено одиниць, шт.	Затрати часу на одиницю, год.	Всього годин	Трудові затрати, 2.05 грн. в год.
Цукерки «Зустріч»	6000	14	84000	172200
Цукерки «Елегія»	1000	20	20000	41000
Разом	х	х	104000	213200

Що стосується бюджету виробничих витрат, то сума цих витрат залежить від їх складу та поведінки відносно обсягу виробництва.

Таблиця 3.5

Бюджет загальновиробничих витрат

Показник	Кошторис витрат на 104000 роб. год, грн.
Допоміжні матеріали	30000
Не прямі витрати праці	70000
Доплата	25000
Енергія (змінна частина)	8000
Обслуговування	20000
Сума змінних виробничих витрат	153000
Амортизація	25000
Податки	4000
Страхування	500
Заробітна плата супервайзерів	20000
Енергія (постійна частина)	1000
Обслуговування (постійна частина)	4500
Сума постійних виробничих витрат	55000
Всього виробничих витрат	208000

Наступним розраховують бюджет запасів на кінець періоду. Ця інформація потрібна не тільки для виробничого бюджету і бюджету матеріального забезпечення, але і для звіту про прибутки та збитки та балансу.

Таблиця 3.6

Бюджет запасів

Показник	Кількість, кг.	Ціна за 1 кг.	Сума, грн.
Сировина	6000	1,20	7200
Пакувальні матеріали	1000	2,60	2600
Разом	х	х	9800
Готова продукція:			
Цукерки «Зустріч»	1100	86,70	95370
Цукерки «Елегія»	50	116,20	5810
Разом	х	х	101180
Всього	х	х	110980

Таблиця 3.7

Розрахунок в розрізі затрат на 1 кг. продукції та 1год. праці

Показник	Затрати на 1 кг. та на 1 год. праці	Цукерки «Зустріч»		Цукерки «Елегія»	
		Кількість, кг.	Сума, грн..	Кількість, кг.	Сума, грн..
Сировина	1,20	12	14,40	12	14,40
Пакувальні матеріали	2,60	6	15,60	8	20,80
Основна праця	2,05	14	28,70	20	41,00
Загально виробничі	2,00	14	28,00	20	40,00

витрати					
Всього	х	х	86,70	х	116,00

При розрахунку бюджету виробничої собівартості, інформація збирається в бюджетах основної сировини та пакувальних матеріалів, трудовому бюджеті, бюджеті виробничих витрат та бюджеті запасів.

Таблиця 3.8

Бюджет виробничої собівартості

Показник	Сума, грн.
Залишки готової продукції на 31 грудня 2004р.	14480
Основна сировина та пакувальні матеріали	215200
Основна заробітна плата виробничих працівників	213200
Загальновиробничі витрати	208000
Затрати на продукцію, готову до реалізації	636400
Затрати на продукцію готову до реалізації	650880
Залишки готової продукції на 31 грудня 2005р.	101180
Собівартість проданої продукції	549700

Щодо визначення бюджету комерційних та адміністративних витрат, то наприклад такі витрати як комісійні залежать від обсягу продаж, а інші витрати беруться загальною сумою. (Табл. 3.9)

Таблиця 3.9

Бюджет комерційних та адміністративних витрат

Показник	Сума, грн
Комісійні	20000
Витрати на рекламу	3000
Заробітна плата торговим агентам	10000
Транспортні витрати	5000
Загальні комерційні витрати	38000
Заробітна плата служащим	10000
Допоміжні матеріали	1000
Заробітна плата адміністративним працівникам	21000
Інші витрати	5000
Загальні адміністративні витрати	37000
Загальні адміністративні та комерційні витрати	75000

Завершальним етапом являється розрахунок бюджету прибутку. Бюджет продажу, бюджет виробничої собівартості та бюджет комерційних та адміністративних витрат містить достатньо інформації для складання проектного розрахунку про прибутки та збитки. Звичайно він може бути більш детальним, тобто необхідно підготовити декілька додаткових розрахунків. Операційний прибуток розраховується як різниця між виручкою, собівартістю, валовим прибутком та комерційними і адміністративними витратами.

Таким чином, з допомогою цих етапів складається бюджет компанії, який являється основою для прийняття рішень керівництвом, включаючи

ціноутворення, встановлення графіка виробництва, капіталовкладень, досліджень, перспектив розвитку, кадрової політики.

Потім, як тільки бюджет підготовлений, і відділі відстеження витрат починається його коригування у зв'язку зі зміною внутрішніх та зовнішніх умов і необхідністю розрахунку ефективності різних управлінських рішень. Застосування комп'ютера дозволяє різко трудомісткість цих операцій. Комп'ютерно – орієнтована модель фінансового планування базується на основному бюджеті і включає математичні формули, які визначають взаємозв'язок між показниками.

Щодо обліку по центрам відповідальності, керівництво компанії розробляє організаційну структуру і визначає відповідальність підрозділів та особ, які відповідають за їх роботу.

Найбільш розповсюджені такі типи центрів відповідальності:

- центр(відділ) витрат – підзвітний тільки за витрати;

центр (відділ) продаж – підзвітний за виручку;

центр прибутку – за затрати і за забезпечення виручки;

центр інвестицій(відділ розвитку і досліджень) – за затрати, виручку та інвестиції.

Отже, ми розглянули методику бюджетування і його використання для планування на ЗАТ «Крафт Фудз Україна».

Що стосується аналізу відхилень, то відхилення прибутку визначають з двох категорій:

- відхилення покликане зміною обсягу продажу;
- відхилення від гнучкого бюджету, з'являється при порівнянні фактичних даних та гнучкого бюджету.

Ця проблема повністю покладена на відділ відстеження витрат, який повинен не дивлячись на вплив різних факторів забезпечити запланований рівень продажу.

Таблиця 3.11

Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету

Показник	Фактичні результати, грн.	Відхилення від гнучкого бюджету, грн. (гр.1-гр.3)	Гнучкий бюджет, грн.	Відхилення за рахунок обсягу продажу, грн. (гр.3-гр.5)	Статичний бюджет, грн.
	1	2	3	4	5
Випуск, од.	10000	-	10000	2000 Н	12000
Виручка, грн.	720000	20000 П	700000	140000 Н	840000
Змінні витрати, грн.	546600	86600 Н	460000	92000 П	552000
Маржинальний дохід, грн.	173400	66600 Н	240000	48000 Н	288000
Постійні витрати, грн.	172000	4000 П	176000	-	176000
Операційний прибуток, грн.	1400	62600 Н	64000	48000 Н	112000

Відхилення покликане зміною обсягу продажу показує, як впливає на загальні відхилення зміна обсягу реалізації. Дані відхилення можуть бути як позитивні(П) так і негативні (Н). Загальна сума відхилень (гр. 4) показує, що через зниження обсягу на 2000одиниць недоотримані 48000 грн. маржинального доходу та 48000 грн. операційного прибутку. (Табл. 3.11)

Ця проблема повністю покладена на відділ відстеження витрат, який повинен не дивлячись на вплив різних факторів забезпечити запланований рівень продажу.

Щодо відхилення від гнучкого бюджету, то воно визначається наступним чином: відхилення від гнучкого бюджету по операційному прибутку = фактичний прибуток – прибуток по гнучкому бюджету, тобто 1400 грн. – 64000 = - 62600 грн.(Табл. 3.11)

Відхилення від статичного бюджету залежить від змін обсягу та цін. Відхилення викликане фактором ціни, визначається як різниця між фактичною та бюджетною ціною, помножену на фактичний обсяг продукції. Так, відхилення виручки від гнучкого бюджету повністю покликане ростом реалізаційної ціни. Отже, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, допомагає менеджерам в оцінці результатів діяльності і вдосконалення процесу виробництва

При плануванні менеджер використовує різні рівні деталізації. З допомогою гнучкого бюджету менеджер здійснює взаємозв'язок між статичним бюджетом та фактичними результатами. Гнучкий бюджет придатний змінювати обсяги. Компанія використовує гнучкий бюджет як в перед плановому так і в після плановому періоді. При плануванні він допомагає вибрати оптимальний обсяг продажу. Як вже було вище зазначено аналіз відхилень може деталізуватися, показуючи вплив структурних здвигів частки на ринку. Ця проблема повністю лягає на плечі відділу відстеження витрат, який повинен не дивлячись на вплив різних факторів, забезпечувати запланований рівень продажу.

3.2 Внутрішній аудит на ЗАТ «Крафт Фудз Україна»

Підвищення загального рівня якості управлінських кадрів і професійної підготовки менеджерів господарюючих суб'єктів стає актуальним на сучасному етапі господарювання. З метою більш ефективного управління створюється служба внутрішнього аудиту, яка дозволяє оперативно виявляти поточні проблеми.

З розширенням повноважень і набуття досвіду господарювання керівника підприємства все частіше на підприємствах зустрічаються відділи внутрішнього аудиту. Такий структурний підрозділ об'єднує у своєму складі досвідчених бухгалтерів, які згідно затвердженого керівником плану за погодженням з головним бухгалтером здійснюють наступний бухгалтерський

контроль — внутрішній аудит — достовірності обліку та звітності, їх повноти та відповідності чинному законодавству, встановленим нормативам і стандартам.

Як показує досвід розвитку внутрішнього аудиту, особлива потреба в створенні відділів внутрішнього аудиту виникає на великих підприємств, до яких і відноситься підприємство, на якому проводилось дослідження, тобто ЗАТ «Крафт Фудз Україна».

При дослідженні літератури щодо проблем впровадження внутрішнього аудиту вітчизняні автори виділяють також низку проблем, які не дають змоги створити на підприємстві відділ внутрішнього аудиту. Але ці проблеми вирішені тому, що дане підприємство являється передовим, лідером українського ринку.

З метою прийняття правильних управлінських рішень, контролю витрат на виробництво готової продукції, на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» створено систему внутрішнього контролю та існує відділ внутрішнього аудиту, який безпосередньо здійснює незалежну діяльність в організації з перевірки і оцінки її роботи. Відділ веде свою діяльність відповідно до чинного законодавства України та відповідно до свідоцтва. Мета внутрішнього аудиту — допомогти працівникам підприємства ефективно виконувати свої функції, принести користь і повисити ефективність діяльності організації, допомогти організації в досягненні її комерційних цілей шляхом застосування системного і упорядкованого підходу для оцінки і підвищення ефективності процесів організації в області управління ризиками.

Даний відділ ґрунтується на таких принципах:

- незалежність – структура підготовки і подачі звітності, яка дозволяє відділу внутрішнього аудиту виконувати свої обов’язки; незалежність і відсутність вмешательства в процес визначення, виконання і представлення інформації про діяльність і її результати;

- об’єктивність – об’єктивне відношення і уникнення конфлікту інтересів;

- гарантії – об’єктивна і незалежна оцінка процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління(проекти в області фінансової і операційної діяльності, контроль якості та аналіз фінансово – господарської діяльності);

- управління ризиками – процеси організації для визначення, оцінки і управління ризиками і можливості їх усунення.

Служба внутрішнього аудиту аналізує звітність підприємства, визначає напрями майбутнього розвитку і сприяє прийняттю рішень керівництвом.

Служба внутрішнього аудиту підприємства має такі основні завдання :

- аналіз ефективності і надійності застосованих на підприємстві форм і методів обліку;

оцінка правильності первинної реєстрації господарських фактів і їх відображення на бухгалтерських рахунках;

- формування звітної документації;

- контроль за станом розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями, фінансовими органами і банками, страховими компаніями тощо;

- аналіз і діагностика фінансового стану підприємства;

- видача рекомендацій для прийняття рішень з покращення системи управління підприємством.

Внутрішній аудит на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» являється одним із основних інструментів підвищення ефективності управління. Серед усіх елементів управління (прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання) саме контроль дає реальну оцінку стану підприємства. Потреба у створенні служби внутрішнього аудиту була зумовлена тим, що власник та керівник бажали знати реальний стан справ на підприємстві. Адміністрація підприємства розробила політику і процедури роботи відділу.

Потреба у внутрішньому аудиті була зумовлена також тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності структурних підрозділів підприємства, в зв’язку з чим вона відчуває потребу в інформації, що формується на більш низькому рівні. Менеджери не

мали достатньо часу, щоб перевірити виконання вказівок і часто не володіли специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не могли своєчасно виявити приховані недоліки та відхилення. І тому для допомоги вирішили створити відділ внутрішнього аудиту, який допомагає їм: забезпечувати захист від помилок і зловживань, визначати «зони ризику», можливості усунення майбутніх недоліків або відхилень. Дії аудиторів доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління.

Щодо організаційної структури внутрішнього аудиту на підприємстві**,** то співробітники служби внутрішнього аудиту мають освіту, що відповідає характеру їх діяльності.

В складі служби внутрішнього аудиту передбачено наявність аудитора, що має відповідний кваліфікаційний сертифікат, оскільки такий спеціаліст володіє спеціальними прийомами перевірки.

Приблизний склад і структура служби внутрішнього аудиту наступний:

1. Керівник служби (сертифікований аудитор). Складає план-графік перевірок всіх підрозділів, контролює підготовку і документальне оформлення результатів дій, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності, проводить консультації з окремих питань, контролює виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з господарських питань, складає загальний звіт про виконану службою внутрішнього аудиту роботу.

2. Спеціаліст по розрахунках. Проводить аналіз фінансових потоків головного підприємства, надає консультації з фінансових питань, бере участь у складанні загального плану і програми внутрішнього аудиту, складанні звітів про результати внутрішнього аудиту.

3. Спеціаліст з документальних перевірок звітності. Складає план - графік перевірок, комплектує виїзну групу, організовує і здійснює поточний контроль роботи, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту, доводить до відома керівників служби основні результати аудиту, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит, бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює і документально оформлює результати аудиторських

дій, складає звіт за результатами внутрішнього аудиту, організовує і контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів, проводить консультації, перевірку виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з фінансово-господарських питань.

Провідне місце в структурі організації внутрішнього аудиту належить раціональній побудові його апарату та оптимальному застосуванню його організаційних форм. Залежно від розподілу праці співробітників сфери контролю і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту на фабриці застосовується децентралізована форма внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту має таке розміщення всередині організації (Рис 3.1)

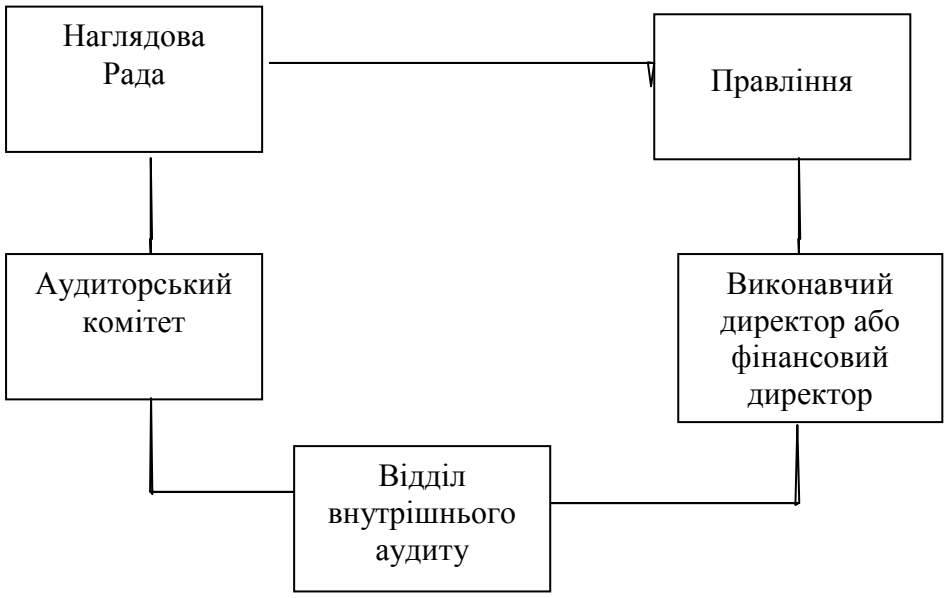

Рис. 3.1 Розміщення відділу внутрішнього аудиту в компанії

Так як внутрішній аудит здійснюється спеціально створеним на підприємстві підрозділом, то він як правило, підпорядковується у функціональному аспекті Раді директорів, аудиторському комітету або Загальним зборам власників підприємства.

Відділ внутрішнього аудиту представляє звіти аудиторському комітету на функціональному рівні, також представляє звіти виконавчому директору або фінансовому директору на адміністративному рівні. Відділ являється інструментом моніторингу та консультацій для Правління та Компанії. Керівник відділу внутрішнього аудиту має постійний взаємозв'язок з Правлінням. Отже можна сказати, що даний відділ має таке розміщення, що задовольняє інтереси акціонерів, виконавчого та фінансового директора надаючи відповідні звіти.

Щодо функцій внутрішнього аудиту, то вони полягають у поліпшенні контролю всередині підприємства та виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника. Для повнішого забезпечення виконання функцій аудиту у відділі відповідним чином організований апарат внутрішнього аудиту.

Для внутрішніх аудиторів однією з умов успішного проведення перевірки є ефективно організований процес планування. При цьому керівник аудиторської служби на основі проведеного аналізу складає плани, що визначають пріоритети внутрішнього аудиту та відповідають цілям підприємства. Плани ретельно відпрацьовані з відповідними службами та їх керівниками, відповідають вимогам власника, який створив службу внутрішнього аудиту. Плани робіт із зазначенням коштів, необхідних для їх виконання, керівник служби аудиту подає на розгляд і затвердження керівництву, інформує його, коли до плану вносяться істотні зміни протягом звітного періоду. Керівник внутрішнього аудиту, у свою чергу, інформує про це вище керівництво.

З метою досягнення максимальних результатів внутрішній аудит здійснюється у певній послідовності, тобто існує певна програма внутрішнього аудиту .(Табл.3.)

Таблиця 3.1

Програма внутрішнього аудиту

Річний план	Індивідуальні аудиторські перевірки	Стратегія та інфраструктура
Виходячи із оцінки ризиків організації зацікавлених сторін: Аудиторський комітет, равління, зовнішні аудитори і регулюючі органи	Розуміння основних цілей процесу, визначення отенційних основних ризиків, пов'язаних з процесом	Стратегія, статут та керівництво по аудиту являються головними документами
Оцінка ризиків використовується для визначення і встановлення пріоритетів аудиторської еревірки і включення в річний план(бізнес-процеси, підрозділи)	Розуміння того, як існуючі механізми контролю вказаного процесу повинні функціонувати для усунення основних знайдених ризиків	Необхідність ресурсів виходячи із навиків, які отрібні для виконання річного плану і довгострокової стратегії
Описуються причини та масштаби кожної індивідуальної перевірки	Визначення та встановлення пріоритетів в основних областях для вдосконалення механізмів контролю процесу	Необхідні механізми внутрішнього аудиту і підвищення рівня знань
Оцінка ризику та річний план затверджуються і онтролюються Аудиторським комітетом і Правлінням	Робота з керівництвом для розробки практичних етодів підсилення контролю і пов'язаних з ними методами усунення ризику, аудиторські звіти для керівництва	Порівняння з поставленими задачами основних показників

Отже, дана програма без сумніву допомагає організації в досягненні її комерційних цілей і гарантує віддачу від вкладу у внутрішній аудит.

Також можна виділити типові переваги роботи в області внутрішнього аудиту такі як:

- підвищення рівня дотримання основної організаційної політики та процедур;
- підвищення ефективності та результативності бізнес – процесів, включаючи економію грошових коштів і зниження витрат;
- надає цінні та практичні рекомендації щодо питань бізнесу;
- являється перепоною незаконним діям;
- являється джерелом знань і передових методів (в області фінансової і комерційної діяльності, бізнес процесів, контролю, інформаційних технологій, грошових операцій).

Таким чином, розглянувши питання організації внутрішнього аудиту на ЗАТ «Крафт Фудз Україна», можна зробити такі висновки:

- внутрішній аудит – це складова загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами з дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю;

- особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він відбувається в момент здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі і вживати відповідних заходів до їх попередження;

- головна мета внутрішнього аудитора – визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві порушення;

- висновки і рекомендації внутрішніх аудиторів сприяють скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємства, цим самим створюючи умови для реалізації його генеральної стратегії.

Висновки

Управління операційними затратами має актуальне значення тому, що управлінський облік являється зв'язуючою ланкою між управлінням та інформацією про затрати якою забезпечений облік.

Об'єктом дослідження є ЗАТ «Крафт Фудз Україна», предметом діяльності якого є виробництво шоколаду та іншої кондитерської продукції.

Дане підприємство досить велике, так як в його обороті задіяні мільйони та статутний фонд товариства складає 2964987 гривень, що значно більше ніж на вітчизняних товариствах.

Фінансово-господарської діяльності підприємства за останні 3 роки є досить успішною. Підприємство працює рентабельно та рівень рентабельності складає майже 27 %, також має стабільний характер виробництва з високим рівнем прибутковості. Високий рівень рентабельності дозволяє підприємству здійснювати розширене виробництво, а саме впроваджувати нові технології, придбавати доскональну техніку, організовувати процес виробництва, виплачувати за працю високу винагороду , яка являється комерційною таємницею.

Що стосується бухгалтерського обліку, то він являється джерелом інформації про діяльність підприємства. Бухгалтерський облік веде відділ бухгалтерії, а її роботу забезпечує 24 бухгалтери. Організація бухгалтерського обліку на даному підприємстві ґрунтується на основі облікової політики та застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів. Бухгалтерський облік ведеться автоматизований і в основі його лежить використання журнально-ордерної форми . Первинний, аналітичний і синтетичний облік здійснюється згідно нормативним правилам ведення і забезпечує в повному обсязі управлінський облік операційних витрат.

На досліджуваному підприємстві застосовується автоматизована система MFG-PRO та ведеться виключно на англійській мові. Вона являється однією з кращих існуючих систем автоматизації управління підприємством.

Використання системиMFG-PRO допомагає оптимізувати основні бізнес – процеси і дозволяє отримувати необхідну інформацію для управління на всіх рівнях компанії. В системі MFG-PRO найбільш повно реалізовані стандарти планування матеріальних ресурсів.

Застосування комп'ютерної техніки вносить певні зміни до організації обліку, причому обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку, змінюючи не тільки форму обліку, але й зміст.

На фабриці для прийняття управлінських рішень класифікують затрати виробництва та затрати періоду на постійні та змінні, що дозволяє використовувати в практиці. Формування виробничої собівартості складає п’ять статей, це такі як сировина, пакування, пряма змінна праця, інші змінні витрати та фіксовані витрати. Кожна стаття в діяльності підприємства співставляється з плановим рівнем і визначаються відхилення. Розмір відхилень аналізується і регулюється. Собівартість за калькуляційними статтями показала, що понад планове зменшення витрат на 100 тис. грн. відбулося завдяки економії за статтями „Сировина та матеріали” (70 тис. грн.), „Заробітна плата основних працівників” (30 тис. грн.), „Загальновиробничі та адміністративні витрати” (відповідно 30 і 50 тис. грн.). Водночас підвищилися порівняно з планом витрати на енергоносії (на 50 тис. грн.. або на 5.3%) і транспортно – заготівельні витрати (на 30 тис. грн.., або на 2.9%).

Облік витрат на виробництво на підприємстві здійснюється із застосуванням нормативного методу, що забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу або змін складу затраченої сировини. На фабриці складається попередня нормативна калькуляція по кожному виду шоколадної продукції, тобто калькуляція розрахована по діючим нормам матеріалів, витрат праці, енергії та інших змінних витрат.

На ЗАТ «Крафт Фудз Україна» розраховують і планову, і фактичну собівартість. Розрахунок планової собівартості виготовляємої продукції використовують для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, а також для формування цін на продукцію. Функції планування витрат та собівартості продукції виконує відділ відстеження витрат.

Передовим на фабриці являється те, що в діяльності впроваджений бухгалтерський облік в розрізі певних центрів витрат, що дозволяє раціонально формувати операційні витрати і управляти ними. Облік в розрізі центрів витрат дозволяє визначити залежність затрат та прибутку в залежності від обсягу реалізації, визначати собівартість виробів і планувати прибуток. Така інформація дозволяє підприємству здійснювати бюджетування доходів і витрат.

Впровадження елементів бухгалтерського обліку в практику вітчизняних підприємств являється актуальним тому, що на цей процес впливає нестабільна, тіньова економіка, постійні інфляції і тому вітчизняні вчені розглядають низку проблем на предмет впровадження бюджетування. Проблемами являється те, що бухгалтерський облік повинен бути повністю механізований, формування достовірної та чіткої інформації при формуванні операційних витрат, планування, аналіз та аудит.

Всі проблеми в розрізі елементів на підприємстві вирішені, як показали дослідження. Особливо цікавим є це постановка та впровадження бюджетування, що можна вважати як передовий опит.

Відстеженням витрат займається безпосередньо окремий відділ. Відділ відстеження витрат компонує пакет нормативних документів, визначає організаційну структуру, розподіляє відповідальність, визначає види бюджетів та їх взаємозв’язок. При цьому розробляються інструкції внутрішнього порядку, в яких даються методики з повним розрахунком виконання аналізу та складання бюджетів, що являється комерційною таємницею. Відділ відстеження витрат, як аналітичний відділ надає

консультації менеджерам інших відділів. Керівником даного відділу являється бухгалтер – аналітик.

Бюджетний цикл на даному підприємстві «Крафт Фудз Україна» включає такі етапи:

- планування діяльності організації в цілому і по його підрозділам, сумування кількісних проектних пропозицій;
- розробка проекту бюджету;
- прорахунок варіантів плану, внесення коригувань;
- остаточне планування.

Бюджети ЗАТ складається на один рік. Річний бюджет розбивається на квартали, причому перший квартал на місяці. На протязі року бюджети коригуються. В кінці третього місяця у зв'язку із появою нової інформації змінюються бюджети інших кварталів.

Ще однією позитивною стороною являється створення на досліджуваному підприємстві відділу внутрішнього аудиту. Відділ веде свою діяльність відповідно до чинного законодавства України та відповідно до свідоцтва. Внутрішній аудит на ЗАТ «Крафт Фудз Україна» являється одним із основних інструментів підвищення ефективності управління. Серед усіх елементів управління (прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання) саме контроль дає реальну оцінку стану підприємства. Потреба у створенні служби внутрішнього аудиту була зумовлена тим, що власник та керівник бажали знати реальний стан справ на підприємстві. Адміністрація підприємства розробила політику і процедури роботи відділу аудиту.

Таким чином, розглядаючи теоретичні проблеми сучасної економіки та позитивних сторін практики ЗАТ «Крафт Фудз Україна» дозволяє нам сказати, що використання методики управлінського обліку операційних витрат в практиці інших підприємств України дозволить підвищити якість, швидкість та оперативність приймання управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України “Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні” від 16 червня 1999 р. № 996-XIY // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №311(436). – С. 3-6.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р. №283/97 – ВР зі всіма змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №8 (796). – С. 4-50.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіна України від 30 листопада 1999 р. № 291. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 17 (805). – С. 3-10.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., №291 // Главбух. – 2000. – №3 (53). – С. 3-63.
5. Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку №1-25 // Пархоменко В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку в Україні. Нормативи. Коментарі. К:-Фірма “1С Україна”, 2001р., 421с.
6. Алпатова Н. Бухгалтерський облік валового доходу і валових витрат // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - №5. – С.4-8
7. Бакун Ю. Экономическая целесообразность использования счетов класса 8 // Бухгалтерия. – 2001. – №10. – С. 47-50.
8. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – С. 30-34.
9. Белоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №4. С45-47
10. Білоусов А. Внутрішній аудит: Перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України// Бухгалтерський облік і аудит.– 2005–№2

11. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування // Фінанси України. – 2005. -№3
12. Бородкин. А. О формировании и учете себестоимости продукции в рыночных условиях // Бухгалтерский учет и аудит.-2002.-№3.- С. 32-42.
13. Бородін О. Внутрішньогосподарський облік: концепції і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №2
14. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Житомир; ЖІТІ, 2000. – 672 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. - Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 .
16. Вінниченко М.М. Особливості системи бюджетування підприємств // Фінанси України. – 2005. -№11. С.55-60
17. Голов С. Ф. Управлінський бухгалтерський облік. – К. : Скарби, 1998. – 382с.
18. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посібник- 3-тє вид., стер. -К.: Т-во „Знання", КОО, 2002
19. Доходи, витрати та фінансові результати: Бухгалтерський облік // Дебет. Кредит. Додаток до “Галицьких контрактів”. – 2002. – №24. – С. 12-16.
20. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
21. Завгородний В. П. Бухгалтерский учёт в Украине с использованием Национальных стандартов: Учебное пособие. – 5-те изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
22. Иванов Р. Бюджетировани. Практические аспекты постановки задачи // Проблемы теории и практики управления. 2006. - №1. – С. 75-80.
23. Иванов Ю., Котляров Е. Класификация расходов по статтям калькуляции. Прямые расходы // Бухгалтерия. 2001. – №22/1. – С. 47-52.
24. Иванов Ю., Котляров Е. Реформированая себестоимость // Бухгалтерия. – 2001. – №20/1. – С. 45-50.

25. Керимов В., Адамукас И. Управлеческий учет и проблемы класификации затрат // Менеджмент в Росии и за рубежём. – 2002. – №1 – С. 125-135.
26. Котляров Е., Іванов Ю. Особливості калькулювання в умовах комплексного виробництва // Бухгалтерія. – 2001. – №36/1. – С. 44-47
27. Котляров Е., Иванов Ю. Распределение общепроизводственных расходов // Бухгалтерия. – 2001. – №37/1 – С. 41-47.
28. Купчина Л. Управленческий учет помогает увеличить прибыль компании // Проблемы теории и практики управления .– 2004. – №6
29. Марчук Р.М. Впровадження сучасної системи бюджетування у вітчизняних підприємствах // Економіка АПК. – 2006. – С81-86.
30. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. -№4
31. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. -2-е издание. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика. -2004. – 496С.
32. Пантелейчук Л. Распределение общепроизводственных расходов (на примере полиграфического предприятия) // Бухгалтерия. – 2000. – №47. – С. 46-51.
33. Пустовіт Г. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості готової продукції на підприємствах //Бухгалтерський облік і аудит 2004 – №5– с 3-8
34. Романієв Є. М., Хом'як Р. Л. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб. І доп. – Львів: "Інтелект – Захід", 2002. – 320 с.
35. Савчук В. Стратегическое бюджетирование // Финансовая консультация.- 2004. - №20. – С.22-30
36. Себестоимость (спецвыпуск) // Все о бухгалтерском учете. – 2002. – №76.
37. Скригун Н. Цимбалюк Л. Оптимізація виробничих запасів, як один із напрямків управління витратами // Економіст. – 2003. – № 2. – С. 39-42
38. Слюсарчук Л. Методы распределения комплексных затрат //

Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №10. – С. 25-29.

39. Слюсарчук Л. Методы распределения общепроизводственных расходов позаказной калькуляции // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №8. – С. 41-45.
40. Слюсарчук Л. Попроцесная калькуляция затрат // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №9 – С. 16-25.
41. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. -№2 – 49-53
42. Скрипник О.Л. Класифікація витрат по статтям калькулювання. Прямі витрати: //Бухгалтерія №22/1 (437), 28 травня 2001 року.
43. Солодков Е. Затраты на производство: учетная политика // Бухгалтерия. – 2001. – №22/1. – С. 53-54.
44. Сухоносенко Г. Место бухгалтерського учета в управлении затратами предприятия // Фінансовий менеджмент. – 2003. - №2. – С. 8-13
45. ТерещенкоО.О. Бюджетування як інструмент удосконалення фінансового менеджменту підприємств // Фінанси України. – 2005. - №11
46. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерський аспект. Навчальний посібник. – Фінанси і статистика / Пер. с англ.. – М., 2004
47. Хруцкий В.Е. Сизова Т.В. Методологія та методика бюджетування на підприємствах // Фінанси України. – 2005. –С. 138-146
48. Шандора Н. Методичні аспекти організації управління витратами // Фінанси України. – 2003. - № 12. – С.53-58
49. Шанк Дж., Стратегическое управление затратамию – С.- Петербург : Бизнесс – Микро. – 2002.- 325С.
50. Юрченко К. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і звітність // Вісник податкової служби України – 2005. №20. – с. 38-39.
51. Юрченко К.О. Методи обліку витрат на виробництво продукції. //Вісник податкової служби України № 37/2002, жовтень.
52. Ягурова А. Управленческий учет: опит екомически развитых стран // Перевод с польск. – М., 2003. – 240 С.