

постачальниками (підрядниками), що містить у собі усі істотні сторони розрахункових та договірних відносин із постачальниками та підрядниками та сприятиме посиленню внутрішньогосподарського контролю за кредиторською заборгованістю.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Між вітчизняними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку є вагомі відмінності. Україні в цьому плані слід удосконалювати систему класифікації кредиторської заборгованості на основі норм міжнародних стандартів, проте обов'язково потрібно враховувати і національні традиції, і особливості ведення бухгалтерського обліку в країні. Аналіз і узагальнення розглянутих підходів до класифікації кредиторської заборгованостей як систему економічних відносин, що відображають у своєму русі єдиний процес кругообігу фінансових коштів підприємств і які є взаємопов'язаними об'єктами управління, дозволили систематизувати їх з позиції процесу управління. Вдосконалення процесу управління кредиторською заборгованістю надасть можливість вибору її оптимального розміру для кожного окремого підприємства, максимально уникати прострочення термінів її погашення, оптимізації контингенту постачальників та підрядників, урахування їх платоспроможності, що вплине на зменшення обсягів зобов'язань.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ :

1. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 8-ме вид., доп. і перероб. / за заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2015. 912 с.
2. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 536 с.
3. Власова Н.О., Носач Л.Л. Управління дебіторською та кредиторською заборгованостями підприємств оптової торгівлі: монографія. Харків : ХДУХТ, 2015. 229 с.

4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. Київ : Лібра, 2014. 880 с

5. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 430 с.

6. Євлаш Т.О. Інформаційне забезпечення обліку операцій з кредиторської заборгованості та його удосконалення : *Вісник Запорізького національного університету*. №4(8). 2010. С. 161-171.

7. Крейнина М.Н. Управление движением дебиторской и кредиторской задолженности предприятия : *Финансовый менеджмент*. 2014. № 3. С. 34-39.

8. НП(с)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 23.09.2019).

9. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2014. 400 с.

10. П(с)БО 11 «Зобов'язання», затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 №20 (із змінами і доповненнями) URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.07.2019).

11. П(С) БО №21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом МФУ від 10.08.2000 №193 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.07.2019).

12. Ревизюк І.М., Калюга Є.В. Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками : Економічні науки. 2015. № 10 (4). С. 185–190.

13. Стаднюк Т.В. Основи аналізу зобов'язань : Агросвіт. 2014. №8. С. 60-65.

14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.07.2019).

15. Югас Е.Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками : Економічний вісник університету. 2017. № 17/2. С. 34-39.

Voloshina-Sidey V.V.

doctor of economics,

*Senior Lecturer, Department of Finance and Accounting,
National University Sukhomlinsky*

FINANCIAL AND MANAGEMENT ACCOUNTING OF COSTS OF ENTERPRISES ACTIVITIES IN THE CONDITIONS OF INSTABILITY OF ECONOMIC AND LEGAL BASIS.

Волошина-Сідей Вікторія Вадимівна

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри фінансів та обліку

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.

Summary. The article analyzes the relationship between financial and management accounting of operating expenses of the enterprise. Approaches to the application of modern accounting and management accounting

methods are presented, and a method for developing accounting policies of an enterprise is proposed. The necessity of development of budgets of expenditures is investigated, which will allow carrying out grouping of expenses, both by processes and by cost elements. A system of necessary measures is proposed to improve the analytical support for budgeting the costs of the activity of enterprises.

Анотація. У статті проаналізовано взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку операційних витрат діяльності підприємства. Представлено підходи щодо застосування сучасної методики бухгалтерського та управлінського обліку витрат та запропоновано методику розроблення облікової політики підприємства. Досліджено необхідність розробки бюджетів витрат, що дасть змогу здійснювати групування витрат, як за процесами, так і за елементами витрат. Запропоновано систему необхідних заходів для вдосконалювання аналітичного забезпечення бюджетування витрат діяльності підприємств.

Key words: *operating costs, cost budgeting, management accounting, process approach, system.*

Ключові слова: *операційні витрати, бюджетування витрат, управлінський облік, процесний підхід, система.*

Постановка проблеми. Ефективно управляти діяльністю підприємства можна лише володіючи достовірною, повною і детальною інформацією про наявність і використання ресурсів. Тому бухгалтерський облік витрат займає особливе місце в системі управління, оскільки на основі облікових даних попередніх періодів здійснюється процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень з урахуванням обсягів випуску продукції та визначення її собівартості. За останні десятиліття на підприємствах України, за умов нестабільності економічного та правового базису, відбулися системні зміни, що визначили потребу в істотній модернізації функціонування облікових та управлінських механізмів обліку та контролю витрат діяльності. Глобальні процеси у світовій економіці, що динамічно розвивається, поява нових, а також інтегрування існуючих об'єктів управління, надання їм самостійності у виборі організаційно-правових форм і форм власності, трансформація сформованих зовнішніх і внутрішніх господарських зв'язків, можна розглядати як передумови впровадження системи якісного управління витратами, розрахованої на багатоваріантність галузевих управлінських рішень.

На сучасному етапі розвитку економіки України питання формування в системі управління якісної та своєчасної економічної інформації стосовно витрат діяльності, як одного з основних показників, здобувають особливу значимість. Система фінансового та управлінського обліку витрат діяльності підприємств повинна існувати у неперервному взаємозв'язку та доповненні одна до одної. Однак, на жаль, в реаліях українського підприємництва, цього не відбувається, особливо на рівні малого та середнього бізнесу. Ця проблема постає у зв'язку з неов'язковістю ведення управлінського обліку в Україні та постійною економією ресурсів на впровадження якісної системи, саме управлінського обліку. Більшість невеликих підприємств України взагалі не мають відділу управлінського обліку, не розуміючи важливості та можливостей даної системи, керівництво не враховує майбутні економічні вигоди від її впровадження. Тому облік витрат діяльності підприємства, в більшій мірі,

розрахований на вимогу фінансового та податкового обліку витрат, не зважаючи на можливості планування та контролю з боку управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування дієвих систем управлінського та фінансового обліку витрат як складової системи управління організацією в сучасних умовах є одним з основних наукових завдань, що мають високе практичне значення. Цінність даних досліджень обумовлена тим, що в результаті їх застосування забезпечується створення об'єктивної й своєчасної інформації про склад і динаміку витрат, що в остаточному підсумку веде до успішного функціонування фірми на основі прийняття оптимальних управлінських рішень поточного й перспективного характеру. Вивчення даної проблематики час від часу поставало у працях теоретиків та практиків сучасності: Ф.Ф. Бутинця, З.В. Гуцайлюка, А.М. Герасимовича, В.Б. Івашкевича, О.В. Карпенко, В.О. Ластовецького, Л.В. Нападовської, В.Ф.Палія, А.А. Протопопенко, М.С. Пушкарка, Г.В. Савицької, В.К. Савчука, Г.О. Соболя, Шевчука О.В., М.Г. Чумаченка та інших відомих вчених.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з формування механізмів взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності з використанням методики бюджетування витрат з урахуванням організаційно-економічних особливостей підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ситуація неефективного використання можливостей системи управлінського обліку малим та середнім бізнесом створила необхідність пошуку найбільш ефективної взаємодії всіх бізнес-процесів підприємств для оптимізації витрат і створення науково-методичного апарату формування «гнучкого» механізму управління витратами. Одним з інструментів досягнення цього завдання є бюджетування. Дослідження сучасної наукової бази бюджетування, бухгалтерського обліку й аналізу витрат показує, що в українській економічній науці і практиці сучасного періоду ще не сформувалася комплексна система засобів, методів бюджетування витрат діяльності.

Відсутній механізм аналітичного забезпечення бюджетування витрат, як погодженої системи цілей, критеріїв, умов, методів оцінки показників витрат підприємств у корпоративній системі. Проблемаю залишається й створення системи інформаційної підтримки аналітичного забезпечення, побудованої на: конкретних правилах облікової й аналітичної взаємодії складових системи управління витратами із зовнішнім середовищем і між собою; організаційних і фінансових обмеженнях діяльності підприємств; методах використання важелів і стимулів зниження витрат.

Інформаційні дані про фінансово-господарську діяльність підприємства, отримані в процесі обліку, перетворюються в первинну інформацію, яка являє собою інформаційні дані, які в результаті їх обробки перетворюються в результатну інформацію, що міститься у звітах. Ця результатна інформація являє собою аналітичний інформаційний блок, що є базою для аналізу. У результаті аналізу облікової інформації виробляється результатна інформація.

Під «аналітичним забезпеченням бюджетування» розуміється сукупність інструментів і методів обліку й аналізу, що дозволяють формувати інформаційний ресурс бюджетування для визначення причинно-наслідкових зв'язків, що виникають у процесі управління витратами й підтримки стабільного функціонування економічної системи корпоративного об'єднання і її об'єктів у майбутньому [1].

Сучасні перетворення підприємств, обумовлені появою великого числа постачальників сировини, матеріалів, необхідністю визначення оптимальної вартості продукції, що передбачає відшкодування понесених витрат й одержання позитивного фінансового результату, вимагають наявності своєчасної й надійної інформації про фактично здійснені витрати на кожному виділеному етапі технологічного ланцюжка (облікове забезпечення), а також про фактори, що вплинули на рівень здійснених витрат і на відхилення бюджетних показників від фактичних (аналітичне забезпечення). Дана інформація, що є основою для формування планової собівартості продукції підприємств на кожній стадії бізнесу, повинна носити «наскрізний» характер, а система показників повинна бути єдиною для формування на цій основі оперативних і стратегічних бюджетів витрат. З метою здійснення даного завдання необхідна єдина система показників по витратах на етапі обліку, аналізу, бюджетування в розрізі місць виникнення, статей й елементів витрат, центрів фінансової відповідальності, формованих по всіх етапах технологічного ланцюжка [2].

Основним напрямком реформування існуючого аналітичного забезпечення системи бюджетування витрат виступає використання процесного підходу до організації бюджетування витрат із переорієнтацією його на досягнення

стратегічних цілей. Даний підхід передбачає формування інформації про витрати в системі обліку й аналізу по процесах, виділених в окремий бізнес, що визначає певні економічні результати підприємства, а також його стратегічний бюджет.

Для вдосконалювання аналітичного забезпечення бюджетування витрат діяльності підприємств можна запропонувати наступний перелік заходів:

- визначення ролі та значення бюджетування в системі управління витратами як у цілому по виду діяльності операційної системи підприємства, так і по кожній зі складових даного процесу;

- необхідно здійснити зміну організаційної структури аналітичної, планово-фінансової, бухгалтерської служб, визначення центрів фінансової відповідальності по наданню необхідної інформації;

- здійснення безпосереднього самого бюджетування витрат, що передбачає розробку показників бюджетів, інтегрованих з інформаційною й організаційною структурами управління витратами, а також із системою фінансового обліку й аналізу показників витрат по всьому процесу виробництва;

- розробка ідентичних вимог по наданню інформації обліку, аналізу й бюджету витрат на кожній стадії фінансового обліку витрат по виробництву продукції і створення на цій основі системи аналітичних рахунків, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань та відповідно до затвердженого в Обліковій політиці підприємства Робочого плану рахунків;

- вибір методів, видів, показників аналізу витрат для визначення основних факторів, тенденцій зміни рівня операційних витрат, як основних інформаційних джерел аналітичного забезпечення процесу бюджетування, обліку та контролю;

- розробка зведеного стратегічного бюджету витрат по виробництву продукції на основі наявної управлінської інформації й результатів аналізу господарської діяльності.

Для розробки бюджету витрат необхідно здійснювати групування витрат, як за процесами, так і за елементами витрат, що дасть змогу групувати витрати та визначати за рахунок яких статей відбуваються формування загальної суми витрат, за рахунок чого відбуваються відхилення і які саме центри відповідальності за них відповідають.

Впровадження бюджетування витрат на малих та середніх підприємствах повинне супроводжуватися розробкою відповідного розділу Облікової політики, що передбачає вибір центрів відповідальності, організацію фінансового й управлінського обліку витрат по виробництву продукції, процедур консолідації інформації і визначення фінансових результатів. Для цілей поєднання та взаємоузгодження фінансового та управлінського обліку необхідно розробити нову

модель формування облікової політики, у якій будуть визначені пріоритети для прийняття рішень по обґрунтуванню вибору варіантів і способів обліку. Елементи цієї моделі повинні бути сформовані на основі аналізу динаміки розвитку законодавчо-нормативного базису у сфері

фінансового й управлінського обліку та системи внутрішніх нормативних документів суб'єктів господарювання, що послужить основою для розробки методичних, організаційно-технічних положень облікової політики, орієнтованих на оптимізацію витрат (рис. 1).



Рис. 1. Формування облікової політики управління витратами підприємства [3].

Необхідно розробити елементи облікової політики витрат для цілей фінансового й управлінського обліку, які дозволять використати єдину систему документування витрат (первинного спостереження) для цілей фінансового й управлінського обліку; прийняти єдиний робочий план рахунків і систему відбиття витрат і сформувати інформацію для використання різних рівнів субрахунків по рахунках обліку витрат, що забезпечить необхідний і достатній ступінь

деталізації інформації про витрати залежно від поставлених завдань і цілей управління [3].

Запропоновані елементи Облікової політики як інструмента ефективного управління витратами, що дозволяють формувати облікову інформацію, умови визнання і оцінки витрат для цілей управління витратами з дотриманням вимог чинного законодавчо-нормативного поля, представлені у таблиці 1.

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ІНСТРУМЕНТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Елементи	Облікова політика	
	для цілей фінансового обліку	для цілей управлінського обліку
1 Порядок відображення господарських операцій	Метод подвійного запису	Простий та подвійний запис
2 Розробка робочого плану рахунків	План рахунків розроблений на основі Плану рахунків активів, капіталу та зобов'язань	На основі Плану рахунків активів, капіталу та зобов'язань, з обов'язковою детальною аналітикою
3 Документальна підстава для відбиття в обліку	Типові форми первинних документів бухгалтерського обліку	Бухгалтерські первинні документи, розрахункові й нормативні показники, плани
4 Визначення моменту визнання доходу	Метод нарахування Касовий метод (для малих та мікро підприємств)	Метод нарахування й касовий метод (можливе одночасне застосування)
5 Метод обліку витрат і калькулювання собівартості	Метод повних витрат, калькуляція фактичної собівартості	Процесний і передільний методи
6 Визначення ліміту вартості майна, що підлягає обліку в складі малоцінних засобів	Всі об'єкти засобів праці із тривалим періодом використання (більше року) і вартістю не більше 6000 грн. враховувати в складі МЗ (дасть змогу поєднати не тільки фінансовий та управлінський облік, а й податковий)	
7 Строк списання вартості основних засобів	Строк корисного використання основних засобів, з урахуванням класифікації, передбаченої Податковим Кодексом України	Класифікація основних засобів по технологічних операціях на основі типової класифікації основних засобів для правильного включення амортизаційних відрахувань у витрати. Пропонується теж орієнтуватися до вимог ПКУ.
8 Склад і класифікація витрат	По елементах і статтях, основних і накладних витратах	По технологічних операціях, по основних і накладних витратах
9 Метод нарахування амортизації	Лінійний спосіб; спосіб зменшеного залишку; спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт, послуг); спосіб списання вартості по сумі чисел років строку корисного використання	Лінійний спосіб; спосіб зменшеного залишку; спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт, послуг); дегресивний спосіб
10 Критерій розподілу непрямих витрат	Прямі витрати, або витрати на оплату праці виробничого персоналу	Пропорційно нормативній потужності

Бюджетування з деталізацією по елементах витрат пропонується проводити у відповідності з довідником елементів витрат. Доцільно використати довідник елементів витрат з деталізацією для кожного елемента. Довідник елементів витрат представлений у табл. 2.

Таблиця 2

ДОВІДНИК ЕЛЕМЕНТІВ ВИТРАТ

№	Найменування елемента
1	Сировина й матеріали
2	Паливо й енергія
3	Енергія покупна
4	Витрати на оплату праці
5	Єдиний соціальний внесок
6	Амортизація
7	Оренда основних засобів
8	Лізинг
9	Податки й інші обов'язкові платежі
10	Витрати по договорах страхування
11	Поточний ремонт (підрядний спосіб)
12	Інші витрати

В умовах інформаційного об'єднання даних фінансового та управлінського обліку і створення інтеграційного механізму аналітичного забезпечення бюджетування, необхідно побудувати таку систему аналітичного обліку, що надавала б можливість у певний момент часу формувати інформацію про об'єкт бюджетування відповідно до центру відповідальності, елементу і статті витрат.

Методика й організація аналітичного обліку витрат дозволяє структурувати і деталізувати облікову інформацію на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку для передачі її в аналітичний блок, а потім у систему управлінського обліку, а саме бюджетування й ухвалення необхідного управлінського рішення.

Висновки та пропозиції. Для ефективного управління діяльністю підприємств різних форм власності, особливо в умовах нестабільного середовища ведення бізнесу, що, на жаль, постерігається в Україні в останні роки, необхідна більш повна й детальна інформація для обґрунтування цін на продукцію, аналізу ефективності виробничої діяльності, планування обсягів виробництва й прибутку. Тому організація бухгалтерського та управлінського обліку витрат повинна враховувати економічні наслідки управлінських рішень. Саме на основі облікових даних попередніх періодів здійснюються планування виробничої діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень. Тож впровадження та взаємоузгодження фінансового і управлінського обліку на підприємстві є необхідною складовою ефективного управління діяльністю. Для організації ефективної системи обліку необхідно врахувати вплив кожного з названих елементів облікової політики, запропонованої у статті.

Запропонована структурна організація аналітичної системи, що включає сукупність

процесів, метою організації яких є задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в результуючу управлінську інформацію відповідно до заданого нормативно-правового, методичного й організаційного забезпечення при використанні необхідних ресурсів. Систематизовано етапи формування підсистеми інформаційного забезпечення системи управління витратами операційної діяльності у вигляді облікової політики підприємства. Актуалізовані базові й специфічні вимоги до інформації, формованої системою управління витратами на основі бюджетування статей витрат, встановлена пріоритетність якісних характеристик інформації стосовно витрат діяльності підприємства, орієнтованої на прийняття управлінських рішень.

Список літератури:

1. Бандурка З.Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Бандурка З.Л. – Львів, 2003. – 17 с.
2. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Барановська Т.В. – Київ, 2005. – 17 с.
3. Волошина-Сідей В.В. Механізми управління витратами операційної діяльності на підприємствах харчової промисловості: дис. канд. екон. наук, 08.00.04/ Волошина-Сідей В.В. – Одеса, 2016. – 190 с.
4. Соболев Г.О. Обліково-аналітична модель управління витратами. / Соболев Г.О. // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 12. – ч.ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2007. – С. 323-327.

Gzhibovska N.V.

associated professor

Doctor of Economic Sciences

Baltic International Academy

Daugavpils Latvia

ECONOMIC SCIENCES SHADOW ECONOMY IN THE BALTIC STATES

Гжибовская Н.В.

Ассоциированный профессор

Доктор экономических наук

Балтийская Международная Академия

г. Даугавпилс Латвия

ТЕНЕВАЯ ЭКОНОМИКА В БАЛТИЙСКИХ ГОСУДАРСТВАХ

Annotation. The article considers the problem and the main components of the shadow economy in the Baltic states. Various methods of combating the shadow economy in foreign countries are also considered.