

УДК 657.313

# ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА БАГАТОСЕГМЕНТНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ Й ПРАКТИЧНА РЕАЛІЗАЦІЯ

**ВІКТОРІЯ ЯЦЕНКО,**  
канд. екон. наук, доцент,  
доцент кафедри обліку  
і аудиту Херсонського  
національного  
університету

В статті представлено концептуальну основу та організацію обліково-аналітичної системи, що включає функціонування бюджетного планування і контролю та інтегрованої облікової системи, яка спрямована на виконання завдань фінансового й управлінського обліку. На прикладі Херсонського судноремонтного заводу продемонстровано практичну реалізацію обліково-аналітичної системи багатосегментного підприємства із використанням зведених таблиць Pivot table в MS Excel.

**Ключові слова:** концепція, обліково-аналітична система, бюджетування, облік, контроль, аналіз, управління.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Теоретична концепція постіндустріального суспільства передбачає перехід цивілізації на наступний історичний етап свого можливого еволюційного розвитку – інформаційний, що зумовлює становлення інформаційної економіки. Бухгалтерський облік як основа обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства потребує визначення на концептуальному рівні своїх місця і ролі в умовах функціонування сучасних інформаційних систем, нових технічних засобів та новітніх принципів обробки інформації.

Фінансовий облік оснований на методології бухгалтерського обліку, регламентований законодавчо-нормативними документами, діє в рамках використання Плану рахунків, побудованого відповідно до ієрархічної моделі, першим рівнем якої є рахунки фінансового обліку, другим – субрахунки, третім – аналітичні рахунки. Дані фінансового обліку відображають запити певної категорії користувачів. Додаткові «нестандартні» для фінансового обліку запити призводять до формування інших методів інтерпретації інформації для обґрунтування та прийняття рішень щодо управління діяльністю підприємства (absorption, standard, direct, target costing тощо).

Поступово змінюється й часовий вектор запитів. Тепер не тільки внутрішній користувач інформації зацікавлений в отриманні даних стосовно подальшого функціонування підприємства, а й зовнішній (потенційні інвестори, держава). У фінансовому обліку поширюється практика встановлення прогнозних

показників, пов'язаних з «майбутніми економічними вигодами», тому активно запроваджується оперативне планування, бюджетування, прогнозування.

Сучасні інформаційні системи дозволяють побудувати концептуальну модель даних фінансового обліку, не змінюючи методологію, що дозволить без трудомісткого процесу перебудови існуючої ієрархії рахунків, створити та використовувати дані в управлінському обліку та бюджетуванні, створивши єдину обліково-аналітичну систему з ефективними комунікаційними зв'язками. Обліково-аналітична система – це складний динамічний інтегрований процес збору, реєстрації, накопичення, систематизації, узагальнення, обробки та зберігання обліково-аналітичної інформації, орієнтованої на задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів [1, с. 218].

Дослідження практичної діяльності українських підприємств дозволяє констатувати формування обліково-аналітичної системи, що дозволяє отримувати релевантну інформацію для аналізу та прийняття раціональних управлінських рішень. В свою чергу, відсутність теоретичного обґрунтування побудови та функціонування обліково-аналітичної системи ускладнює використання всіх можливостей та подальший її розвиток.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням побудови обліково-аналітичної системи підприємства присвячено досить багато досліджень [2-4]. Проте в більшості з них розглядається обліково-аналітичне забезпечення управління підп-

приємством [5-9], що виступає методологічною основою формування інформації в рамках обліково-аналітичної системи підприємства. Цікавими є роботи щодо функціонування окремих складових обліково-аналітичної системи підприємства, як-от бюджетування, облікової системи, управлінського обліку, контролю, аналізу результатів діяльності [10,11]. На жаль, бракує досліджень щодо вивчення та узагальнення практичного досвіду функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, організації комунікаційних зв'язків між її складовими, розкриття особливостей фіксування потрібної інформації в системі обліково-аналітичних номенклатур, побудови інтегрованої облікової системи, яка поєднує ведення фінансового й управлінського обліку і виступає основним інструментальним підґрунтям для представлення будь-якої інформації, потрібної процесу управління діяльністю підприємства.

**Мета статті.** Мета публікації полягає в теоретичному обґрунтуванні концептуальної основи та організації обліково-аналітичної системи підприємства, демонстрації інтеграції функціональних можливостей облікової та планово-економічної служб багатосегментного підприємства за умови використання новітніх принципів обробки інформації.

Відповідно до мети публікації необхідно на основі проведеного дослідження практичної діяльності Херсонського судноремонтного заводу вирішити на-

ступні завдання:

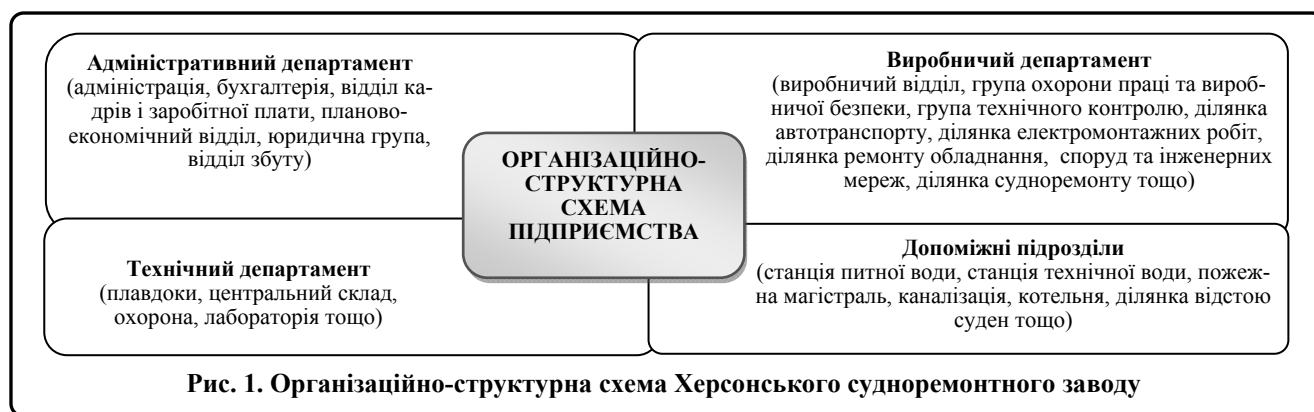
- встановити концептуальну основу побудови й функціонування обліково-аналітичної системи підприємства;
- узагальнити теоретичні принципи бюджетного планування та контролю на підприємстві;
- перевірити облікову систему підприємства на дотримання основних положень теорії бухгалтерського обліку;
- визначити організаційні та методичні аспекти побудови та ведення управлінського обліку;
- з'ясувати особливості та можливості функціонування обліково-аналітичної системи в умовах використання таблиць Pivot table в MS Excel.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Розглянемо поетапно організацію й функціонування обліково-аналітичної системи багатосегментного підприємства та її складових: бюджетного планування і контролю, аналізу виконання бюджету та облікової системи, в рамках якої інтегрується фінансовий і управлінський облік.

#### **ОРГАНІЗАЦІЙНО-СТРУКТУРНА СХЕМА ХЕРСОНСЬКОГО СУДНОРЕМОНТНОГО ЗАВОДУ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ**

Херсонський судноремонтний завод входить до компанії Укррічфлот і займається технічним обслуговуванням та ремонтом флоту (рис. 1).



**Рис. 1. Організаційно-структурна схема Херсонського судноремонтного заводу**

Складна структура підприємства вимагає конкретного плану і контролю діяльності, чіткої координації керівників відділів та підрозділів, широкої поінформованості співробітників.

Відповідальність за підготовку та складання загального бюджету, бюджетів окремих підрозділів, які входять до складу підприємства, несе планово-економічний відділ. На відділ також покладено функцію бюджетного контролю за виконанням планових

показників. Співробітники відділу мають вищу освіту за спеціальністю – економіст.

Всі витрати підприємства розраховуються за нормативами. Нормативи затверджуються відповідними відомствами, інститутами, в разі відсутності необхідного нормативу, він встановлюється підприємством самостійно. Для цього комісія у складі технолога (інженера), керівника відділу праці та інших заміряє, розраховує та встановлює індивідуальний

норматив, що оформлюється документом «Карта технологічного процесу».

Бухгалтерія виступає регістратором фактичних господарських операцій. Всі витрати, відповідно встановленим нормативам, оформлюються первинними документами, які підписуються технологом (головним інженером), підтверджуються підписом економіста і передаються до бухгалтерії для обробки.

Раніше на підприємстві існувала посада заступника директора з економіки та фінансів, яка підпала під програму скорочення витрат й була ліквідована. Посадові обов'язки заступника передбачали передусім координацію базових принципів роботи планово-економічного відділу з бухгалтерією, оскільки діяльність працівників планово-економічного відділу зосереджена на встановленні планових доходних показників та нормування витрат, повна архітектура даних та економічний зміст господарських процесів формується все ж таки у фінансовому обліку.

**Отже, домінуюча роль планово-економічного відділу спричиняє непропорційний розподіл уваги керівництва між показниками діяльності підприємства. Основними показниками вважаються доходи й витрати, інші – похідними, тому із процесу планування вони виключені.**

#### **ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ**

Бюджетування на підприємстві ґрунтується на принципі «знизу-вгору», що означає включення до процесу підготовки попереднього та затвердження остаточного варіанту бюджету безпосередніх його виконавців.

Процес підготовки бюджету на наступний рік розпочинається в серпні-вересні поточного року. Планово-економічний відділ розсилає службові записки у всі без виключення відділи та підрозділи підприємства. Свої пропозиції керівники відділів та підрозділів оформлюють і надсилають до планово-економічного відділу, де верстають початковий бюджет й визначають прогностичний розмір прибутковості. Наступним кроком є пошук шляхів збільшення доходної частини та можливостей зменшення витрат. До цього етапу залучаються керівники підрозділів. Після тривалих обговорень, узгоджень та розрахунків складається загальний бюджет на наступний фінансовий рік.

**Отже, використання принципу «зверху-вгору» значно ускладнює й затягує бюджетний процес, але забезпечує встановлення реальних для виконання показників. Важливим при цьому є психологічний аспект, адже кожний працівник, незва-**

**жаючи на посаду та реальний вплив на прийняття кінцевих рішень, відчуває себе залученим в процес, направлений на зростання компанії, відповідальність за прийняті показники, мотивацію для їх досягнення у майбутньому.**

#### **ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОЦЕДУРИ БЮДЖЕТУВАННЯ**

Основним документом, регулюючим процес бюджетування на підприємстві, є Регламент бюджету, який включає:

- вступ (мета, завдання);
- організаційна структура, що встановлює підпорядкованість бюджетів підрозділів, взаємозв'язок бюджетів один з одним, конкретних відповідальних за підготовку бюджетів;
- часові періоди та строки підготовки бюджетів підрозділів (створення часового ланцюга під час підготовки бюджетів підрозділів запобігає затримки при підготовці бюджету одного підрозділу через відсутність бюджету іншого);
- перелік видів доходу та витратних статей для кожного підрозділу; видів діяльності для кожної бізнес-одиноць, відділу та підприємства загалом;
- План рахунків фінансового обліку з розшифровками до субрахунків для відображення фактичних результатів діяльності з метою аналізу виконання бюджетів;
- розшифровка доходів і витрат, методика визначення результату діяльності в рамках управлінського обліку (EBITDA).

**Отже, Регламент бюджету є комплексним документом, що містить ключову інформацію про весь процес бюджетування.**

#### **ОСНОВНИЙ БЮДЖЕТНИЙ ФАКТОР, ЗОВНІШНІ Й ВНУТРІШНІ ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ПОКАЗНИКИ БЮДЖЕТУ, ТА БЮДЖЕТНИЙ ПЕРІОД**

Основним бюджетним фактором на підприємстві прийнятий обсяг виробництва, а точніше обсяг ремонтних робіт. Крім ремонту суден сторонніх організацій, на підприємстві складають план і відповідний кошторис на ремонт кожного власного судна компанії та об'єктів основних засобів. Технічними характеристиками судна та об'єкта основних засобів обумовлено проведення поточного ремонту через кожні три роки, середньострокового – п'ять років.

Бюджет підприємства складається на наступний рік. Орієнтиром для планових показників слугують фактично досягнуті показники поточного року плюс зростання в межах п'яти відсотків. Основними факторами зовнішнього середовища, що впливають на встановлення бюджетних показників на наступний

рік для підприємства, що досліджується, є курс долара, ціни на енергоресурси, рівень мінімальної заробітної плати на перше січня та її зростання протягом року, заплановане Законом України про Бюджет наступного року.

При підготовці бюджету на рік обов'язково враховують яскраво виражену сезонну складову, тому об'ємні показники встановлюються на кожний місяць, місяці об'єднують в квартали, квартали - у півріччя з одночасною організацією бюджетного контролю за їх виконанням за даними фінансового обліку.

Отже, основний бюджетний фактор є основою для декомпозиції бюджетів підрозділів підприємства. Розподіл факторів, що впливають на визначення показників річного бюджету, на зовнішні й внутрішні, зумовлює поділ витрат на неконтрольовані підприємством та контрольовані. Бюджетний період встановлюється для систематичного моніторингу виконання прийнятого бюджету та своєчасного усунення негативних відхилень на оперативному рівні.

**АРХІТЕКТУРА БЮДЖЕТІВ**

Від вибору основного бюджетного фактора залежить побудова взаємопов'язаних між собою бюджетів. Базисом архітектури бюджетів слугує бюджет об'ємних показників, тобто встановлюються прогно-

зні обсяги ремонтних робіт на рік, в т.ч. суден власної компанії та сторонніх організацій. Ремонт власних суден проводиться відповідно затвердженого графіка, ремонт суден сторонніх організацій – підписаним договорам. Укладанням договорів займається працівники відділу збуту (2-3 особи). Незважаючи на те, що існують інші заводи, що пропонують аналогічні послуги, контрагенти Херсонського судноремонтного заводу обслуговуються багато років, тобто можна стверджувати, що підприємство утримує свою частку регіонального ринку. Проте, існуюча монополія не забезпечує зростання обсягів через обмеженість самого ринку послуг з ремонту суден та встановлення в країні ринкової ціни на види ремонтних робіт. Тому підприємству доводиться шукати напрями диверсифікації діяльності.

Виходячи з майбутніх обсягів та ринкової ціни, розраховується доходна частина бюджету для основної, непрофільної (оренда, інше) та іншої діяльності (перевезення, переробка вантажів, інше). Відповідно встановленим об'ємним показникам складають кошториси витрат: загальний та деталізований, що оформлюється двома документами бюджетом та розшифровкою до нього (рис. 2). В результаті формується загальний річний бюджет підприємства (табл. 1). Через громіздкість форми документ наведений фрагментарно й мовою оригіналу.

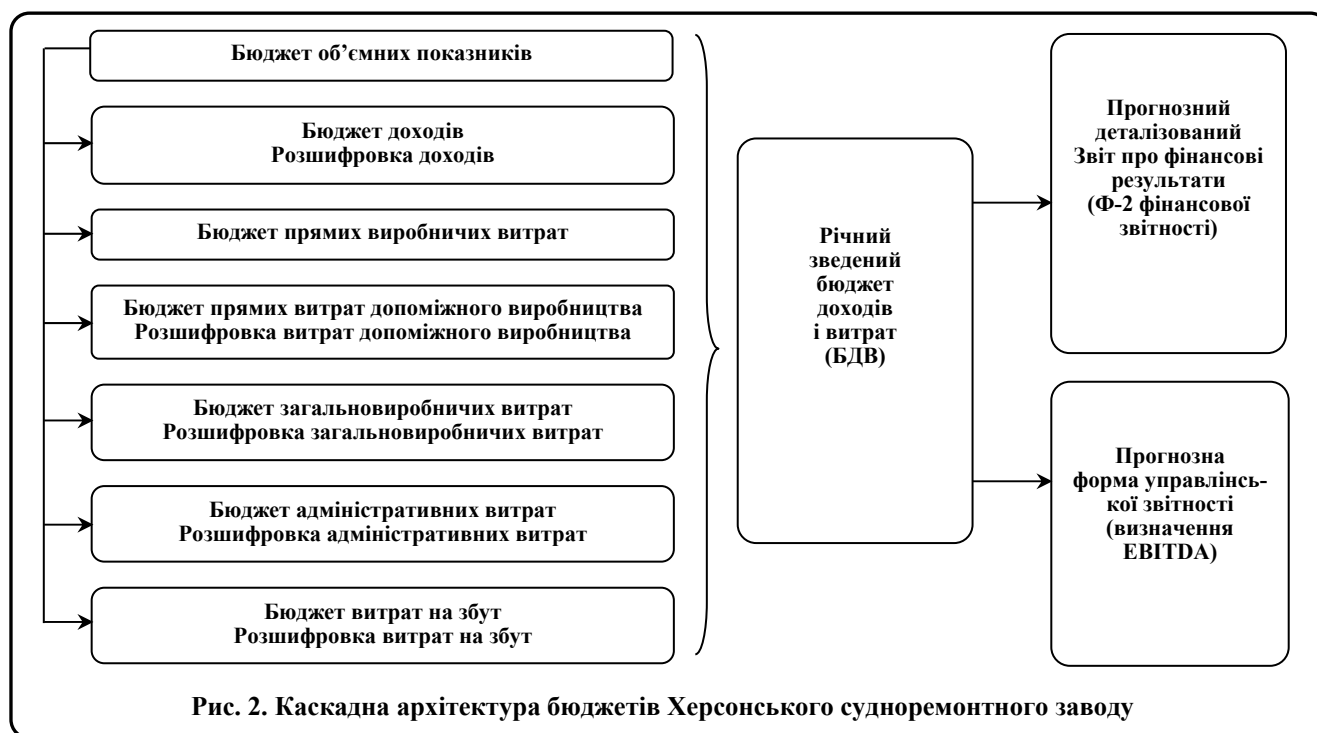


Рис. 2. Каскадна архітектура бюджетів Херсонського судноремонтного заводу

**БЮДЖЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ**

Бюджетный период \_\_\_\_\_ год \_\_\_\_\_  
 Статус документа \_\_\_\_\_ план \_\_\_\_\_

БЕ бизнес единица Виды деятельности = Бизнеса  
 ВД вид деятельности Бизнеса=Всего  
 ВО внутренний оборот ВО

Единица измерения, тыс. грн., без НДС

№ стр-ки	Статья	Всего	в т.ч ВО	БЕ за-воды	Ре-монт судов теку-щих	Ремонт судов сред-ний	Ремонт судов сторон-них ор-ганизаций	Про-чая	в т.ч ВО по БЕ	БЕ не-про-филь-ные акти-вы	в т.ч ВО по БЕ
1	Доходы от реализации (Основная деятельность)	1 732,1	1 409,8	1 732,1	166,6	1 231,7	311,8	22,1	1 409,8		
11	Промышленная деятель-ность	1 732,1	1 409,8	1 732,1	166,6	1 231,7	311,8	22,1	1 409,8		
14	Непрофильные активы										
23	Расходы Основная дея-тельность/Себестоимость реализованной продукции	1 657,0		1 657,0	166,6	1 231,7	199,2	59,6			
24	Переменные расходы	558,8		558,8	8,9	311,7	238,3				
25	Материальные затраты	361,1		361,1	1,0	218,2	141,9				
33	Возвратные отходы (вычи-таются)	-2		-2		-2,3					
34	Заработная плата	140,6		140,6	5,6	67,9	67,1				
38	Начисления на з/пл	58,1		58,1	2,4	27,7	28,1				
39	Топливо	1,3		1,3		0,1	1,2				
44	Постоянные расходы	447,7		447,7	95,7	497,6	-205,3	59,6			
45	Энергоносители	146,9		146,9	0,5	57,5	87,2	1,8			
51	Материальные затраты										
64	Заработная плата	15,0		15,0	0,4	7,2	7,5				
72	Начисления на з/пл										
73	Амортизационные отчис-ления										
77	Услуги вспомогательного производства	198,8		198,8	0,4	93,8	42,5	62,0			
86	Общепроизводственные расходы	650,5		650,5	62,0	422,4	166,1				
87	Валовая прибыль / основ-ная деятельность	75,1	1 409,8	75,1	0,0		112,6	-37,5	1 409,8		
88	Административные расхо-ды	223,9		223,9			223,9				
89	Расходы сбыта	23,6		23,6			23,6				
90	Прочие операционные до-ходы	734,8	34,9	734,8				734,8	34,9		
107	Прочие операционные рас-ходы	640,6		640,6				640,6			
108	Социальные выплаты	25,8		25,8				25,8			
113	Прочие расходы операци-онной деятельности	614,8		614,8				614,8			

№ строки	Статья	Всего	в т.ч ВО	БЕ за- воды	Ре- монт судов теку- щих	Ремонт судов сред- ний	Ремонт судов сторон- них ор- ганиза- ций	Прочая	в т.ч ВО по БЕ	БЕ не- про- филь- ные акти- вы	в т.ч ВО по БЕ
130	Затраты по отстою судов										
137	Результат от операционной деятельности	-78,2	1 444,7	-78,2	0,0		-134,9	56,7	1 444,7		
138	Финансовые доходы обороты 95	0,9		0,9				0,9			
144	Финансовые расходы										
149	Результат от финансовой деятельности	0,9		0,9				0,9			
150	Доход от участия в капитале 72										
154	Прочие доходы 74										
158	Потери от участия в капитале 96										
162	Инвестиционные расходы 97										
167	Результат от инвестиционной деятельности										
168	Финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения	-77,3	1 444,7	-77,3	0,0		-134,9	57,6	1 444,7		
169	Налог на прибыль										
170	Чистая прибыль/убыток	-77,3	1 444,7	-77,3	0,0		-134,9	57,6	1 444,7		
171	в т.ч. амортизационные отчисления	47,5									

**Отже, поетапна побудова річного бюджету доходів і витрат підприємства дозволяє забезпечити керівництво системною інформацією про планові показники діяльності підприємства, кожного підрозділу, бізнес-одиниці, виду діяльності тощо з метою організації бюджетного контролю за їх виконанням.**

#### **ОБЛІКОВА СИСТЕМА ТА ЗВІТНІСТЬ**

Відповідно ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [12].

Діюча на підприємстві облікова система ґрунтується на методології бухгалтерського обліку, забезпечує управління фактичними даними про діяльність підприємства для проведення аналізу виконання бюджету доходів і витрат.

Як зазначалося раніше, Регламентом бюджету ви-

значався склад доходів та витрат й рахунки для їх обліку, при цьому враховувалися вимоги П(С)БО 16 «Витрати» [13], П(С)БО 15 «Доходи» [14], структура Плану рахунків бухгалтерського обліку [15], Інструкція № 291 щодо його використання [16], облікова політика підприємства (табл. 2), тому розбіжностей у формуванні облікових даних з показниками бюджетів не виникає.

Аналітичний облік витрат виробництва ведеться за об'єктами калькулювання та елементами витрат, загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут – за елементами витрат. Необхідна деталізація забезпечується використанням системи субконто в програмі 1С Підприємство: Бухгалтерія для України.

Витрати допоміжного виробництва розподіляються між об'єктами калькулювання адресно, загальновиробничі – на базі сукупних прямих витрат. Для документування витрат на виробництво та розрахунку виробничої собівартості використовується Відомість (карточка) обліку витрат на виробництво в розрізі субрахунків рахунку 231 «Основне виробництво» та статтями калькуляції (табл. 3).

Таблиця 2

**ВИТЯГ З РОБОЧОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ ХЕРСОНСЬКОГО СУДНОРЕМОНТНОГО ЗАВОДУ**

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Субрахунки третього порядку	
код	назва	код	назва	код	назва
23	Виробництво	231	Основне виробництво	231/1	Поточний ремонт суден компанії
				231/2	Середньостроковий ремонт суден компанії
				231/3	Ремонт суден сторонніх організацій
		232	Допоміжне виробництво	232/1	Станція питної води
				232/2	Станція технологічної води
				232/3	Станція технологічної води (пожарна магістраль)
				232/4	Каналізація
				232/5	Компресорна
			Інше		
235	Ремонт власних основних засобів				
91	Загальновиробничі витрати	Підрозділи виробничого та технологічного департаментів			
92	Адміністративні витрати	За відділами			

Таблиця 3

**ВЕДОМОСТЬ (КАРТОЧКА) УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО (фрагмент – узагальнені показники)**

Судовладелец	<b>Всего</b>
Вид ремонта	<b>Ремонт судов</b>
План/факт	<b>факт</b>
Объект калькуляции	
Калькуляционная единица	<b>нормо-час</b>
Объем в калькуляционных единицах (свои/контрагенты)	

Наименование статей калькуляции	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц	Итого затрат с остатком незавершенного производства	Списано из производства	Остаток незавершенного производства на конец месяца
				себестоимость товарной продукции	
1	2	3	4 = 2+3	5 = 4 – 6	6
Прямые переменные затраты	450,2	340,8	791,0	623,7	167,3
Сырье и материалы, в том числе	208,8	247,7	456,5	409,3	47,2
металл	29,0	60,6	89,6	74,6	14,9
лакокрасочные	41,1	15,8	56,8	55,7	1,1
запчасти	85,8	124,4	210,2	202,7	7,5
электроды	4,4	1,2	5,6	3,8	1,8
сжиженный газ	4,2	1,7	5,9	4,0	1,9
метизы	3,2	0,2	3,3	2,9	0,4
прочие материалы	41,2	43,8	85,0	65,4	19,6
Возвратные отходы (вычитаются)	-2,9	-3,2	-6,1	-4,7	-1,4
Оплата труда основного производственного персонала	244,3	96,3	340,5	219,1	121,4
основная заработная плата*	136,1	59,6	195,7	125,1	70,6
дополнительная заработная плата	17,8	5,4	23,2	15,3	7,9
премия	16,4	1,6	18,0	13,0	4,9
отчисление на социальное страхование	74,0	29,7	103,7	65,7	38,0
Прямые постоянные затраты	471,2	310,9	782,1	386,0	396,1
Энергия на технологические цели	79,7	51,1	130,8	88,2	42,6
электроэнергия	79,7	51,1	130,8	88,2	42,6

Наименование статей калькуляции	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц	Итого затрат с остатком незавершенного производства	Списано из производства	Остаток незавершенного производства на конец месяца
				себестоимость товарной продукции	
1	2	3	4 = 2+3	5 = 4 - 6	6
Материалы					
Оплата труда основного производственного персонала	15,4	12,8	28,2	16,0	12,3
Амортизация					
Услуги вспомогательных производств	30,8	93,0	123,7	67,1	56,6
Работы, услуги производственного характера, относящиеся к прямым расходам	114,8	154,0	268,8	214,6	54,2
Прочие производственные затраты	230,6		230,6	0,2	230,4
Прямые затраты (Д-т 23)	921,4	651,7	1573,1	1009,7	563,3
Общепроизводственные расходы	424,0	357,5	781,5	424,0	357,5
<b>ИТОГО производственная себестоимость</b>	<b>1345,4</b>	<b>1009,2</b>	<b>2354,6</b>	<b>1433,8</b>	<b>920,8</b>

Доходи відображаються за видами діяльності підприємства (промислова; оренда; непрофільна діяльність; реалізація запасів, неліквідних ОЗ; фінансова), контрагентами та об'єктами доходів кожного бюджетного періоду.

Документи для узагальнення фактичних даних ідентичні бюджетам (розшифровкам до бюджетів), тільки змінюється статус документа, що значно полегшує аналіз виконання запланованих показників.

В результаті формуються зведені документи, в

т. ч. бюджет доходів і витрат (факт), деталізована форма фінансової звітності Ф-2 «Звіт про фінансові результати», складена відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [17], KFD – форма управлінської звітності (табл. 4). При чому в управлінському обліку також використовується дворівнева система рахунків (У1) та субрахунків (У2) з ідентифікацією кожної статті (розшифровка): ВР – виручка, v – змінні витрати, f – постійні витрати, итог – підсумкові показники.

Таблиця 4

**ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ ЗВЕДеної ФОРМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ (KFD)**

Расшифровка	У1	У2
итог	Выручка от реализации	
ВР_грузовой флот		Грузовой флот
ВР_Перевозка грузов флотом портов		Перевозка грузов флотом портов
ВР_переработка грузов		Переработка грузов
ВР_комплексное обслуживание флота		Комплексное обслуживание флота
ВР_реализация МСГ		Реализация МСГ
ВР_доход от аренды		Доход от аренды
ВР_промышленная деятельность		Промышленная деятельность
ВР_непрофильная деятельность		Непрофильная деятельность
ВР_прочие доходы		Прочие доходы
×	<b>Затраты на логистику</b>	
×	<b>Агентские услуги</b>	
итог	<b>Приведенная выручка, FCA</b>	
×		
итог	<b>Переменные затраты</b>	



Расшифровка	У1	У2
v_топливо	Топливо	
v_материальные затраты	Материальные затраты	
v_портовые сборы	Портовые сборы	
v_энергоносители	Энергоносители	
v_налоги	Налоги	
итог	<b>Маржинальный доход</b>	
×		
итог	<b>Маржинальный доход, %</b>	
×		
итог	<b>Постоянные затраты</b>	
f_материальные затраты	Материальные затраты	
f_энергоресурсы	Энергоресурсы	
f_страхование	Страхование	
итог	<b>Услуги сторонних организаций</b>	
f_командировочные		командировочные расходы
f_ремонты		ремонт
f_аренда		аренда
f_связь		расходы связи
f_прочие расходы		прочие
f_расходы на персонал	Расходы на персонал	
f_амортизация	Амортизация	
f_коррект балансовых остатков	Изменение остатков НЗП и готовой продукции	
f_операционные налоги	<b>Операционные налоги</b>	
итог	<b>Валовая прибыль</b>	
прочие доходы	<b>Прочие доходы</b>	
прочие расходы	<b>Прочие расходы</b>	
итог	<b>Прибыль до процентов и налогов</b>	
финансовые доходы	<b>Финансовые доходы</b>	
×		
итог	<b>Финансовые расходы</b>	
проценты по кредитам		Проценты по кредитам
прочие финансовые расходы		Прочие финансовые расходы
итог	<b>Прибыль до налогов</b>	
налог на прибыль	<b>Налог на прибыль</b>	
итог	<b>Чистая прибыль</b>	
итог	<b>Чистая прибыль, %</b>	
итог	<b>ЕБИТДА</b>	

Отже, можливості програми 1С Підприємство: Бухгалтерія для України дозволяють реалізувати бухгалтерський облік як інформаційну технологію у вигляді багатовимірної моделі даних для досягнення ряду результатів, а саме вбудований в конфігурацію модуль управлінського обліку забезпечує

створення єдиної інтегрованої системи обліку, що задовольняє «стандартні та нестандартні» запити користувачів; усуває розрив між формуванням планових показників і фактичних даних; узагальнює дані для складання регламентованих форм фінансової звітності з заданим рівнем деталізації.

**АНАЛІЗ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ**

Після закінчення бюджетного періоду проводиться аналіз виконання об'ємних показників та факторний аналіз змін. На рис. 3 наведений факторний аналіз доходних показників діяльності – ремонту суден, в т.ч. власних та сторонніх, за рахунків зміни об'єму діяльності та ціни за виконані

роботи. Аналогічно проводиться факторний аналіз витратних статей. В разі недоотримання доходів або перевитрати детально аналізуються обставини та фактори, що негативно вплинули на показники діяльності, складається обґрунтування, в якому пояснюються відхилення за кожною статтею з точністю до копійок.

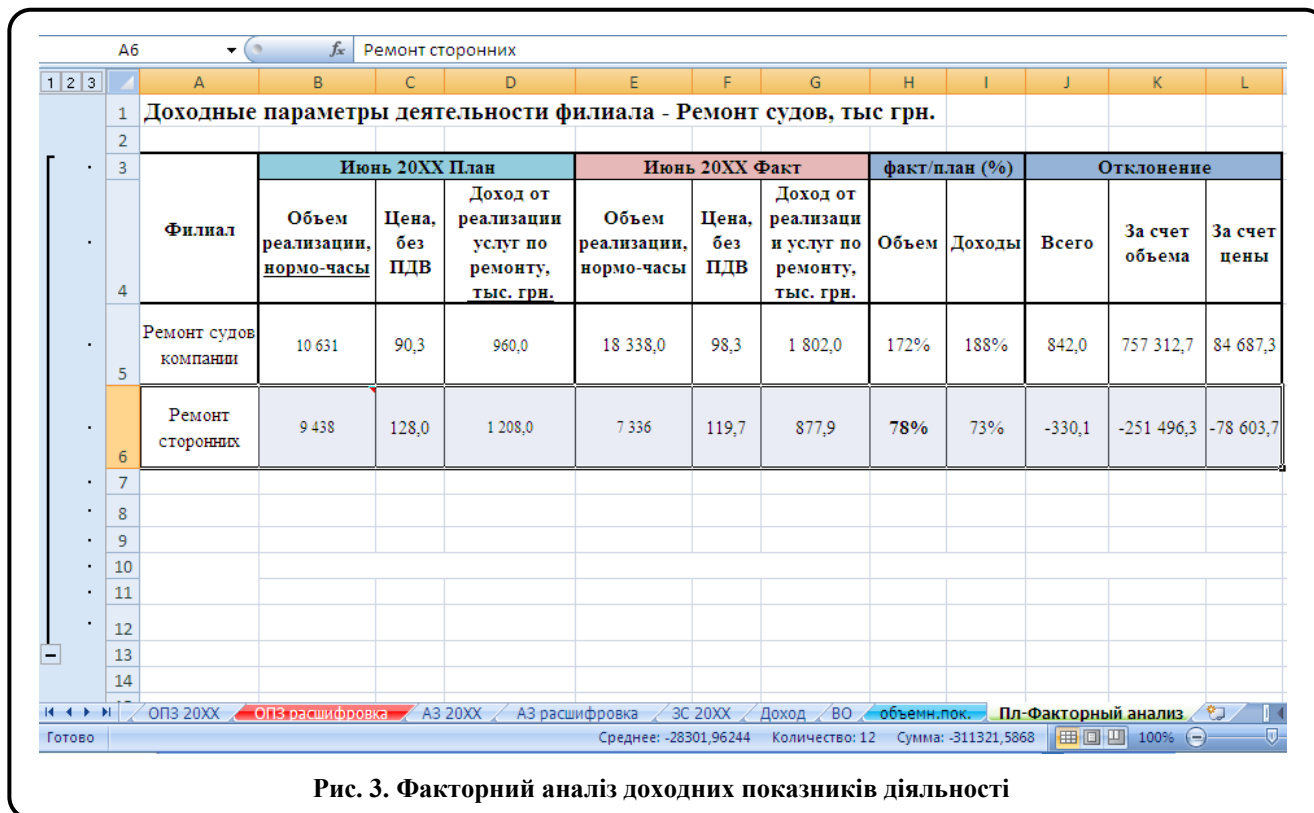


Рис. 3. Факторний аналіз доходних показників діяльності

Отже, аналіз виконання бюджету та впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на досягнуті результати діяльності дозволяє правильно визначати «вузькі» місця діяльності, розробляти стратегію ринкового зростання, а також розв'язувати ключові проблеми управління багатосегментним підприємством.

**ВИКОРИСТАННЯ ТАБЛИЦЬ PIVOT TABLE В MS EXCEL**

Підготовка річного бюджету – інтерактивний процес з постійним внесенням змін та доповнень. Вочевидь, що зміни в одному бюджеті неминуче спричиняють за собою зміни в інших, тому зручно використовувати зведені таблиці, найбільш зрозумілі для користувачів (не спеціалістів ІТ). Зведені таблиці

ці забезпечують появу нових аспектів використання фактичних даних, введення нових зв'язків між даними фінансового й управлінського обліку, що в свою чергу не приводить до реконструкції всієї моделі бухгалтерського обліку та бази облікових даних в цілому. В зведених таблицях виражені інструменти аналізу даних, які дозволяють отримувати інтелектуальну оцінку, тобто узагальнити, згрупувати, видалити зайві дані, підвищити достовірність за рахунок встановлення взаємозв'язків й точності розрахунків. Вдалий дизайн таблиць може в більшому ступені полегшати трудомісткий процес складання бюджету, порівняння планових показників і фактичних даних, аналізу діяльності підприємства.

Отже, Pivot table в MS Excel це технологічний базис обліково-аналітичної системи підприємства.

**ПОБУДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ХЕРСОНСЬКОГО СУДНОРЕМОНТНОГО ЗАВОДУ**

Облікова система займає центральне місце в обліково-аналітичній системі підприємства, оскільки генерує облікові дані в заданій управлінській матриці запитів для оцінки виконання поставлених завдань та встановлення орієнтиру на формулювання завдань на майбутнє.

Отже, обліково-аналітична система підприємства дозволяє пов'язувати стратегічні цілі й ключові показники підприємства з операційни-

ми планами окремих відділів і підрозділів, забезпечуючи загальну направленість й несуперечливість. Система забезпечує: багатовимірне зберігання інформації, підтримку плану рахунків фінансового й управлінського обліку, календар бюджетного планування, мультивалютність, формалізацію методики розрахунків показників, опис організаційної структури багатосегментного підприємства та запитів різних користувачів, інформацією для управління діяльністю підприємства.

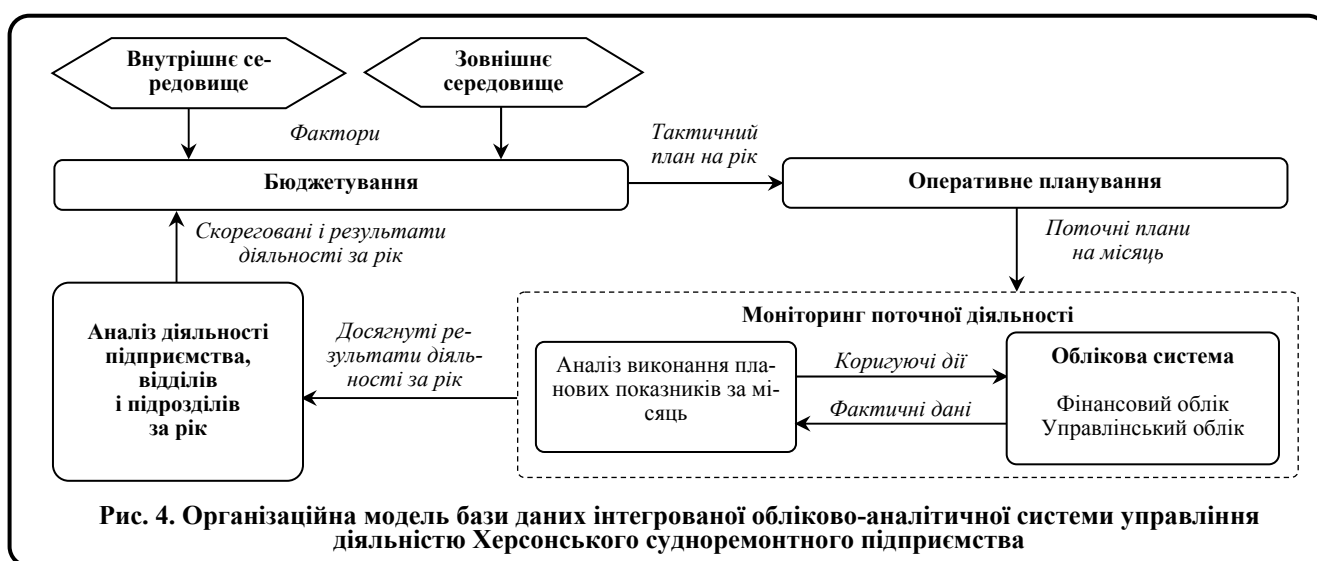


Рис. 4. Організаційна модель бази даних інтегрованої обліково-аналітичної системи управління діяльністю Херсонського судноремонтного підприємства

**ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Вивчення практичного досвіду діяльності Херсонського судноремонтного заводу дозволило автору узагальнити наступні результати дослідження:

1. Практична реалізація обліково-аналітичної системи підприємства демонструє налагоджене функціонування основних підсистем (бюджетування, облікова система, аналіз) та внутрішньоструктурних комунікацій, що зумовлює отримання синергійного ефекту від її використання для формування інформаційних потоків необхідних управлінню підприємством. Концепція організації та функціонування обліково-аналітичної системи підприємства ґрунтується на фундаментальній теорії стандартизації, розробленої Ф. Тейлором і Г. Емерсоном, яка лежить в основі методу «standard cost».

2. Бюджетне планування та контроль на підприємстві базується на науково-обґрунтованій системі обліку витрат «standard-costing system», що дозволяє забезпечувати ефективний технічний й експлуатаційний контроль витрат та оптимальне використання наявних ресурсів. Для покращення результатів діяльності підприємства рекомендовано включити до об'єктів бюджетного планування й контролю, крім вже апробованих доходів й витрат, рух грошових коштів й інвестиційні витрати.

3. Використання підприємством інтегрованої облікової системи зменшує рівень витрат коштів й часу для отримання даних фінансового й управлінського обліку із заданим рівнем деталізації та формування змістовних звітів для контролю й аналізу діяльності підприємства.

4. Аналіз побудови управлінського обліку на підприємстві, порядку складання звітності для управління та визначення показника ЕВІТДА свідчать про використання системи обліку за повними витратами (absorption-costing system), орієнтовану на запит власників (інвесторів) щодо ефективності вкладених коштів. Запропонований автором поділ витрат на контрольовані (внутрішнє середовище) і неконтрольовані (зовнішнє середовище) дозволить віднести «standard-costing system» до інструментів стратегічного управління витратами.

5. Процес бюджетування та контролю за його виконанням, обліку й аналізу досягнутих результатів на підприємстві реалізовано в зведених таблицях Pivot table в MS Excel, одного із найзручніших засобів, що використовує OLAP-технологію (оперативна аналітична обробка), основне призначення якої – обробка інформації для проведення аналізу та прийняття рішень. Перевагою Pivot table в MS Excel є формування запитів за допомогою гнучких нерегламентованих підходів без залучення спеціалістів ІТ та спеціальних високовартісних програмних продуктів, тобто зведені таблиці без додаткових вкладень забезпечують використання багатовимірних класифікацій, деталізації та узагальнення даних, виявлення трендів, закономірностей, складання прогнозів, проведення аналізу, отже представляють вагомий інструмент для функціонування обліково-аналітичної системи багатосегментного підприємства в режимі реального часу.

Не дивлячись на критику «standard-costing system» з боку науковців, практичний досвід свідчить про продовження його використання українськими підприємствами. Такі результати та тривалий досвід використання методу представляють предметну область для детального тематичного дослідження з метою узагальнення і відображення в теорії модернізаційних змін системи обліку за стандартними витратами та окреслення перспектив подальшого його використання у майбутньому.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Яценко В.Ф.** Теоретична концептуалізація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. / В.Ф. Яценко // Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія / [колектив авторів]: за заг. ред. проф. Вериги Ю.А., доц. Ночовної Ю.О. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – С. 216–221.

2. **Швец В.Є.** Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні: моногр. / Володимир Швец. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.

3. **Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.** Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве // Учет и статистика. – 2009. – №3. – С. 69–74.

4. **Хахонова Н.Н.** Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации. / Н.Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9-1 – С. 231–234.

5. **Швец В.Є.** Досвід обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств торгівлі за часів української народної республіки. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12723/1/49\\_255-264\\_Vis721menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12723/1/49_255-264_Vis721menegment.pdf)

6. **Пилипенко А.А.** Технологія формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємств./ А.А. Пилипенко, Д.Р. Пилипенко // Проблеми економік: наук. Журн. / Наук.-дослід. Центр індустріал. Проблем розвитку НАН України; голов. Ред. М. О. Кизим. – Х.: ІНЖЕК, №3, 2010. – С. 76–83. – ISSN 2222-0712

7. **Мних Є.В., Брадул О.М.** Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009\\_647/23.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/23.pdf)

8. **Барановська С.П.** Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12425/1/2\\_8-11\\_Vis\\_722\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12425/1/2_8-11_Vis_722_menegment.pdf)

9. **Голячук Н.** Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством [Текст] / Н. Голячук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2010. – Вип. 6. – Частина 3. – 412 с. – ISSN 1993-0259. – ISSN 2219-4649. – С. 408-410

10. *Петренко С.М.* Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: Монографія / Петренко С.М. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.

11. *Пушкар М.С.* Система обліку як генератор інформаційних ресурсів / Пушкар М.С. [відп. ред. В.Г. Лінник] // Фінанси, облік і аудит: [збірник наук. праць. спец. вип.]. – К.: КНЕУ, 2006. – № 1. – 412 с. – С. 355–363.

12. *Закон* України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ligazakon.ua>.

13. *П(С)БО 16* «Витрати», Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

14. *П(С)БО 15* «Доходи», Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

15. *План* рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції по його використанню затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

16. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instgbuh/instr291/>

17. *Національне* положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=366860&cat\\_id=285](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285)

В статье представлены концептуальная основа и организация учетно-аналитической системы, включающей функционирование бюджетного планирования и контроля, интегрированной учетной системы, которая направлена на выполнение задач финансового и управленческого учета. На примере Херсонского судоремонтного завода продемонстрировано практическая реализация учетно-аналитической системы многосегментного предприятия с использованием сводных таблиц Pivot table в MS Excel.

**Ключевые слова:** концепция, учетно-аналитическая система, бюджетирование, учет, контроль, анализ, управление.

The author in the article formed the conceptual approaches to build an analytical system software management entities information economy, the basic components and nature of budgeting, accounting, control and analytical information to meet the needs of modern management.

**Key words:** conception, accounting and analytical system, budgeting, accounting, control, analysis, management.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський  
облік і аудит**

**ПЕРЕДПЛАТА!**

Передплатний індекс  
у каталозі періодичних  
видань ДП «Преса»

**74053**