

Тобто в них не слід наводити ті дані, про які користувач може дізнатися з інших форм звітності. Натомість Примітки слід доповнити новими даними, які є критичними з огляду на певні національні економічні особливості. До таких даних слід віднести показники, які у світовій практиці зазвичай є складовими т.зв. соціальної звітності. Наприклад, враховуючи складну фіскальну ситуацію в країні, до Приміток слід було б додати показники нарахування та сплати підприємством податків та соціальних зборів. Доцільно також було б надавати окрему інформацію про сплату фінансових санкцій за недотримання вимог фіскального законодавства.

Підсумовуючи, варто наголосити на необхідності реформування регуляторних та інституційних засад належного корпоративного управління, заходів дисциплінарного характеру щодо організації ведення обліку та складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, що дозволить підвищити інформаційну прозорість їх діяльності та створить умови для залучення інвестиційних ресурсів.

*Любов Нападовська, д.е.н., професор
Київський національний торговельно-економічний університет
м.Київ, Україна*

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

В період подальшого реформування та удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, його стандартизації, поширення МСФЗ, уніфікації вимог, становлення та розвитку ринкових відносин, глобалізації міжнародної економіки особливо важливо при дотриманні загальноприйнятих стандартів не втратити увагу до внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства. Для цього необхідна адекватна інформаційна система з її специфічними інструментами для відображення усіх характерних процесів, які відбуваються на кожному окремо взятому підприємстві, оскільки не існує стандартного набору функцій та об'єктів управління, а для кожного підприємства характерні власні цілі, завдання й специфіка бізнесу. Незважаючи на велику кількість публікацій в галузі управлінського обліку, продовжуються запеклі дискусії відносно його методів.

Ось чому виникла нагальна потреба в подальших дослідженнях методології управлінського обліку. У зв'язку з цим були сформульовані такі завдання: дослідити значення ТОС (теорії обмеження систем) в управлінському обліку; розробити інформаційні моделі щодо формування інформації та прийняття управлінських рішень в умовах обмежуючих чинників.

Систему управлінського обліку важливо, перш за все, осмислити, зрозуміти та оцінити її величезну роль для ефективного розвитку в умовах

невизначеності і конкуренції на внутрішніх та зовнішніх ринках для кожного підприємства. Організація управлінського обліку повинна базуватись на пізнанні можливостей розвитку його функціональної корисності для системи управління, оскільки його існування можливо лише завдяки тому, що системі управління потрібна його функція. Але щоб зрозуміти цю функцію, а тим більше оцінити потребу і можливості його (управлінського обліку) розвитку, необхідно усвідомити його елементом управління. Оскільки функція –це не просто дія, це –невід’ємна частина управління.

Згідно з Законом України ”Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Для управлінського обліку притаманні методи, які принципово відрізняються від методів традиційного бухгалтерського обліку, призначених для вимірювання, групування та відображення фінансового-господарських операцій, які вже відбулись.

Відомо, що покращення фінансового результату підприємства можна досягти або скорочуючи затрати, або збільшуючи доходи. Проте збільшення доходів не залежить від самого підприємства, а сфера формування затрат знаходиться під його безпосереднім впливом. Існують різноманітні підходи до скорочення затрат. Одним із важливих інструментів системи управлінського обліку деякі автори вважають ТОС (теорія обмеження систем). ТОС вперше з’явилась в книзі доктора Eliyahu Goldratt «The Goal» («Мета»)[2]. На думку деяких авторів компаніям, які впровадили цю систему, вдається в середньому скоротити рівень запасів (до 50%), а втрачені продажі (до „0”), які складають в середньому від 15 до 50 %, а також скоротити терміни виробництва продукції та рівень незавершеного виробництва. Окремі автори вважають ТОС- інструментом управління і альтернативою традиційному обліку затрат [3].

ТОС широко використовується для прийняття управлінських рішень в умовах обмеження. В практичній діяльності обмежуючими чинниками є потужність обладнання (час роботи обладнання), виробнича площа, кількість кваліфікованих робітників, попит на продукцію. За цих умов перед менеджерами стоїть завдання максимізувати маржинальний прибуток на одиницю обмежуючого чинника.

Для прийняття управлінських рішень щодо максимізації прибутку в умовах наявності обмежуючого чинника наведемо додаткову інформацію: підприємство випускає три види продукції: №1, №2 та №3. Основні характеристики за видами продукції наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основні характеристики	Види продукції		
	Продукція №1	Продукція №2	Продукція №3
1.Ціна одиниці продукції, грн.	75,33	89,54	113,96
2.Змінні затрати, грн.	52,57	52,57	79,59
3.Маржинальний дохід, грн.	22,76	36,97	34,37
4.Коефіцієнт маржинальних надходжень, % (п.3: п.1)х100%	30,21	41,3	30,2

Якщо оцінювати продукцію за коефіцієнтом маржинальних надходжень, то порядок (рейтинг) різних видів продукції відповідатиме наведеному в таблиці 2.

Таблиця 2

Оцінка продукції за коефіцієнтом маржинальних надходжень

Види продукції	Рейтинг видів продукції
№1	2
№2	1
№3	3

Для досліджуваного підприємства обмежуючим чинником є фонд роботи обладнання (10 000 маш.-год.) за місяць, тому для максимізації прибутку необхідно проаналізувати попит на кожний вид продукції та величину маржинального прибутку на одиницю обмежуючого чинника (табл. 3).

Таблиця 3

Характеристика маржинального доходу з урахуванням обмежень

Основні характеристики	Основні види продукції		
	Продукція №1	Продукція №2	Продукція №3
1.Маржинальний дохід грн./т	22,76	36,97	34,37
2. Кількість машино-годин/т	1,5	2	4
3.Маржинальний дохід, грн/маш.-год (1:2)	15,17	18,46	8,59

Якщо оцінити види продукції з урахуванням обмежуючого чинника, тобто маржинального доходу на 1 машино-годину, то рейтинг для трьох видів продукції буде такий (табл. 4):

Таблиця 4

Оцінка продукції за коефіцієнтом маржинальних надходжень з урахуванням обмежуючого чинника

Види продукції	Рейтинг видів продукції
№1	2
№2	1
№3	3

Нехай попит на вказані види продукції складає: №1- 2500 т; №2 –2200 т; №3- 4300 т.

Тоді розрахунок маржинального доходу необхідно здійснювати не лише з урахуванням попиту на кожний вид продукції, але й обмежуючого чинника (роботи обладнання в 10 000 машино-годин). Результати розрахунків наведемо в таблиці 5.

Таблиця 5

Обчислення максимального доходу з урахуванням обмежень

Види продукції	Основні характеристики					
	Попит шт.	Випуск т	Маржинальний дохід на одиницю продукції, грн./т	Маржинальний дохід на одиницю продукції, грн./машино-години	Загальна сума маржинального доходу, грн.	Машино-години
1	2	3	4	5	6 (3 x4)	7 (6:5)
№1	2 500	2 500	22,76	15,17	6 900	3751
№2	2 200	2 200	36,97	18,46	1 334	4 406
№3	4 300	461	34,37	8,59	5 831	1 843
Усього:					54 065	10000
Постійні затрати					30565	
Максимальний дохід					23 500	

Отже, максимальний прибуток складатиме 23 500 грн. з урахуванням більш повного забезпечення попиту на зазначений вид продукції та з урахуванням наявності обмежуючого чинника. Вибір будь-яких інших варіантів призведе до погіршення фінансового результату.

Отже, проведені дослідження дозволяють сформулювати висновок, що розширення інструментарію (ТОС) в системі управлінського обліку дозволяє суттєво розширити інформаційні можливості та досягненню цілей підприємства. На основі використання ТОС практики покращують

свої організації, акцентуючи увагу лише на деяких проблемах, які обмежують рентабельність.

Література:

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.
2. Goldratt, Eliyahu M. and Cox, Jeff, The Goal: Excellence In Manufacturing, North River Press, Inc. 1984.
3. Корбет, Томас. Управленческий учет по ТОС/Томас Корбет:Пер. с англ.-М.:ТОС Центр, 2006-240 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник.- К.-КНЕУ.-2010.- 648 с.

Дмитрий Панков, д.е.н., профессор

Юлия Кухто, аспирант

Белорусский государственный экономический университет

г. Минск, Республика Беларусь

ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ КАК ОСНОВНОЙ ФИНАНСОВЫЙ ПОКАЗАТЕЛЬ БИЗНЕСА И ОБЪЕКТ АНАЛИЗА

Любая организация существует внутри разнородных групп экономических интересов, связанных с различными субъектами (рисунок 1). Дисгармония этих интересов приводит к тому, что понятия «эффект», «эффективность», «результативность», «максимизация финансового результата» и т.п. становятся в целом абстрактными категориями, так как отражают, как правило, удовлетворение интересов ограниченного круга субъектов. То есть когда мы говорим об эффекте, финансовом результате, эффективности и т.д., должен вставать объективный вопрос: «Эффект, (результат) для кого?»

Отношения между организацией и её учредителями (собственниками) возникают по поводу размещения последними своего капитала в хозяйственный оборот организации (стрелка 1) с целью получения доходов по результатам её деятельности (стрелка 2).

Отношения между организацией и поставщиками подразумевают закупку товарно-материальных ценностей (стрелка 3) и расчёт за них (стрелка 4).