

Шифр: управлінський облік

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ: ДОСВІД МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ ТА ВІТЧИЗНЯНА
ПРАКТИКА**

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-концептуальні основи управлінського обліку в зарубіжних країнах.....	6
1.1. Визначення сутності та місця управлінського обліку в системі інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту: досвід зарубіжних країн	6
1.2. Характеристика методів обліку витрат у вітчизняній обліковій науці та їх порівняння із зарубіжними системами управлінського обліку затрат.....	10
Висновки до розділу 1	11
РОЗДІЛ 2. Порівняльний аналіз організаційно-методичних підходів управлінського обліку в зарубіжних країнах та в Україні	12
2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Термал-Стар»	12
2.2. Досвід організації та ведення управлінського обліку німецькомовних країн та можливості його застосування в Україні.....	15
2.3. Актуальний стан організації та ведення управлінського обліку на ТОВ «Термал-Стар».....	17
Висновки до розділу 2	19
РОЗДІЛ 3. Шляхи удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення оперативного та стратегічного менеджменту на основі застосування сучасних організаційно-методичних підходів до управлінського обліку німецької облікової школи.....	20
3.1. Підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління прибутком на основі інструментів оперативного контролінгу.....	20
3.2. Підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління на основі інструментів стратегічного контролінгу.....	25
Висновки до розділу 3	27
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	29
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	31
ДОДАТКИ	35

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток ринкових відносин підвищує відповідальність і самостійність підприємств усіх форм власності при прийнятті управлінських рішень щодо забезпечення ефективності їх господарської діяльності. Ефективна діяльність менеджменту в сучасних умовах неможлива без наявності відповідної системи обліково-аналітичного забезпечення управління, яка в своїй побудові повинна виходити, насамперед, із інформаційних потреб менеджменту. Виконання такої функції в рамках облікової системи підприємства покладається на підсистему управлінського обліку, яка, на відміну від традиційної, законодавчо регламентованої, уніфікованої підсистеми фінансового обліку, є факультативним інформаційним інструментом, що дозволяє отримувати необхідну інформацію на всіх фазах управлінського циклу. Важливим в цьому контексті для вітчизняної науки і практики є досвід зарубіжних країн в організації системи управлінського обліку на підприємствах, що і обумовлює актуальність досліджуваної проблеми.

В економічній науці на сьогоднішній день питання підвищення ефективності управління на основі управлінського обліку є достатньо дослідженим. В значній мірі зарубіжний досвід в організації системи управлінського обліку був запозичений у вітчизняну науку і практику із англосаксонського наукового простору. Проте не в повній мірі дослідженим залишається проблема організації та застосування управлінського обліку з врахуванням теоретико-практичних напрацювань країн континентальної Європи, насамперед – німецькомовного наукового простору, для якого характерним є високий рівень теоретичного обґрунтування концепції управлінського обліку (контролінгу).

У розробку питань теорії та методології управлінського обліку вагомий внесок зробили вітчизняні вчені: Бутинець Ф. Ф. [1], Нападовська Л.В. [5], Голов С.Ф. [2] та ін.

Серед зарубіжних вчених можна виокремити таких як Х.-У. Кюппер [24], В. Кільгер [21], П. Рібель [28], Т. Райхманн [27] та ін. Зокрема, фундаментальні дослідження щодо організації системи управлінського обліку у формі «стандартного директ-костингу» в своїх наукових працях висвітлює німецький вчений В. Кільгер. Але не зважаючи на це, додаткових досліджень потребують проблеми, пов'язані із практичним застосуванням системи управлінського обліку з врахуванням галузевої специфіки, зокрема – специфіки досліджуваного в даній роботі типу підприємств сфери готельно-ресторанного бізнесу.

Метою роботи є дослідження організаційно-методичних положень та розробка науково обґрунтованих практичних рекомендацій з удосконалення системи управлінського обліку на основі адаптації іноземного теоретико-практичного досвіду.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені наступні **завдання**:

- розкрити сутність поняття управлінський облік, базуючись на аналізі зарубіжної та вітчизняної літератури;
- розкрити сутність поняття витрат, доходів та результатів підприємства як основних об'єктів управлінського обліку, провести систематизацію різних видів витрат, доходів та результатів;
- розробити рекомендації щодо удосконалення організації та методів управлінського обліку ТОВ «Термал-Стар» в умовах конкурентного ринкового середовища.

Об'єктом дослідження є процес управлінського обліку ТОВ «Термал-Стар», який включає поточний та проблемний управлінський облік.

Предметом дослідження є організаційно-методичні підходи щодо управлінського обліку підприємства, які базуються на застосуванні зарубіжного досвіду.

Методи дослідження. Дослідження ґрунтується на застосуванні загальнонаукових та часткових методів. В роботі використано такі загальнонаукові методи як аналіз та синтез, абстракція та конкретизація, індукція

та дедукція. При обробці інформації щодо об'єкту дослідження використовувалися такі методи обробки даних: агрегування та групування, порівняння, співставлення та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні та уточненні теоретичних положень, а також у розробці практично орієнтованих рекомендацій, спрямованих на удосконалення організації та методів управлінського обліку підприємства з врахуванням теоретико-практичного досвіду зарубіжних країн, які базуються на впровадженні в практику діяльності підприємства системи управлінського обліку, організованої за принципами директ-костингу.

Практичне значення результатів дослідження полягає в розробці обґрунтованих методичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики управлінського обліку ТОВ «Термал-Стар» на основі застосування зарубіжного досвіду, що дозволить підвищити ефективність управління витратами, доходами та прибутком підприємства.

Проведене дослідження пройшло **апробацію** у формі написання наукової статті на тему: «Підвищення ефективності інформаційно-аналітичного забезпечення управління готельним бізнесом на основі концепції «директ-костингу» (Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування, консалтингу в Україні: збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування» // Випуск 12 (2022). – Ужгород, 2022.- 162 с.).

Інформаційною основою дослідження проблеми стали наукові роботи вітчизняних та зарубіжних вчених за обраною темою, законодавчі акти, нормативні документи, інструктивні матеріали, що регламентують порядок організації та методи управлінського обліку на підприємстві.

Структура наукової роботи. Робота складається із вступу, висновків та трьох розділів, списку використаної літератури, що містить 38 найменувань, та 7 додатків. Обсяг основного тексту – 30 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

1.1. Визначення сутності та місця управлінського обліку в системі інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту: досвід зарубіжних країн

В умовах конкурентного ринкового середовища, для якого характерними є високий рівень динаміки та невизначеності, прибутковість підприємства як в короткостроковій, так і довгостроковій перспективі залежить, насамперед, від ефективності роботи менеджменту на всіх ієрархічних рівнях управління.

Необхідна для прийняття управлінських рішень інформація надходить в систему управління із зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. При цьому, інформація із зовнішнього середовища стосується, насамперед, ринків продукції, ринків ресурсів (сировини, технологій, капіталу, праці) та макроекономічних умов діяльності підприємства (правових, екологічних, політичних, технологічних, демографічних та ін.), а обліково-аналітична інформація із внутрішнього середовища стосується, насамперед, різноманітних аспектів економічних процесів, які відбуваються на підприємстві.

На сьогоднішній день як в зарубіжній [24, 21, 28, 27], так і у вітчизняній фаховій літературі сформувався консенсус в питанні поділу облікової системи на такі складові елементи як фінансовий облік та управлінський облік [1, 2, 5, 8]. В якості критеріїв такого поділу виступає «тип користувачів інформації»: фінансовий облік передбачає відображення економічних процесів підприємства з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів, а управлінський облік – внутрішніх користувачів.

Традиційно фінансовий облік представляє собою інформаційну систему, яка у вартісному вимірі відображає наслідки минулих економічних процесів та явищ на підприємстві [2, 8]. Таким чином, весь інформаційний процес у фінансовому обліку (від первинної реєстрації до формування фінансової звітності) має ретроспективний характер. Окрім того, правила відображення інформації у

фінансовому обліку та звітності чітко регулюються законодавством з метою формування об'єктивної, достовірної та неупередженої інформації для зовнішніх користувачів, яка б забезпечила захист економічних інтересів останніх. Натомість, для системи управлінського обліку головним імперативом є інформаційні потреби менеджменту, а у виборі методичних підходів до обробки (групування) інформації система управлінського обліку керується, насамперед, принципом «релевантності інформації».

Управлінські рішення завжди стосуються майбутніх подій, тому релевантна інформація за своєю суттю має прогностичний характер [24, 21]. Відповідно система управлінського обліку поряд із ретроспективно орієнтованими процедурами обробки інформації повинна включати також і методи, які використовуються на стадії формування економічних планів підприємства та прийняття управлінських рішень (планові та прогностичні розрахунки).

Багато вітчизняних науковців та вчених пострадянського простору тлумачить запозичений з іноземної фахової літератури термін «управлінський облік» через призму традиційних для нашої науки методів обліку витрат та калькулювання собівартості, що, на наш погляд, і призводить до розбіжностей в визначеннях сутності цього поняття. Тому в даній роботі, базуючись на зарубіжному досвіді, здійснюється спроба теоретико-концептуального обґрунтування системи управлінського обліку.

В своїй монографії відомий німецький вчений в галузі обліку та контролінгу Г.-У. Кюппер (H.-U. Küpper) наводить відповідну класифікацію облікової системи для німецькомовних країн (додаток А, Рис. А.1) [31].

На рисунку А.1 (додаток А) відсутнє поняття контролінгу (Controlling). Це і не дивно, оскільки деякі німецькомовні автори тлумачать контролінг як координаційну підсистему в системі управління і облік в цьому випадку виступає тільки як об'єкт та інструмент координації [13, 24]. Інші науковці, наприклад такі як Г. Ріхтер (H. Richter), пропонують реінтегрувати контролінг в систему управлінського обліку, даючи наступне визначення обліковій системі

підприємства: «...облік – це система цілеспрямованої підтримки управлінських функцій на основі виявлення, обробки та орієнтованого на ієрархічні рівні управління аналізу (оцінки) якісної та кількісної інформації щодо теперішніх та майбутніх економічних явищ і процесів в межах підприємства, а також теперішніх та майбутніх економічних зв'язків підприємства із зовнішнім середовищем» [29].

Рамки даної роботи не дозволяють нам висвітлити більш детально завдання та структуру вище наведених підсистем, тому сконцентруємо основну на релевантній для цілей даної роботи підсистемі обліку затрат та результатів (Kosten- und Leistungsrechnung).

Система обліку затрат та результатів в німецькомовних країнах з точки зору цільового спрямування проходила наступні етапи еволюційного розвитку [8, 9, 21, 31, 32]:

1. Генерування історичної (ретроспективної) інформації для визначення собівартості та ціни продукції (Informationsversorgung der Preiskalkulation).
2. Генерування планової (нормативної) та фактичної інформації для цілей контролю економності (ощадливості) діяльності підприємства та контролю фінансових результатів (Informationsversorgung der Wirtschaftlichkeits- und Gewinnkontrolle).
3. Генерування прогностичної інформації для прийняття управлінських рішень (informationelle Entscheidungsunterstützung).

Відповідно до еволюції цілей змінювались також і функції (завдання) системи обліку затрат та результатів [8, 9, 21]:

1. На першому етапі для облікової системи характерною була тільки функція обліку (розрахунків) фактичних затрат (результатів) та калькулювання (Kostenabrechnung und Kalkulation). В умовах низької мінливості зовнішнього середовища інформація про історичну собівартість була достатньою (репрезентативною) для формування ефективних цін на власну продукцію.

2. На другому етапі розвитку додатково до облікової функції додалися також функції планування (Kostenplanung), контролю (Kostenkontrolle), аналізу затрат та результатів (Kostenanalyse). Основною причиною розвитку в рамках системи обліку затрат та результатів функції планування стала необхідність формування ефективного масштабу (еталону) порівняння для понесених підприємством фактичних затрат (результатів), так як порівняння типу факт/факт в умовах зростаючої динаміки зовнішнього середовища не дозволяло здійснювати ефективний контроль затрат (доходів) [8, 9].

3. На третьому етапі система обліку затрат та результатів додатково почала виконувати і функцію інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень (entscheidungsorientierte Kostenrechnung, Entscheidungsrechnung) [8, 9].

За Кюппером структура системи обліку затрат та результатів в німецькому обліку має наступний вигляд (рис. 1.1):

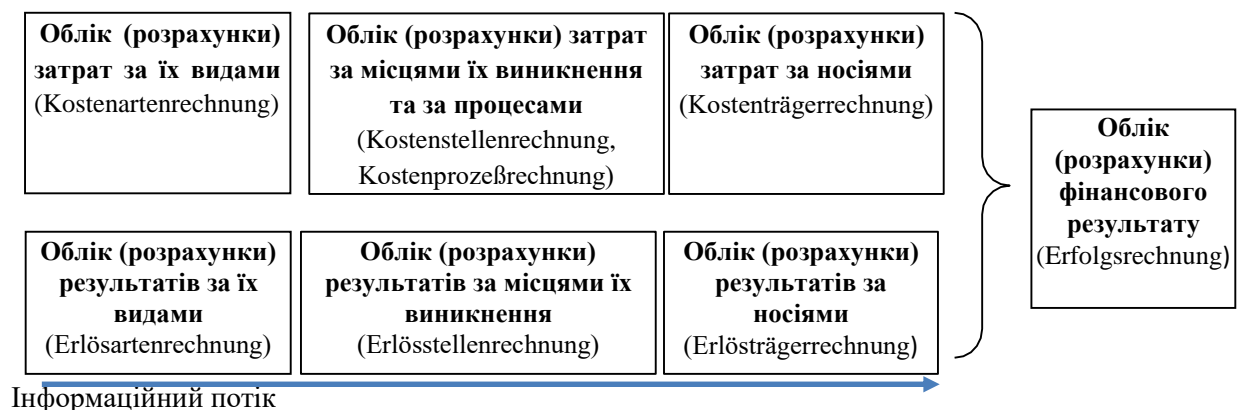


Рис. 1.1. Структура системи обліку затрат та результатів за Х.-У. Кюппером [31]

При цьому структурування облікової системи (виділення елементів системи та взаємозв'язків між ними) проходить на основі процесного принципу. Незалежно від фази управлінського циклу (прогнозування, планування або облік затрат) інформаційний потік (процеси віднесення та розподілу затрат до об'єктів калькулювання) проходить три вище наведені етапи.

1.2 Характеристика методів обліку витрат у вітчизняній обліковій науці та їх порівняння із зарубіжними системами управлінського обліку затрат

З перекладом іноземної літератури у обліковій науці все частіше почали використовуватись нові для вітчизняного обліку терміни «калькуляційна система» та «система обліку затрат» (англ. Costing System, Cost Accounting System, нім. Kostenrechnungssystem) [1, 2, 5, 6, 8]. При цьому більшість вітчизняних авторів не розкривають зміст структури та складових елементів вище згаданих систем, обмежуючись заміною традиційних термінів на більш «модні» нові поняття.

Професор Бутинець Ф.Ф. розглядає облік витрат та калькулювання як єдиний процес [1, с.194], але виокремлює поняття методів обліку витрат та методів калькулювання, використовуючи для кожного з них окремо різні класифікаційні ознаки [1, с.195].

Під методом обліку витрат проф. Бутинець Ф.Ф. розуміє сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. А під методом калькулювання – сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесенню їх до об'єктів калькулювання [1, с.194]. Бутинець Ф.Ф. вважає калькулювання одним з етапів процесу обліку витрат. Зокрема, поширену в зарубіжній обліковій практиці систему директ-костингу Ф.Ф. Бутинець відносить до методів калькулювання [1, с.194, с.195].

Натомість іншої точки зору в цьому питанні дотримується Шулла Р.С, який вважає директ-костинг системою управлінського обліку [8, 9]. На основі цього можна зробити висновок, що функціональна наповненість терміну «директ-костинг» тотожна функціональній наповненості терміну «управлінський облік». Але при цьому Шулла Р.С. вважає недоцільним обмеження управлінського обліку виключно такими об'єктами як «затрати» та «результати діяльності» [8,

9]. Для цілей стратегічного управління, тобто управління потенціалом підприємства, необхідною є інформація не тільки про внутрішнє середовище підприємства (затрати та результати), але і про параметри зовнішнього середовища (інформація про ринкові шанси і ризики, сильні та слабкі сторони підприємства тощо) [8, 9]. Подібною точки зору притримується і проф. Нападовська Л.В., яка дає наступне визначення управлінського обліку: «Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень» [5].

Отже, з вище наведеного можна зробити висновок, що вітчизняні методи обліку витрат є значно вужчим поняттям, ніж використовуваний у зарубіжній теорії та практиці термін «система управлінського обліку витрат».

Висновки до першого розділу

В зарубіжній літературі система обліку затрат та результатів являє собою модель, в якій за попередньо визначеними правилами та у відповідності із специфічною цільовою спрямованістю згруповані певним чином затрати (результати) відносяться (простежуються) до об'єктів (обліку) калькулювання, щодо яких приймаються управлінські рішення. При цьому під моделлю розуміється структурно-ідентичне або структурно-подібне відображення внутрішніх взаємозалежностей досліджуваного об'єкту.

Вітчизняні методи обліку витрат є значно вужчим поняттям, ніж використовуваний у зарубіжній теорії та практиці термін «система управлінського обліку витрат».

Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ ТА В УКРАЇНІ

2.1 Загальна організаційно економічна характеристика діяльності ТОВ «Термал-Стар»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Термал-Стар» (далі «Підприємство») є юридичною особою, створеною відповідно до законодавства України. Засновником товариства є дочірнє підприємство «Стар». Господарський процес ТОВ «Термал-Стар» характеризується комбінуванням різних напрямів діяльності: оздоровчо-лікувального, готельно-ресторанного та ін. [38]. Готельно-ресторанний комплекс ТОВ «Термал-Стар» розрахований на 165 номерів і складається із головного корпусу та 15 окремих котеджів. На території комплексу є паркінг-зона, ресторан, бар, бесідка, тенісний корт, тренажери, спортивний майданчик, фітнес-центр, бювет мінеральної води [38].

Після висвітлення структурних компонентів готельно-ресторанного комплексу ТОВ «Термал-Стар» проаналізуємо на основі публічної фінансової звітності основні показники діяльності підприємства (Додаток Б та В).

В ринковому середовищі основним цільовим показником діяльності підприємства є фінансовий результат. В додатку Г наводиться динамічний та структурний аналіз не тільки результуючого економічного показника у вигляді прибутку/збитку, але і його структурних компонент у вигляді витрат та доходів.

Основною формою звітності, в якій формується інформація про витрати, доходи та фінансові результати підприємства, є «Звіт про фінансові результати» (додаток В).

Згідно даних додатку В структурний аналіз витрат діяльності ТОВ «Термал-Стар» можна представити за допомогою діаграми (рис. 2.1.)

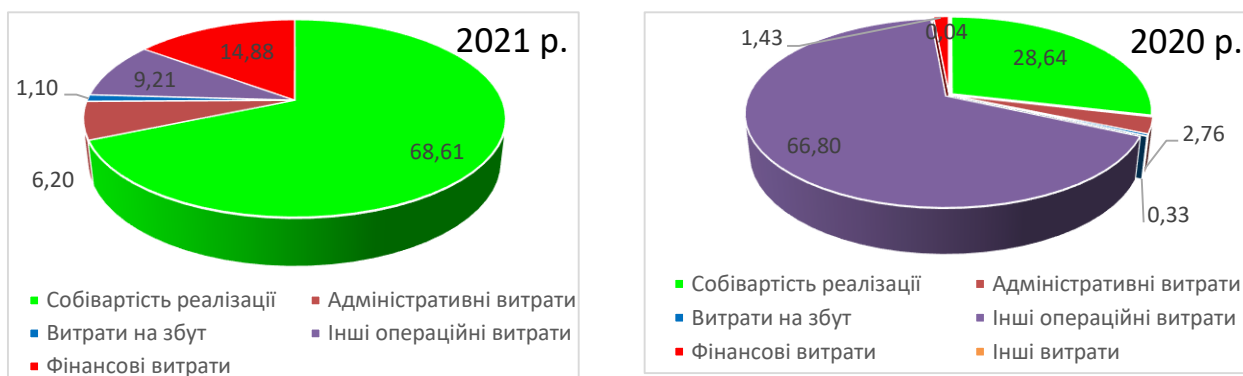


Рис. 2.1. Порівняльний аналіз структури витрат діяльності в розрізі бізнес-функцій на ТОВ "Термал-Стар" за 2021-2020 рр. (в %)

Як видно з рисунку 2.1 в 2021 р. основну частку в структурі операційних витрат підприємства складає собівартість реалізованих послуг (68,61%), яка включає витрати сфери виробництва послуг та сфери постачання. Також значну частку в структурі операційних витрат в 2021 р. займають фінансові витрати

Не менш важливим для цілей управління витратами є аналіз витрат не тільки за видами діяльності (бізнес-функціями), але і за так званими «елементами витрат», тобто в розрізі видів спожитих факторів виробництва. На основі інформації з додатку В структурний аналіз витрат за елементами представлено ну вигляді діаграми (рис. 2.2):

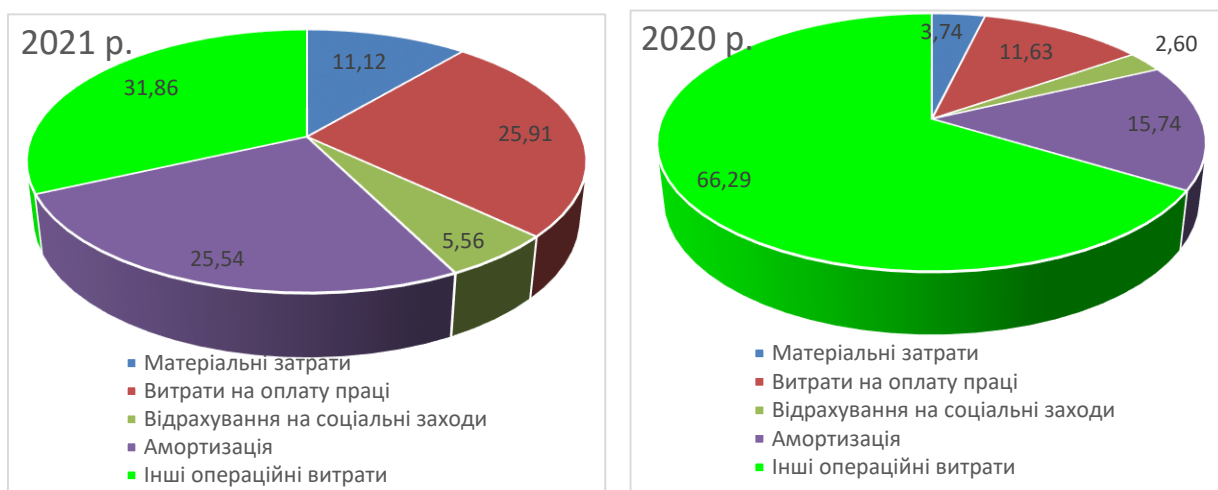


Рис. 2.2. Порівняльний аналіз структури витрат діяльності в розрізі елементів на ТОВ "Термал-Стар" за 2020-2021 рр. (в %.)

З рисунку 2.2 видно, що в 2021 р. найбільшу частку в структурі операційних витрат ТОВ “Термал-Стар” займали такі статті витрат як амортизаційні витрати (25,54%), витрати на оплату праці (25,91%) та інші операційні витрати (31,86%).

Важливим в управлінні підприємством є регулярний аналіз не тільки витрат, але і доходів, оскільки будь-які витрати підприємства здійснюються в решті-решт з метою отримання «ринкової винагороди» у формі доходів. На основі інформації з додатку В структурний аналіз доходів наводиться у вигляді діаграми (рис. 2.3):

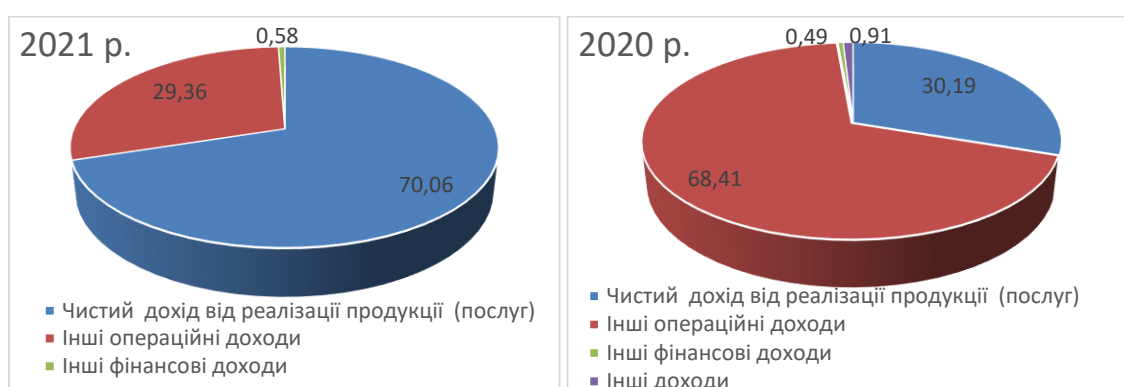


Рис. 2.3. Порівняльний аналіз структури доходів ТОВ “Термал-Стар” за 2020-2021 рр. (в %).

Структурний аналіз доходів ТОВ “Термал-Стар” засвідчує про значну частку складової «інші операційні доходи» в загальному обсязі доходів протягом 2020-2021 рр. (рис.2.3): так, в 2021 р. частка інших операційних доходів хоча суттєво і знизилася, але все ще складає понад 29%. В 2021 р. в структурі доходів превалює чистий дохід від реалізації послуг – 70,06%.

Окремий аналіз дохідної та витратної складової дозволяє сконцентрувати увагу менеджменту на виявленні відповідних чинників, що впливають на зазначені цільові показники діяльності підприємства. Але сепаратне управління дохідною та витратною компонентою фінансового результату не завжди призводить до оптимального результату, оскільки зазначені компоненти досить часто можуть знаходитися в конкурентному взаємозв’язку одна з одною. Тому більш перспективним з точки зору досягнення головних вартісних цілей

підприємства є синтетичний погляд на доходи та витрати підприємства через аналіз результативного показника прибутку

Порівняльний аналіз прибутку ТОВ “Термал-Стар” на основі поетапного формування проміжного фінансового результату наводиться в таблиці Г.7 (додаток Г). Як видно з даних таблиці Г.7 метод поетапного формування проміжного фінансового результату є більш інформативним (містить додаткові показники прибутку), ніж агрегатний підхід, який передбачає порівняння агрегованих доходів та агрегованих витрат. З таблиці Г.7 чітко видно, що в 2021 р. вже на етапі покриття собівартості реалізованих послуг на ТОВ “Термал-Стар” виникає збиток на рівні 6542 тис.грн., хоча в 2020 р. даний проміжний результат мав ще гірше значення (- 12 742 тис.грн.).

Операційний результат у 2021 р. виявився також негативним і склав – 3927 тис.грн.

2.2. Досвід організації та ведення управлінського обліку німецькомовних країн та можливості його застосування в Україні

Як влучно писав основоположник німецької облікової школи О. Шмаленбах (E. Schmalenbach) в своїй монографії: «Інформаційні цілі визначають побудову облікової системи» [30]. В континентальній Європі, зокрема в німецькомовних країнах, саме О. Шмаленбах започаткував поділ єдиної до того часу облікової системи на фінансову та управлінську складову, що на сьогоднішній день проявляється як в методичному (двоколова система обліку), так і в інституційному вимірі [30]. Таким чином, на сьогоднішній день є очевидним, що облікові цілі «формування неупередженої та достовірної інформації для зовнішніх користувачів» та «інформаційна підтримка менеджменту при прийнятті управлінських рішень та контролі їх виконання» об’єктивно не можуть бути досягнуті на основі використання одної облікової системи.

В цьому контексті цікавим для вітчизняної науки і практики, на нашу думку, міг би стати унікальний досвід організації системи обліку витрат і результатів

країн німецькомовного простору (зокрема, Німеччини), де на системній основі підприємства розраховують показники фінансових результатів окремо для зовнішньої та внутрішньої звітності, при цьому узгодження фінансових результатів фінансової та управлінської бухгалтерії відбувається на системній основі в рамках рахунків бухгалтерського обліку або ж таблично-статистичним способом [19, 20, 25, 31, 36].

Ключовим інструментом для організації облікової системи підприємства виступає план рахунків. На сьогоднішній день на німецьких підприємствах можуть альтернативно використовуватись декілька планів рахунків, серед яких найбільшого поширення набули 2 плани рахунків, розроблені спілкою німецьких промисловців (BDI): план рахунків, побудований на основі процесного підходу (GKR), та план рахунків, побудований на основі балансового підходу (IKR) [21].

Найбільш поширений на практиці План рахунків, побудований на основі процесного підходу, передбачає, що облік витрат і фінансових результатів для цілей як зовнішньої, так і внутрішньої звітності здійснюється в рамках єдиної (одноколової) системи рахунків (Einkreissystem). При цьому рахунки фінансового обліку безпосередньо кореспондують із рахунками виробничого (управлінського) обліку. В схематичній формі одноколова система обліку витрат і результатів представлена на рис. Д.1 (додаток Д).

Ключовим елементом в одноколовій системі обліку є клас рахунків №2 «Нейтральні витрати і доходи», який В. Кільгер більш влучно пропонує називати класом «Розмежувальних рахунків» (Abgrenzungskonten) [21].

Рахунки класу 2 відіграють роль рахунків-фільтрів, які не допускають потрапляння на рахунки класу 4 «Витрати для цілей управління» наступних груп витрат:

а) витрат неосновної діяльності (витрати фінансової діяльності, надзвичайні витрати та ін.);

б) витрат, які в своїй оцінці відрізняються в фінансовій та управлінській бухгалтерії (амортизаційні витрати, визначені за різними методами або на основі різної амортизованої вартості).

Окрім того рахунки класу 2 дозволяють обліковувати постійні різниці між фінансовим результатом у виробничому та фінансовому обліку, пов'язані із відображенням у виробничому обліку так званих калькуляційних витрат (Kalkulatorische Kosten) [19, 20, 25, 31, 36]. Калькуляційні витрати – це альтернативні витрати, які не є реальними і не пов'язані із реальним грошовим потоком (калькуляційні проценти на власний капітал, підприємницький дохід працюючого власника-менеджера приватного підприємства та ін.).

2.3. Актуальний стан організації та ведення управлінського обліку на ТОВ «Термал-Стар»

На ТОВ «Термал-Стар» на сьогоднішній день використовується в цілях управління традиційна система фінансового обліку, яка передбачає необхідну для прийняття управлінських рішень деталізацію інформації по аналітичних позиціях рахунків доходів, витрат та прибутку. Принципи організації облікової системи для цілей управління на ТОВ «Термал-Стар» представлено на рисунку Е.1 (додаток Е).

Як бачимо з рисунку Е.1, в розрізі 4-х напрямів бізнесу аналітичний облік на підприємстві ведеться по рахунках 23, 903 та 703. По рахунку 791 на рисунку Е.1 відображено також аналітичні позиції в розрізі 4-х напрямів бізнесу, але ці аналітичні позиції в обліку ведуться позасистемно, тобто не на рахунках обліку. Для цього порівнюються обороти по рахунках 903 та 703 в розрізі аналітичних позицій.

Необхідно зазначити, що в рамках окремих напрямів діяльності можливим є подальший розподіл акумульованих витрат між аналітичними позиціями другого ієрархічного рівня (рис. Е.2 з додатку Е).

Інформація про чистий дохід, собівартість послуг та валовий прибуток ТОВ “Термал-Стар” від реалізації послуг в розрізі напрямів бізнесу представлена в таблиці Е.3 (додаток Е). Але в більш наглядній формі аналіз фінансових результатів окремих напрямів діяльності ТОВ “Термал-Стар” може бути представлено за допомогою діаграми (рис. 2.4):

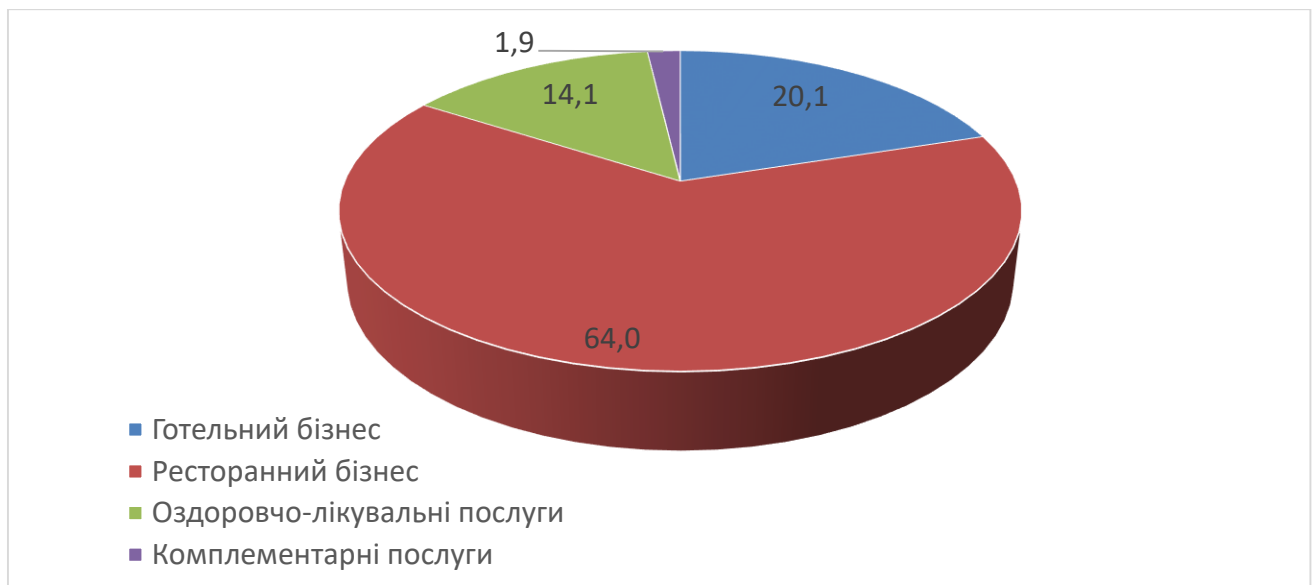


Рис.2.4. Структурний аналіз внеску кожного напрямку бізнес-діяльності ТОВ “Термал-Стар” у формування валових збитків за 2021 р. (в%)

З рисунку 2.4 чітко видно, що найбільший внесок у формування валових збитків здійснює ресторанний бізнес (50%) та готельний бізнес (20,1%).

Але необхідно зазначити, що підхід до формування показників прибутковості на основі методичних прийомів, які регламентуються Національними положеннями бухгалтерського обліку, має суттєвий недолік: орієнтація на інформаційне забезпечення, насамперед, зовнішніх користувачів без достатнього рівня уваги проблемам інформаційного забезпечення внутрішньокорпоративного управління.

Зазначений недолік проявляється, насамперед, в питаннях формування показників собівартості послуг, коли до собівартості послуг включаються такі статті витрат, які є нерелевантними для управлінських рішень щодо рівня ділової активності в рамках окремого напрямку діяльності.

Висновки до другого розділу

Господарська діяльність досліджуваного підприємства (ТОВ «Термал-Стар») пов'язана з наданням готельно-ресторанних та лікувально-оздоровчих послуг. За звітний період на підприємстві спостерігалася негативна картина фінансового результату: як валовий, так і операційний прибуток за звітний період є негативними (-6542 та -3927 тис.грн.). Система обліку на досліджуваному підприємстві характеризується суттєвою орієнтованістю на інформаційні потреби зовнішніх користувачів і базується, відповідно, в першу чергу на дотриманні вимог щодо організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку згідно національних ПБО.

Цікавим для вітчизняної науки і практики, на нашу думку, міг би стати унікальний досвід організації системи обліку витрат і результатів країн німецькомовного простору (зокрема, Німеччини), де на системній основі підприємства розраховують показники фінансових результатів окремо для зовнішньої та внутрішньої звітності, при цьому узгодження фінансових результатів фінансової та управлінської бухгалтерії відбувається на системній основі в рамках рахунків бухгалтерського обліку або ж таблично-статистичним способом.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАТИВНОГО ТА СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ НА ОСНОВІ ЗАСТОСУВАННЯ СУЧАСНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НІМЕЦЬКОЇ ОБЛІКОВОЇ ШКОЛИ

3.1. Підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління прибутком на основі інструментів оперативного контролінгу

В останні десятиріччя в практиці діяльності підприємств багатьох європейських країн, насамперед німецькомовних країн, спостерігається тенденція до впровадження в організаційну структуру управління підприємств відділів контролінгу, головна мета діяльності яких полягає, саме, в інформаційно-аналітичній підтримці менеджменту підприємства на всіх стадіях управлінського циклу [6, 13, 14, 18, 24, 27]. При цьому контролінг не підміняє собою систему управлінського обліку, а є специфічною додатковою функцією в практиці бізнес-діяльності німецьких компаній поряд з функцією обліку.

Схематично місце контролінгу в системі управління підприємства можна представити так (рис.3.1):

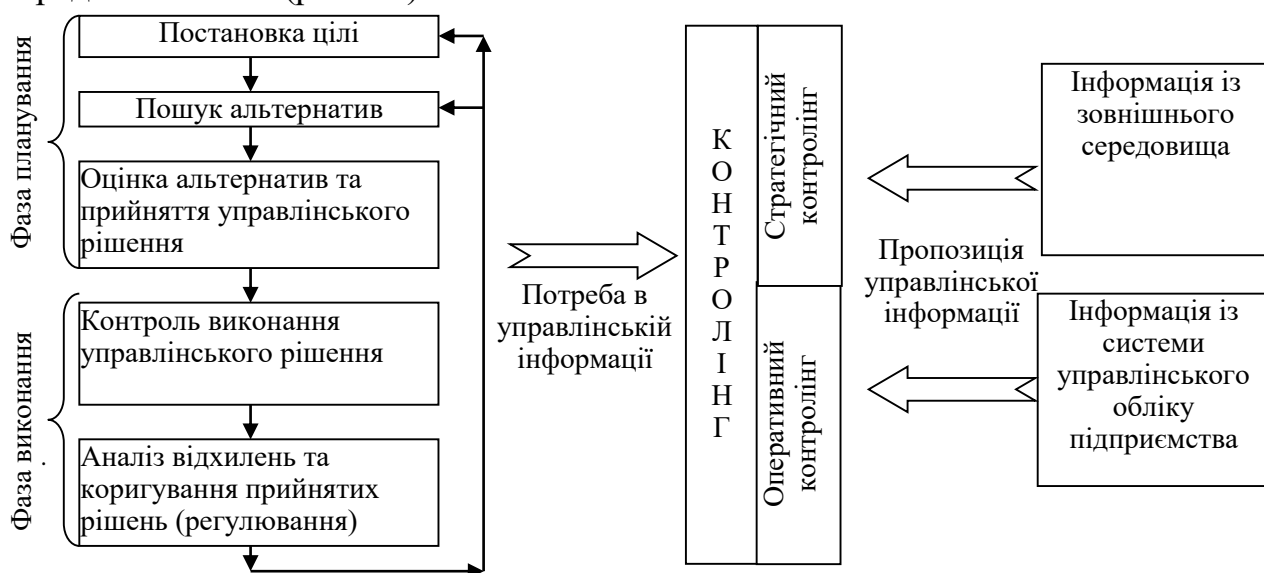


Рис.3.1. Контролінг як координаційний інструмент в системі управління
[авторська розробка]

Стратегічний контролінг орієнтує всю систему управління на досягнення генеральних (стратегічних) цілей, а оперативний контролінг – оптимізацію

фінансових результатів в коротко- та середньостроковій перспективі [6, 13, 14, 18, 24, 27].

Базовим інструментом контролінгу на підприємстві є традиційно система управлінського обліку. Функція контролінгу по відношенню до системи управлінського обліку є амбівалентною [13, 14, 18, 24]:

- через системоутворюючу координацію контролінг впливає на побудову (організацію) системи управлінського обліку таким чином, щоб остання була придатною для генерування необхідної системної інформації для всіх фаз управлінського циклу;
- через оперативну координацію контролінг узгоджує «пропозицію» управлінської інформації, яка генерується в системі управлінського обліку, з «попитом» на інформацію, який формується в системі менеджменту підприємства.

Таким чином контролінг підвищує якість та ефективність системи управління, що в кінці-кінців позитивно відображається на прибутковості діяльності підприємства. Якщо функція менеджменту полягає в координації економічних процесів в керованій системі підприємства, то функція контролінгу полягає у координації процесів в рамках самої системи управління підприємством.

Як вже зазначалось, основним інструментом контролінгу в інформаційно-аналітичній підтримці менеджменту є система управлінського обліку, яка формує релевантну інформацію для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. В науці та практиці існують різноманітні підходи до організації (побудови) системи управлінського обліку (тобто, системи планування, обліку, контролю та аналізу вартісних параметрів господарського процесу). Як приклад, серед альтернативних підходів до обліку витрат та калькулювання собівартості продукції виділяються такі системи як «абсорпшен-костинг», «директ-костинг», «АВ-костинг» та ін. [12, 13, 18, 19]

Організація системи управлінського обліку в тій чи іншій формі з точки зору потреб управління характеризується як певними перевагами, так і певними недоліками. Різний побудова (дизайн) системи управлінського обліку генерує на виході різну інформацію.

Найбільш перспективною формою організації системи управлінського обліку, яка проявила свою ефективність в практиці інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту зарубіжних підприємств, є система «директ-костингу», а особливо в поєднанні із ситемою «стандарт-костингу» (так звана система «стандартного директ-костингу») [13, 21, 26].

Продемонструємо можливості і переваги організації управлінського обліку за принципами «директ-костингу» як інструменту аналізу прибутковості напрямів бізнесу (на прикладі ТОВ «Термал-Стар»).

Для аналізу прибутковості діяльності підприємства на основі принципів «директ-костингу» необхідною є відповідна організація системи управлінського обліку із поділом витрат на постійну та змінну складові. Нажаль, на ТОВ «Термал-Стар» система обліку витрат організована тільки з врахуванням вимог Національних положень бухгалтерського обліку, тобто, облікова система є орієнтованою, насамперед, на інформаційне забезпечення зовнішніх користувачів. Системний розподіл витрат на постійну та змінну складові на підприємстві не проводиться. Тому з метою розподілу витрат на постійну та змінну складові в розрізі напрямів діяльності було проведено ретроспективний аналіз поведінки витрат, які формують собівартість послуг (постатейний аналіз витрат).

В таблиці Ж.1 (додаток Ж) наводиться порівняльний аналіз фінансових результатів (валового прибутку) ТОВ «Термал-Стар» від реалізації послуг в рамках різних складових бізнесу, сформований за принципами калькулювання повної собівартості та маржинальної собівартості (простий «директ-костинг»).

Як видно із даних таблиці Ж.1, загальний результуючий показник у вигляді валового прибутку має однакове значення як при застосуванні концепції

калькулювання повної собівартості послуг, так і концепції «простого директ-костингу» (-6542 тис.грн./рік).

Але на відміну від концепції калькулювання повної собівартості при простому директ-костингу показник валового прибутку не визначається окремо для кожного об'єкту калькулювання (напрямую діяльності), а формується в агрегованому форматі тільки для збутової програми в цілому.

Перевагою системи «директ-костингу» в порівнянні із альтернативною концепцією обліку і калькулювання повної собівартості є те, що в рамках аналізу формується додатковий проміжний результативний показник «маржинального прибутку», який є ключовим управлінським критерієм для оцінки альтернативних проектів рішень щодо збутової програми підприємства.

Якщо в рамках концепції калькулювання повної собівартості збитковими за показником валового прибутку у 2021 р. виявилися всі напрями діяльності, то в рамках системи «директ-костингу» всі напрями діяльності за показником маржинального прибутку виявилися прибутковими.

Небезпекою показника повної собівартості та сформованого на його основі показника валового прибутку є те, що базуючись на таких даних менеджмент може схилитися до прийняття хибного управлінського рішення про доцільність скорочення обсягів діяльності «збиткових» на перший погляд сегментів бізнесу.

Недоліком показника повної собівартості (виробничої або операційної) є те, що при його обчисленні відбувається фіктивний розподіл і включення до собівартості послуг постійних витрат.

Постійні витрати не залежать від ступені використання потужності, тобто, обсягу діяльності підприємства. Постійні витрати формуються на підприємстві внаслідок відповідних управлінських рішень щодо нарощення або зниження актуального рівня виробничої потужності підприємства або його функціональних підрозділів [13, 21, 26].

Зазначений недолік показника повної собівартості призводить і до відповідних недоліків похідних показників, які формуються на його основі.

Зокрема, таким показником є показник рентабельності продажу, який показує ту частку чистого доходу від реалізації послуг, яка залишається підприємству як прибуток.

Але при фіктивному розподілі постійних витрат показник рентабельності продажу втрачає свою об'єктивність, оскільки розрахована на основі валового або операційного прибутку рентабельність продажу залежить в цьому випадку від ступені завантаженості потужності підприємства.

В таблиці Ж.2 (додаток Ж) наводяться порівняльний аналіз рентабельності продажу для окремих напрямів діяльності, який базується на застосуванні альтернативних концепцій формування фінансового результату. Як бачимо з таблиці Ж.2, в рамках альтернативних концепцій аналізу фінансового результату формується різна картина прибутковості окремих напрямів діяльності.

Так, в рамках концепції калькулювання повної собівартості і розрахованої на її основі показника рентабельності продажу найменшу збитковість у 2021 році продемонстрував напрям діяльності «Надання комплементарних послуг» (-3,04%), а найбільшу збитковість – «Ресторанний бізнес» (-71,34%). В рамках концепції «директ-костингу» і розрахованої на її основі показника рентабельності продажу найвищу прибутковість у 2021 році продемонстрував напрям діяльності «Надання комплементарних послуг» (+74,05%), а найгіршу – «Ресторанний бізнес» (+6,66%).

Інформація про рентабельність продажу є важливою з точки зору стимулювання продажу послуг в розрізі напрямів діяльності. Для цього проаналізуємо гіпотетичну ситуацію, яка може виникнути в практиці діяльності досліджуваного підприємства.

Припустимо, маркетингові дослідження показують, що при можливому застосуванні у плановому році додаткового бюджету коштів на інтернет-рекламу в сумі 100 тис.грн., річні обсяги продажу за напрямами бізнесу можуть зрости на 2%. Чи вигідно в такому випадку у плановому році інвестувати кошти у додаткову рекламну кампанію?

Економічний ефект такого рішення можна точно спрогнозувати в рамках концепції «простого директ-костингу» (таб. Ж.3, додаток Ж).

На основі концепції обліку повної собівартості та формування валового прибутку менеджмент буде схильний відхилити таке рішення, оскільки за показником вже актуального валового прибутку та рентабельності продажу окремі напрями діяльності є збитковими і будь-який додатковий обсяг продажу (в цій логіці мислення) буде призводити до нарощення збитків. Звичайно ж, така логіка є хибною.

Насправді, як бачимо з даних таблиці Ж.3., застосування додаткових рекламних засобів є вигідним: на основі показника рентабельності продажу за маржинальним прибутком легко вирахувати майбутній приріст маржинального прибутку при зростанні виручки на 2%, помноживши додаткову виручку на показник рентабельності. Натомість показник рентабельності продажу за валовим прибутком не в змозі давати точні прогнози майбутніх економічних наслідків управлінських рішень, оскільки така рентабельність є дійсною лише для актуального обсягу діяльності.

3.2. Підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління на основі інструментів стратегічного контролінгу

Ефективним інструментом інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління в практиці діяльності німецьких підприємств є на сьогоднішній день стратегічний контролінг [6, 13, 14, 35, 36, 37]. Стратегічний контролінг, спираючись на інформацію із системи управлінського обліку та зовнішнього середовища генерує для системи менеджменту релевантну інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень [6, 13, 14].

В даному дослідженні сконцентруємо основну увагу на такому інструменті стратегічного контролінгу як «ускладнений директ-костинг», який представляє собою специфічну форму організації систематичного обліку з виокремленням ієрархічних блоків постійних витрат.

Концепція «ускладненого директ-костингу» була запропонована вперше німецьким вченим К. Аге (K. Agthe), який розвинув актуальну на той час концепцію «простого директ-костингу» в напрямку більш глибокої диференціації блоку постійних витрат. Так, К. Аге запропонував виділення наступних ієрархічних рівнів постійних витрат [10]:

- прямі постійні витрати по продуктам;
- прямі постійні витрати по групам продуктів;
- прямі постійні витрати по сферах діяльності;
- прямі постійні витрати по підприємству в цілому.

Виходячи з наведеної вище концепції, на ТОВ «Термал-Стар» блок постійних витрат піддається декомпонуванню на складові елементи, які мають різну ступінь близькості по відношенню до окремих напрямів діяльності.

В таблиці Ж.4 (додаток Ж) наводиться порівняльний аналіз прибутковості окремих напрямів діяльності ТОВ «Термал-Стар» на основі показника повної собівартості (валового прибутку) з однієї сторони, та концепції «ускладненого директ-костингу» з іншої сторони.

Удосконалений варіант організації системи «директ-костингу» в німецькомовних країнах отримав назву «багаторівневого обліку сум покриття (постійних витрат)» (нім. mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung або mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung) [10, 13, 21, 25], але у вітчизняній науці зазначена система позначається частіше термінами «ускладнений директ-костинг» або «розвинутий директ-костинг» [5, 8, 9].

На відміну від простого директ-костингу в ускладненому варіанті директ-костингу рівень аналітичності інформації є вищим, оскільки проміжний фінансовий результат у формі показника «маржинального прибутку 1» дозволяє локалізувати ті напрями діяльності, які в довгостроковій перспективі є збитковими для підприємства.

Так, згідно даних таблиці Ж.4 за показником маржинального прибутку всі напрями діяльності є прибутковими, а вже за показником маржинального

прибутку 1 (після покриття прямих постійних витрат), напрям діяльності «Ресторанний бізнес» демонструє негативний результат (-2311 тис.грн.), оскільки маржинальний прибуток для данного напрямку не покриває прямих постійних витрат. Така інформація являє собою релевантну інформацію стратегічного характеру, оскільки у випадку збиткової діяльності цілого сегменту постає питання про доцільність експлуатації ресторанного господарства або щонайменше про необхідність стратегічної реструктуризації ресторанного господарства з метою виведення його в зону прибутків. Такого роду стратегічну інформацію неможливо отримати в рамках системи «простого директ-костингу», яка не передбачає розщеплення блоку постійних витрат.

Необхідно зауважити, що наведені в таблиці Ж.4 показники можуть мати як фактичний, так і плановий (прогнозний) характер. На стадії ретроспективного аналізу зазначені показники виконують тільки сигнальну функцію, що є відправною точкою для подальших прогнозних розрахунків з метою прийняття відповідних управлінських рішень. А на стадії прийняття управлінських рішень аналітичні таблиці в рамках системи «ускладненого директ-костингу» повинні бути наповнені прогностичною інформацією про майбутні витрати, доходи та результати, оскільки релевантна інформація стосується завжди майбутнього і, відповідно, може мати виключно прогностичний характер.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

В останні десятиріччя в практиці діяльності підприємств багатьох європейських країн, насамперед німецькомовних країн, спостерігається тенденція до впровадження в організаційну структуру управління підприємств відділів контролінгу, головна мета діяльності яких полягає саме в інформаційно-аналітичній підтримці менеджменту підприємства на всіх стадіях управлінського циклу.

Найбільш перспективною формою організації системи управлінського обліку, яка проявила свою ефективність в практиці інформаційно-аналітичного

забезпечення менеджменту зарубіжних підприємств, є система «директ-костингу», а особливо в поєднанні із системою «стандарт-костингу» (так звана система «стандартного директ-костингу».

Перевагою системи «директ-костингу» в порівнянні із альтернативною концепцією обліку і калькулювання повної собівартості є те, що в рамках аналізу формується додатковий проміжний результативний показник «маржинального прибутку», який є ключовим управлінським критерієм для оцінки альтернативних проектів рішень щодо збутової програми підприємства.

Якщо в рамках концепції калькулювання повної собівартості збитковими за показником валового прибутку у 2021 р. виявилися всі напрями діяльності, то в рамках системи «директ-костингу» всі напрями діяльності за показником маржинального прибутку виявилися прибутковими.

На відміну від простого директ-костингу в ускладненому варіанті директ-костингу рівень аналітичності інформації є вищим, оскільки проміжний фінансовий результат у формі показника «маржинального прибутку 1» дозволяє локалізувати ті напрями діяльності, які в довгостроковій перспективі є збитковими для підприємства.

За показником маржинального прибутку всі напрями діяльності є прибутковими, а вже за показником маржинального прибутку 1 (після покриття прямих постійних витрат), напрям діяльності «Ресторанний бізнес» демонструє негативний результат (-2311 тис.грн.), оскільки маржинальний прибуток для данного напрямку не покриває прямих постійних витрат.

На стадії ретроспективного аналізу зазначені показники виконують тільки сигнальну функцію, що є відправною точкою для подальших прогнозних розрахунків з метою прийняття відповідних управлінських.

ВИСНОВКИ

Ощадливе витрачання ресурсів в рамках господарського процесу є тільки одним із факторів, що позитивно впливає на ефективність та прибутковість підприємства. Іншим фактором – є якість роботи менеджменту, яка має безпосередній вплив на результати діяльності підприємства, оскільки в кінці-кінців все, що відбувається на підприємстві, є наслідком прийнятих управлінських рішень. В свою чергу, ефективна робота менеджменту є неможливою без адекватної організації системи управлінського обліку, яка б відповідала інформаційним потребам управління.

Цікавим для вітчизняної науки і практики, на нашу думку, міг би стати унікальний досвід організації системи обліку витрат і результатів країн німецькомовного простору (зокрема, Німеччини), де на системній основі підприємства розраховують показники фінансових результатів окремо для зовнішньої та внутрішньої звітності, при цьому узгодження фінансових результатів фінансової та управлінської бухгалтерії відбувається на системній основі в рамках рахунків бухгалтерського обліку або ж таблично-статистичним способом.

Запозичений зарубіжний термін «система управлінського обліку» за своїм змістом є значно ширшим ніж вітчизняні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: окрім ретроспективно орієнтованої облікової функції до сфери управлінського обліку входить також функція бюджетування (планування) та контрольно-аналітичних розрахунків щодо таких об'єктів як витрати, доходи та фінансові результати

Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень

В останні десятиріччя в практиці діяльності підприємств багатьох європейських країн спостерігається тенденція до впровадження в організаційну

структуру управління підприємств відділів контролінгу, головна мета діяльності яких полягає в інформаційно-аналітичній підтримці менеджменту підприємства на всіх стадіях управлінського циклу. Контролінг підвищує якість та ефективність системи управління, що в кінці-кінців позитивно відображається на прибутковості діяльності підприємства. При цьому базовим інструментом контролінгу на підприємстві є традиційно система управлінського обліку.

Найбільш перспективною формою організації системи управлінського обліку, яка проявила свою ефективність в практиці інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту зарубіжних підприємств, є система «директ-костингу», а особливо в поєднанні із системою «стандарт-костингу» (так звана система «стандартного директ-костингу».

Проведений аналіз довів, що альтернативні концепції організації системи управлінського обліку призводять до генерування на виході різної управлінської інформації. На прикладі аналізу прибутковості напрямів діяльності ТОВ «Термал-Стар» було доведено переваги використання інформації системи «директ-костингу», яка на відміну від існуючої методики формування показників повної виробничої собівартості та валового прибутку, формує для цілей управління більш інформативні показники маржинальних витрат та маржинального прибутку, не викривлені фіктивним розподілом постійних витрат.

Доповнення концепції маржинального прибутку диференціацією блоку постійних витрат дозволило підвищити якість інформаційно-аналітичної підтримки системи управління прибутковістю підприємства для цілей стратегічного аналізу, оскільки при аналізі фінансових результатів в експліцитній формі виражається не тільки оперативний внесок окремого напряму бізнесу в покриття постійних витрат підприємства, але і відображається проміжний результативний показник маржинального прибутку за мінусом прямих постійних витрат окремого сегменту бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. К.: Лібра, 2003. 704 с.
3. Домбик О.М. Облік і внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств готельно-ресторанного бізнесу автореферат: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.09. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016/Dombik_O_M_Avtoreferat.pdf (дата звернення: 10.03.21).
4. Єршова Н. Ю., Сиром'ятникова О.В., Ткаченко М.О. Особливості аналізу доходів підприємств готельно-ресторанного бізнесу. Інфраструктура ринку. Вип. 26. 2018. С. 130–135.
5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. К.: Книга, 2004. 544 с.
6. Петренко С.Н. Контроллинг / Учебное пособие. К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. 328с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.06.2000 р. № 131.
8. Шулла Р. С., Повідайчик М. М. Концептуальні підходи до організації системи управлінського обліку «директ-костинг»: зарубіжний досвід та можливість його адаптації у вітчизняній теорії та практиці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка: зб. наук. пр. 2013. Вип. 4. С. 247-254.
9. Шулла Р.С. Концептуальні підходи до організації системи обліку витрат, доходів та результатів як інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення управління: досвід німецькомовних країн і перспективи його застосування в

- Україні. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. С. 71-114
10. Agthe K. Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 1959. № 7. P. 404–418.
 11. Bungenstock, Christian: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme: eine entwicklungsgeschichtliche Analyse. Mit einem Geleitwort von Jürgen Weber.- Wiesbaden: Dt. Univ.-Vlg. Wiesbaden: Gabler, 1995.
 12. Ewert R., Wagenhofer A. Interne Unternehmensrechnung. Wiesbaden: Springer Gabler, 2014. 744 s.
 13. Hahn D., Hungenberg H. PuK: Controllingkonzepte. Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs - und Kontrollrechnung. 6. Aufl. Wiesbaden: Gabler. 1229 S.
 14. Hahn D., Lassmann G. Produktionswirtschaft Controlling industrieller Produktion. Band 1. Heidelberg, 1990. 370 S.
 15. Harris J.N.: «What did we earn last month?» NACA-Bulletin 17, 10 Jan. 1936, Sect. 1, p. 501 – 527.
 16. Heienen E. Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb. Wiesbaden: Gabler, 1990. 548 p.
 17. Heinen E. Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen. Wiesbaden: Gabler, 1983. 662 S.
 18. Horvath P. Controlling. München: Vahlen, 2010. 850 S.
 19. Kilger W. Einführung in die Kostenrechnung. 3. Ausg. Wiesbaden: Gabler, 1987. 495 s.
 20. Kilger W. Optimale Produktions - und Absatzplanung. Westdeutscher Verlag. Opladen, 1973. 623 S.
 21. Kilger W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 13., verb. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 2012. 740 S.

22. Kilger W. Die Entstehung und Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung als entscheidungsorientiertes System der Kostenrechnung, in: Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung, hrsg. v. Jacob, Herbert. Wiesbaden: Gabler, 1976. S. 693.
23. Kosiol E. Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Reinbek (bei Hamburg): Rowohlt, 1972. 280 S.
24. Küpper H.-U. Controlling. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2005. 585 S.
25. Männel W. Handbuch Kostenrechnung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 1532 s.
26. Müller H. Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung: Stand, Nutzenanwendungen, Tendenzen. Wiesbaden: Gabler, 1993.
27. Reichmann Th. Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools. München: Vahlen, 2006. 941 p.
28. Riebel P. Die Kuppelproduktion: Betriebs - und Marktprobleme. Westdeutscher Verlag. Köln, 1955. 243 S.
29. Richter H. Habilitationsschrift. Controllingintegrierendes Rechnungswesen. Schäfer-Poeschel. 2002. 531 s.
30. Schmalenbach E. Kostenrechnung und Preispolitik. 8., erw. u. verb. Aufl. Köln; Opladen: Westdt. Verl., 1963. 530 S.
31. Schweitzer M., Küpper H.-U. Systeme der Kosten und Erlösrechnung. München: Verlag Franz Vahlen, 2015. 907 s.
32. Seicht G.. Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung. 11 Aufl. Wien: Hardcover Linde Verlag, 2001. 719 S.
33. Seicht G. Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung. ZfB.1963. № 12. P. 693–709.
34. Informationen und Vorlagen rund um Management und Organisation. - Режим доступа: www.business-wissen.de
35. Internationaler Controllerverein. - Режим доступа: www.controllerverein.de
36. Fachportal für Controlling-Themen. - Режим доступа: www.controllingportal.org

37. Offizielle Website von Controllermagazin. - Режим доступу: www.controllermagazin.de
38. Офіційна веб-сторінка ТОВ «Термал-Стар». - Режим доступу: www.termal-star.com

ДОДАТКИ

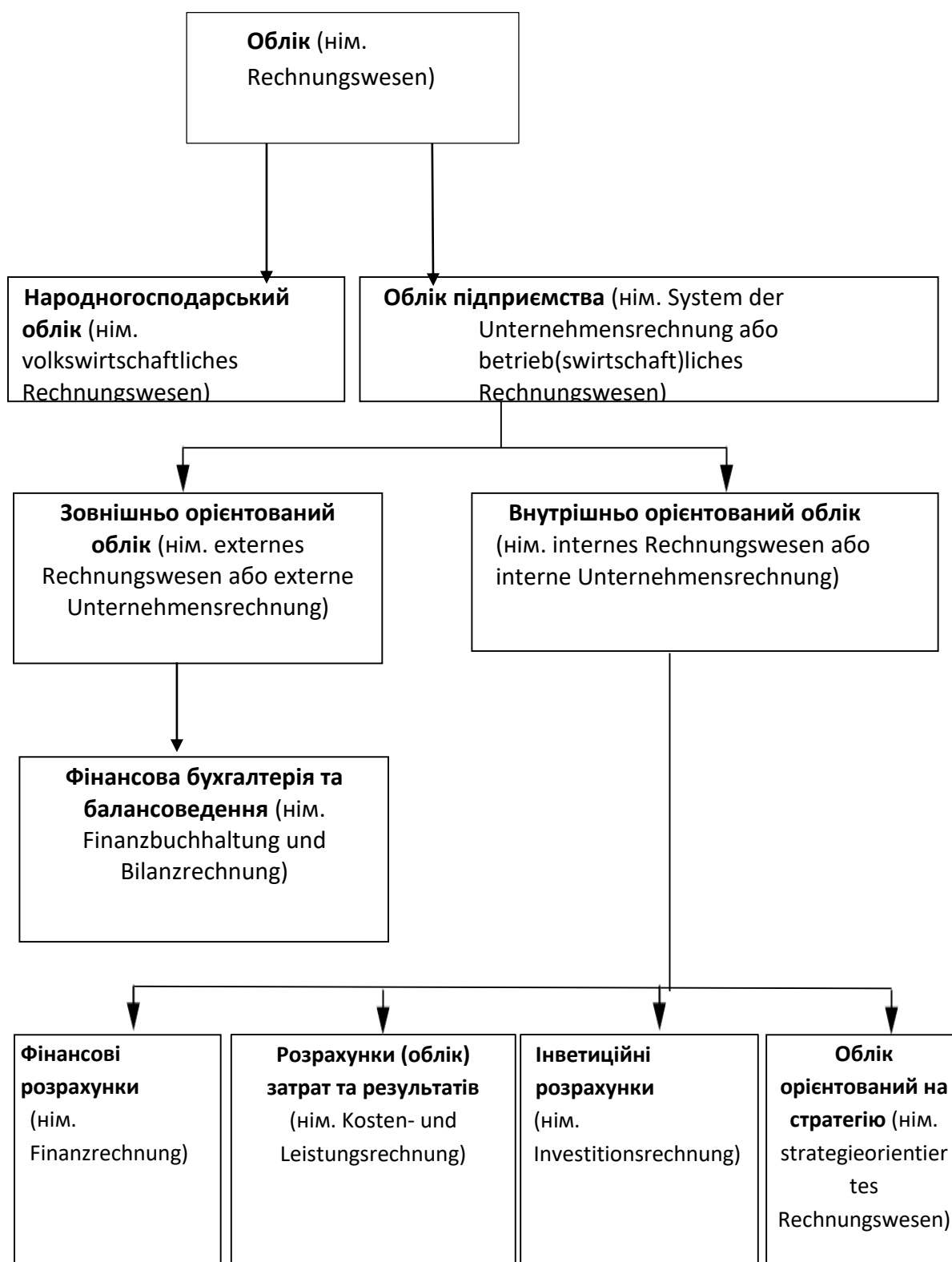


Рис. А.1. Структура системи обліку в німецькомовних країнах (частково доповнено та модифіковано автором на основі комплексного аналізу німецькомовної облікової літератури [50])

Додаток Б

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "Термал-Стар"	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Територія	ЗАКАРПАТСЬКА	за ЄДРПОУ	2022 01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КАТОТТГ	32123738
Вид економічної діяльності	Діяльність лікарняних закладів	за КОПФГ	UA21100010010064740
Середня кількість працівників	2 95	за КВЕД	240
Адреса, телефон	б/в, буд. 226, с. НИЖНЄ СОЛОТВИНО, УЖГОРОДСЬКИЙ РАЙОН, ЗАКАРПАТСЬКА обл., 89442	722905	86.10

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

- за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
- за міжнародними стандартами фінансової звітності

V

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2021 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	160	123
первісна вартість	1001	292	292
накопичена амортизація	1002	132	169
Незавершені капітальні інвестиції	1005	224	224
Основні засоби	1010	78 346	69 414
первісна вартість	1011	303 251	302 337
знос	1012	224 905	232 923
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	78 730	69 761
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	6 421	6 232
виробничі запаси	1101	6 421	6 232
незавершене виробництво	1102	-	-
готова продукція	1103	-	-
товари	1104	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестрахування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	609	219
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	504	352
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	226	224
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	6 089	4 966
готівка	1166	145	212
рахунки в банках	1167	5 848	4 641
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	-	-
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-

резервах незароблених премій	1183	-	-
інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	98	78
Усього за розділом II	1195	13 947	12 071
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	92 677	81 832

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	42 068	42 068
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	27 149	27 100
Додатковий капітал	1410	-	-
емісійний дохід	1411	-	-
накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(137 293)	(147 487)
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	(68 076)	(78 319)
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	127 181	119 590
товари, роботи, послуги	1615	55	475
розрахунками з бюджетом	1620	2 041	101
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	7	20
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	379	413
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	630	731
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	30 460	38 821
Усього за розділом III	1695	160 753	160 151
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	92 677	81 832



Керівник

Головний бухгалтер

АНТАЛОВСЬКИЙ
ЯРОСЛАВ
ВАСИЛЬОВИЧ
ЕП Заяць
Людмила
Іванівна

Анталовський Ярослав Васильович

Заяць Людмила Іванівна

1. Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад.

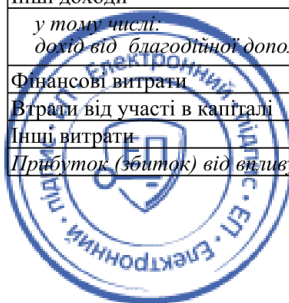
2. Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Додаток В

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "Термал-Стар"	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	КОДИ		
			2022	01	01
(найменування)			32123738		
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)					
за		Рік 2021	р.		
			Форма № 2	Код за ДКУД	1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	23 477	11 310
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(30 019)	(40 110)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	-	-
збиток	2095	(6 542)	(28 800)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	9 839	25 624
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(2 712)	(2 318)
Витрати на збут	2150	(482)	(276)
Інші операційні витрати	2180	(4 030)	(40 051)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(3 927)	(45 821)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	196	183
Інші доходи	2240	-	341
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(6 510)	(1 201)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(2)	(35)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-



Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	-
збиток	2295	(10 243)	(46 533)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(10 243)	(46 533)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

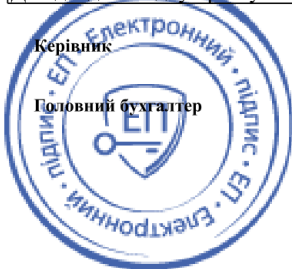
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(10 243)	(46 533)

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	4 140	2 449
Витрати на оплату праці	2505	9 644	7 620
Відрахування на соціальні заходи	2510	2 069	1 703
Амортизація	2515	9 508	10 313
Інші операційні витрати	2520	11 860	43 425
Разом	2550	37 221	65 510

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-



Керівник

Головний бухгалтер

ЕП
АНТАЛОВСЬКИЙ
ЯРОСЛАВ
ВАСИЛЬОВИЧ
ЕП Заяць
Людмила
Іванівна

Анталовський Ярослав Васильович

Заяць Людмила Іванівна

Додаток Г

Аналіз фінансової звітності ТОВ «Термал-Стар» за 2020-2021 рр.

Таблиця Г. 1

Порівняльний аналіз динаміки витрат за видами діяльності (бізнес-функціями) ТОВ «Термал-Стар» за 2020-2021 рр.

(розроблено на основі додатку В)

Показники витрат діяльності, тис.грн.	2021 р.	2020 р.	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне
Собівартість реалізації	30019	24052	5967	24,8
Адміністративні витрати	2712	2318	394	17,0
Витрати на збут	482	276	206	74,6
Інші операційні витрати	4030	56109	-52079	-92,8
Фінансові витрати	6510	1201	5309	442,0
Інші витрати	2	35	-33	-94,3
Всього витрат діяльності	43755	83991	-40236	-47,9

Таблиця Г.2

Структурний аналіз витрат за видами діяльності (бізнес-функціями) ТОВ «Термал-Стар» за 2020-2021 рр.

(розроблено автором на основі додатку В)

Структура витрат діяльності, в %	2021 р.	2020 р.	Відхилення, п.п.
Собівартість реалізації	68,61	28,64	39,97
Адміністративні витрати	6,20	2,76	3,44
Витрати на збут	1,10	0,33	0,77
Інші операційні витрати	9,21	66,80	-57,59
Фінансові витрати	14,88	1,43	13,45
Інші витрати	0,00	0,04	-0,04
Всього витрат діяльності	100,00	100,00	0,00

Таблиця Г.3

Порівняльний аналіз динаміки витрат за елементами ТОВ «Термал-Стар» за 2020-2021 рр.

(розроблено автором на основі додатку В)

Види операційних витрат за елементами, тис.грн.	Значення, тис.грн.		Відхилення	
	2021 р.	2020 р.	Абсолютне, тис.грн.	Відносне, %
Матеріальні затрати	4 140	2 449	1691	69,0
Витрати на оплату праці	9 644	7 620	2024	26,6
Відрахування на соціальні заходи	2 069	1 703	366	21,5
Амортизація	9 508	10 313	-805	-7,8
Інші операційні витрати	11 860	43 425	-31565	-72,7
Всього	37 221	65 510	-28289	-43,2

Таблиця Г.4

Порівняльний аналіз структури витрат за елементами ТОВ “Термал-Стар” за 2020-2021 рр.

(розроблено автором на основі додатку В)

Структура витрат за елементами, в %	2021 р.	2020 р.	Відхилення, п.п.
Матеріальні затрати	11,12	3,74	7,38
Витрати на оплату праці	25,91	11,63	14,28
Відрахування на соціальні заходи	5,56	2,60	2,96
Амортизація	25,54	15,74	9,80
Інші операційні витрати	31,86	66,29	-34,42
Всього	100,00	100,00	0,00

Таблиця Г.5

Порівняльний аналіз динаміки доходів ТОВ “Термал-Стар” за 2020-2021

рр. (розроблено автором на основі додатку В)

Елементи доходів	Значення, тис.грн.		Відхилення	
	2021 р.	2020 р.	Абсолютне, тис.грн.	Відносне, %
Чистий дохід від реалізації продукції (послуг)	23 477	11 310	12 167	107,58
Інші операційні доходи	9 839	25 624	-15 785	-61,60
Інші фінансові доходи	196	183	13	7,10
Інші доходи	0	341	-341	-
Всього	33 512	37 458	-3 946	-10,53

Таблиця Г.6

Порівняльний аналіз структури доходів ТОВ “Термал-Стар” за 2020-2021

рр.

(розроблено автором на основі додатку В)

Структура доходів, в %	2021 р.	2020 р.	Відхилення, п.п.
Чистий дохід від реалізації продукції (послуг)	70,06	30,19	39,86
Інші операційні доходи	29,36	68,41	-39,05
Інші фінансові доходи	0,58	0,49	0,10
Інші доходи	0,00	0,91	-0,91
Всього	100,00	100,00	0,00

Таблиця Г.7

Порівняльний аналіз динаміки прибутку ТОВ “Термал-Стар” за 2020-2021 рр. на основі поетапного формування проміжного фінансового результату
(розроблено автором на основі додатку В)

Показники	Значення, тис.грн.		Відхилення	
	2021 р.	2020	Абсолютне, тис.грн.	Відносне, %
Чистий дохід від реалізації продукції	23 477	11 310	12 167	107,58
Собівартість реалізованої продукції (повна виробнича собівартість)	30 019	24 052	5 967	24,81
Валовий прибуток/збиток	-6 542	-12 742	6 200	-48,66
Збутові витрати	482	276	206	74,64
Валовий прибуток/збиток після покриття виробничих та збутових витрат	-7 024	-13 018	5 994	-46,04
Адміністративні та інші операційні витрати	6 742	58 427	-51 685	-88,46
Валовий прибуток/збиток після покриття операційних витрат	-13 766	-71 445	57 679	-80,73
Інші операційні доходи	9 839	25 624	-15 785	-61,60
Операційний прибуток/збиток	-3 927	-45 821	41 894	-91,43

Додаток Д

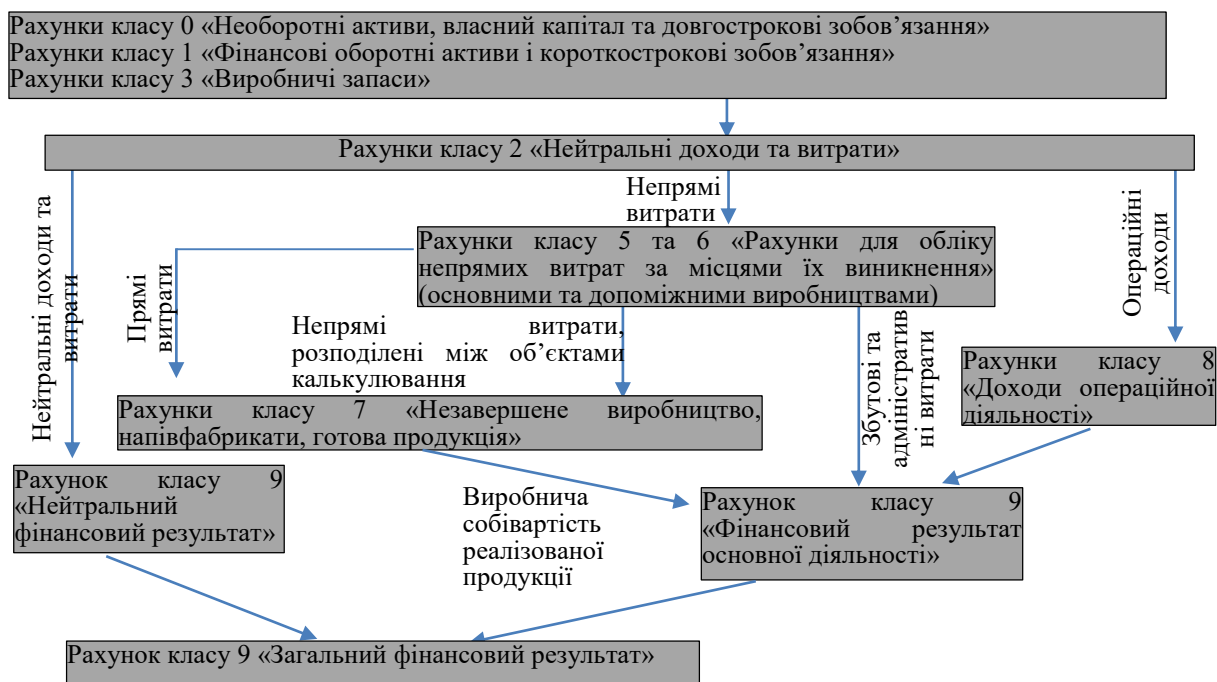


Рис. Д.1. Структурно-логічна схема обліку витрат та фінансових результатів в одноколовій системі (Einkreisssystem auf der Grundlage von GKR) [40, 44, 45]

Організація обліку для цілей управління на ТОВ «Термал-Стар»

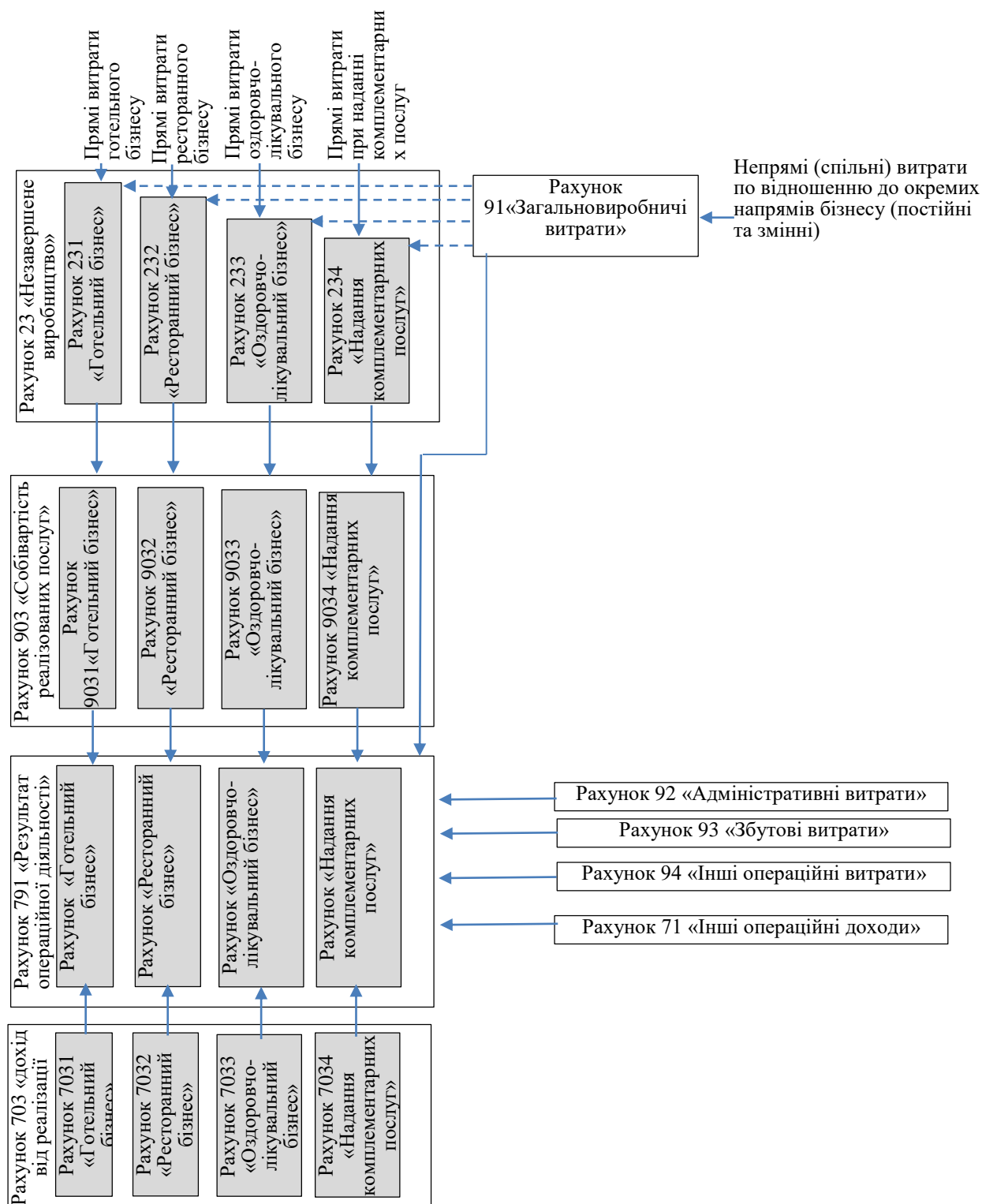


Рис. Е.1. Алгоритм формування операційного результату на ТОВ «Термал-Стар» [сформовано на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

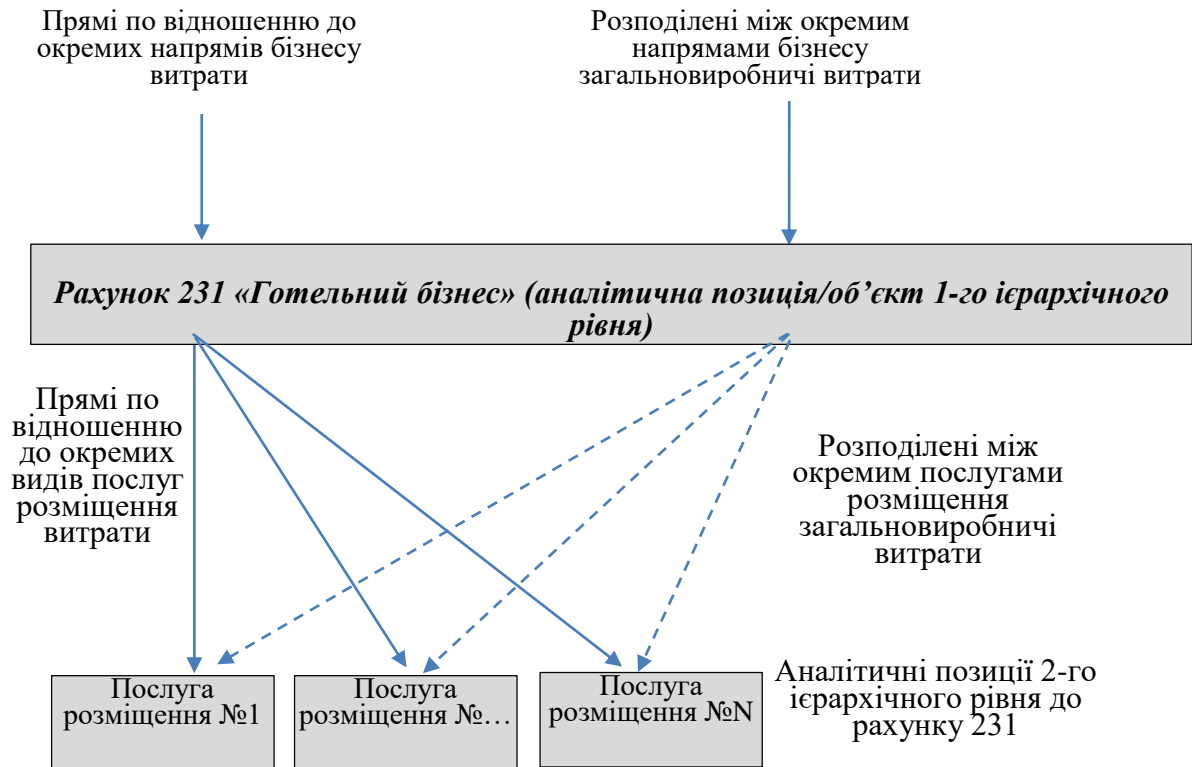


Рис. Е.2. Алгоритм формування повної виробничої собівартості послуг розміщення на ТОВ «Термал-Стар»

[сформовано автором на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Таблиця Е.3

Вартість реалізованих послуг, їх собівартість та валовий прибуток в розрізі напрямів діяльності ТОВ «Термал-Стар» за 2021 р., тис. грн.

[сформовано автором на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо-лікувальні послуги	Комплементарні послуги	Всього
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991	23 477
Повна виробнича собівартість реалізованих послуг	9 531	10 056	6 319	4 113	30 019
Валовий прибуток/збиток	-1 314	-4 187	-919	-122	-6 542

Додаток Ж

Порівняльний аналіз прибутковості напрямів бізнес-діяльності ТОВ «Термал-Стар» на основі системи «калькулювання повної собівартості» та системи «директ-костингу»

Таблиця Ж.1

**Порівняльний аналіз валового прибутку від реалізації послуг ТОВ
«Термал-Стар» за 2021 рік на основі системи калькулювання повної
собівартості та системи «простого директ-костингу»** [сформовано автором на
основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Аналіз валового прибутку на основі повної собівартості послуг				
Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо-лікувальні послуги	Комплементарні послуги
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Повна собівартість реалізованих послуг	9 531	10 056	6 319	4 113
Валовий прибуток/збиток	-1 314	-4 187	-919	-122
Валовий прибуток/збиток всього	-6542			
Аналіз валового прибутку на основі системи «простого директ-костингу»				
Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо-лікувальні послуги	Комплементарні послуги
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Маржинальна собівартість реалізованих послуг	4 203	5 478	2 792	1 036
Маржинальний прибуток від реалізації послуг	4 014	391	2 608	2 955
Постійні витрати	16 510			
Валовий прибуток/збиток	-6542			

Таблиця Ж.2

Порівняльний аналіз рентабельності продажу в розрізі напрямів діяльності ТОВ «Термал-Стар» за 2021 рік на основі системи «калькулювання повної собівартості» та системи «простого директ-костингу» [сформовано автором на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо- лікувальні послуги	Комплементарні послуги
Система калькулювання повної собівартості				
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Валовий прибуток/збиток	-1 314	-4 187	-919	-122
Рентабельність продажу, %	-15,99	-71,34	-17,02	-3,04
Ранжування	2	4	3	1
Система "простого директ-костингу"				
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Маржинальний прибуток від реалізації послуг	4 014	391	2 608	2 955
Рентабельність продажу, %	48,85	6,66	48,30	74,05
Ранжування	2	4	3	1

Таблиця Ж.3

Прогнозування нетто-ефекту управлінського рішення щодо інвестицій у додаткову рекламну кампанію на ТОВ «Термал-Стар» на основі системи «директ-костингу» [сформовано автором на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо- лікувальні послуги	Комплемен- тарні послуги
Чистий дохід до інвестицій у додаткову рекламну кампанію	8 217	5 869	5 400	3 991
Додаткові інвестиції у рекламну кампанію	100			
Очікуваний приріст доходу внаслідок застосування додаткової рекламної кампанії, в %	2	2	2	2
Очікуваний приріст доходу внаслідок застосування додаткової рекламної кампанії у вартісному вимірі	164,3	117,4	108,0	79,8
Рентабельність продажу, розрахована на основ і маржинального прибутку, в%	48,85	6,66	48,30	74,05
Прогнозний приріст маржинального прибутку внаслідок застосування додаткової рекламної кампанії	80,3	7,8	52,2	59,1
Нетто-ефект від управлінського рішення	99,4			

Таблиця Ж.4

**Порівняльний аналіз валового прибутку від реалізації послуг ТОВ
«Термал-Стар» за 2021 рік на основі системи калькулювання повної
собівартості та системи «ускладненого директ-костингу»** [сформовано автором
на основі даних внутрішньої конфіденційної звітності підприємства]

Аналіз валового прибутку на основі повної собівартості послуг				
Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо- лікувальні послуги	Комплементарні послуги
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Повна собівартість реалізованих послуг	9 531	10 056	6 319	4 113
Валовий прибуток/збиток	-1 314	-4 187	-919	-122
Валовий прибуток/збиток всього	-6542			
Аналіз валового прибутку на основі системи «ускладненого директ-костингу»				
Показники, тис.грн./рік	Готельний бізнес	Ресторанний бізнес	Оздоровчо- лікувальні послуги	Комплементарні послуги
Чистий дохід від надання послуг	8 217	5 869	5 400	3 991
Маржинальна собівартість реалізованих послуг	4 203	5 478	2 792	1 036
Маржинальний прибуток від реалізації послуг	4 014	391	2 608	2 955
Прямі постійні витрати	2 702	2 702	1 801	1 801
Маржинальний прибуток 1 від реалізації послуг	1 313	-2 311	807	1 154
Непрямі (спільні) постійні витрати	7504			
Валовий прибуток/збиток	-6542			

Анотація

до наукової роботи на тему «Організаційно-методичні підходи до управлінського обліку: досвід міжнародних компаній та вітчизняна практика».

Актуальність теми. Виконання функції інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту в рамках облікової системи підприємства покладається на підсистему управлінського обліку, яка, на відміну від традиційної, законодавчо регламентованої, уніфікованої підсистеми фінансового обліку, є факультативним інформаційним інструментом, що дозволяє отримувати необхідну інформацію на всіх фазах управлінського циклу. Важливим в цьому контексті для вітчизняної науки і практики є можливість адаптації досвіду зарубіжних країн щодо організації системи управлінського обліку на підприємствах, що і обумовлює актуальність досліджуваної проблеми.

Мета дипломної роботи полягає у дослідженні організаційно-методичних положень та розробці науково обґрунтованих практичних рекомендацій з удосконалення системи управлінського обліку на основі адаптації іноземного теоретико-практичного досвіду.

Завданням роботи є:

- розкрити сутність поняття управлінський облік, базуючись на аналізі зарубіжної та вітчизняної літератури;
- розкрити сутність поняття витрат, доходів та результатів підприємства як основних об'єктів управлінського обліку, провести систематизацію різних видів витрат, доходів та результатів;
- проаналізувати методи управлінського обліку, що використовуються ТОВ «Термал-Стар»;
- розробити рекомендації щодо удосконалення організації та методів управлінського обліку ТОВ «Термал-Стар».

Методи дослідження. Дослідження ґрунтується на застосуванні загальнонаукових та часткових методів. В роботі використано такі загальнонаукові методи як аналіз та синтез, абстракція та конкретизація, індукція

та дедукція. При обробці інформації щодо об'єкту дослідження використовувалися такі методи обробки даних: агрегування та групування, порівняння, співставлення та ін.

Загальна характеристика роботи. Наукова робота містить 30 сторінок, 2 рисунки, 4 діаграми, список використаної літератури із 38 найменувань, 7 додатків.

Ключові слова: управлінський облік, система обліку витрат, директ-костинг, витрати, маржинальна собівартість, маржинальний прибуток.