

У Плані рахунків, що діяв раніше, рахунків 9-го класу не було, а підприємства малого бізнесу повинні були застосовувати рахунки 8-го класу.

Змінилася назва рахунків і внаслідок цього змінилося їхнє призначення:

– 70 «Доходи від реалізації», на якому обліковується і узагальнюється інформація про загальний дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Таким чином, для відображення доходу від реалізації продукції, товарів тепер передбачено окремий рахунок. Раніше на цьому рахунку підприємства показували доходи від усіх видів діяльності;

– 74 «Інші доходи», на якому слід відображати інформацію про суми інших доходів від операційної і звичайної діяльності підприємства, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також облік суми доходу від надзвичайних подій.

Отже, внесені зміни у П(С)БО 25 були нагальною потребою державотворення України, входження її в цивілізований світ.

Подальше дослідження питань удосконалення бухгалтерського обліку та формування фінансового звіту суб'єктами малого бізнесу має відбуватися в напрямку розвитку діагностики на основі моніторингу дотримання динамічних моделей стратегічного регулювання фінансової стійкості підприємств.

### Список літератури

1. Податковий кодекс України: [від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями)] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>>.
2. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України: [від 25.02.2000 р. № 39 у редакції від 24.01.2011 р. № 25]. – Режим доступу: <<http://www.ligazakon.ua>>.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України: [від 16.07.99 р. № 996-XVI (із змінами і доповненнями)]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.
4. Сук Л. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерський облік в с/г. – 2010. – № 3. – С. 36-40.

**УДК 64.031.6:640.432**

**Грінько А.П., канд. екон. наук, проф.,**

**Кваша О.О. (ХДУХТ, Харків)**

### **МОДЕЛЬ ПОБУДОВИ ПІДСИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

*У статті розглянуто підсистеми управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства, запропоновано їх етапи організації та побудовано модель управлінського обліку.*

**Ключові слова:** *ресторанне господарство, підприємство, управлінський облік, центри відповідальності.*

Мета організації управлінського обліку в умовах стратегічного управління полягає в забезпеченні процесів аналізу та прийняття рішень необхідними для кожної управлінської ситуації даними.

Теоретична й практична значущість питань з організації управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства та недостатній рівень їх дослідження щодо сучасних потреб управління вказують на актуальність розгляду цих питань.

Вагомий внесок у формування теоретичних і організаційно-методичних засад управлінського обліку зроблено у працях вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, таких як: В.І. Бачинський, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Нападовська, Л.М. Янчева, Ф. Вуд, К. Друрі, В.Ф. Палій, Н. Роберт, Я.В. Соколов, Ч.Т. Хорнгрен. Аналіз результатів дослідження свідчить про недостатню розробленість наукових рекомендацій та практичних методик з упровадження управлінського обліку на підприємствах, у тому числі ресторанного господарства.

Метою статті є дослідження теоретичних і методичних засад за умови організації управлінського обліку в умовах стратегічного управління на підприємствах ресторанного господарства.

Перспективним напрямом удосконалення інформаційної бази, досягнення її відповідності сучасному світовому рівню є реорганізація традиційної системи бухгалтерського обліку на базі сучасних інформаційних технологій з виокремленням підсистеми управлінського обліку.

Основними завданнями організації управлінської бухгалтерії для цілей стратегічного управління є:

1. Визначення разом з іншими службами підприємства на базі первинних планових документів (технічної документації, ретроспективних бухгалтерських даних, маркетингових досліджень, інформації керівництва про цілі, зміст, можливі альтернативи стратегії тощо) ієрархії показників, що відображають структуру й угруповання витрат у рамках згаданих стратегічних заходів.

2. Інтеграція показників із сфер (сегментів) діяльності, задіяними в стратегічних розрахунках, тобто визначення об'єктів калькулювання, засобів включення в собівартість різноманітних груп витрат з огляду на прийняті на підприємстві методи розрахунків для дотримання принципу порівнянності даних.

3. Накопичення управлінської інформації про витрати пов'язані з центрами відповідальності, іншими зовнішніми та внутрішніми сегментами діяльності.

4. Організація поточного обліку довгострокових заходів щодо зазначених етапів робіт (з урахуванням фактора часу), сегментів діяльності, проектів капітальних вкладень у рамках обраної стратегії.

5. Своєчасне виявлення відхилень від запланованих параметрів і наочне їх відображення в обліку з метою організації ефективного аналізу причин їх виникнення та забезпечення гнучкого управління довгостроковим розвитком підприємства [3, с. 49].

Для розв'язання цих завдань створення підсистеми управлінського обліку може бути представлено у вигляді трьох етапів:

1. Формування управлінського вирішення облікового завдання.

На цьому етапі необхідно:

- визначити управлінське завдання та її вирішення;
- визначити, які дані потрібні, систему їх збору та правила документообігу;
- визначити результати, які планується досягти, та відповідальних за їх досягнення.

2. Взаємозв'язок прийнятих рішень з обліковою політикою та бухгалтерською практикою.

Розроблена технологія управлінського обліку може мати потребу збереження специфічних даних або реалізації деяких нових функцій за умови використання програмного забезпечення, унаслідок чого підчас вирішення завдань цього етапу, особливо у вітчизняній практиці, цілком можуть виникнути проблеми, пов'язані з недостатністю використання програмних продуктів або несумісністю з прийнятими положеннями облікової політики.

3. Упровадження облікових технологій.

На цьому етапі важливо підтримати процес організаційно-адміністративними заходами. Необхідно офіційно покласти відповідальність за збір і аналіз даних на менеджерів, розробити посадові інструкції для виконавців, затвердити форми документів і правила документообігу.

Обираючи тип організаційної структури обліку, пропонуємо використання функціонально-комбінованого типу, що характеризується такими аспектами:

- персоналізація облікових документів, визначення сфер відповідальності (за конкретні статті витрат і надходжень, що може контролювати центр);
- визначення контрольованих статей (менеджер центру відповідальності відповідає тільки за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати);
- менеджер центру відповідальності зобов'язаний не тільки надавати звітність про фактичні витрати та результати, але й складати кошториси на майбутній період.

Це, потребує істотних змін у структурі бухгалтерії підприємства. Вважаємо за доцільне створення управлінської бухгалтерії, яка сприяє підвищенню рівня якості обробки облікової інформації та впливає на перерозподіл обов'язків і зон відповідальності між окремими обліковцями. Залежно від розмірів центру відповідальності та обсягів інформації, що обробляється, в секторі може працювати один або декілька обліковців. За наявності такої структури немає заступника головного бухгалтера центру відповідальності. Його функції може виконувати один із менеджерів секторів. Такий підхід значно підвищує оперативність та інформативність зв'язку в системі «керівник – підлеглий». Крім того, у разі застосування цього підходу виникає явище економічного ефекту – через зменшення кількості зайнятих працівників-обліковців маємо пряму економію на розмірі фонду заробітної платні.

Пропонуємо організовувати підсистему управлінського обліку таким чином:

1. Із системи первинного обліку в момент реєстрації господарських операцій здійснюється синхронна вибірка даних у систему управлінського обліку.

2. Роблячи вибірку, господарські операції класифікують за видами діяльності, підрозділами, центрами відповідальності та, якщо є потреба, щодо окремих проектів.

3. Дані про витрати, доходи, активи та зобов'язання накопичуються в окремих реєстрах (у технічному плані вони являють собою записи в єдиній базі даних, а з точки зору бухгалтерського обліку – позабалансові рахунки з простим записом) або на додаткових аналітичних рахунках до рахунків бухгалтерського обліку.

4. У разі списання активів на рахунки витрат у бухгалтерському обліку здійснюються синхронні записи в реєстрах управлінського обліку, але в оцінці управлінського обліку (навіть якщо у бухгалтерському обліку запаси списуються за середньою собівартістю, в управлінському обліку списання може бути здійснене за методом ФІФО).

5. Усі обороти за рахунками коштів та їх еквівалентів класифікують у момент здійснення операції або пізніше, якщо не має можливості їх негайно класифікувати, та відображаються в накопичувальних реєстрах обліку грошових потоків (або забезпечується можливість оперативної вибірки оборотів з рахунків коштів) у розрізі прийнятої класифікації.

6. Паралельно з веденням реєстрів обліку фактичних доходів і витрат ведуться реєстри обліку планових показників, або, що більш зручно, забезпечують облік за нормативною вартістю з паралельним відображенням відхилень.

7. Процедура формування внутрішньої управлінської звітності включає в себе періодичну вибірку залишків і оборотів з реєстрів управлінського обліку з обчисленням аналітичних коефіцієнтів у розрізі видів діяльності, підрозділів, центрів відповідальності та, у разі необхідності, окремих проектів.

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення ефективності діяльності підприємств ресторанного господарства є головним завданням організації управлінського обліку [2, с. 8].

Запропонована система допоміжних облікових реєстрів, яка розроблена для підприємств ресторанного господарства, подана в таблиці 1. Склад таких реєстрів може змінюватися залежно від специфіки діяльності підприємства та професійної думки бухгалтера – спеціаліста з управлінського обліку.

Таблиця 1 – Склад додаткових реєстрів для ведення управлінського обліку

Номер та назва реєстру	Облікові операції
1	2
Група 1. Реєстри обліку активів і зобов'язань	
У01. Необоротні активи	Надходження та вибуття необоротних активів за основними видами діяльності (амортизація не нараховується)
У02. Товари	Надходження та списання для реалізації товарів, а також інше вибуття
У03. Сировина	Надходження та списання сировини на виробництво
У04. Клієнти	Розрахунки з постійними клієнтами, у тому числі передплата
У05. Контрагенти	Розрахунки з постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами

Продовження таблиці 1

1	2
У06. Кошти та їх еквіваленти	Надходження і витрати коштів та їх еквівалентів
У07. Фінансові вкладення та інші інвестиції в іншу діяльність	Купівля і вибуття об'єктів фінансових вкладень, вкладів у інші види діяльності та їх повернення
У08. Позики та кредити	Отримання та повернення позик і кредитів
У09. Власні кошти	Надання та вилучення коштів власниками
Група 2. Реєстри обліку доходів і витрат	
У10. Виробництво	Прямі витрати на реалізацію (витрати обігу) і витрати з надання послуг
У11. Реклама	Витрати на рекламні та інші заходи
У12. Витрати підрозділів	Витрати на утримання підрозділів, у тому числі експлуатаційні, та заробітну плату персоналу
У13. Обслуговування залученого капіталу	Сплата відсотків за залученими коштами
У14. Інші витрати	Витрати, які не відображаються на вищезазначених рахунках обліку витрат
У15. Реалізація	Облік виручки та визначення фінансових результатів від реалізації
У16. Інші доходи	Визначення інших доходів, які не пов'язані з основною діяльністю
Група 3. Реєстри для формування сум грошових потоків	
У17. Надходження за основною діяльністю	Грошові надходження від реалізації продукції (товарів і послуг)
У18. Витрати за основною діяльністю	Грошові витрати на купівлю виробничих ресурсів за основними видами діяльності
У19. Надходження за інвестиційною діяльністю	Грошові надходження від вибуття необоротних активів, фінансових вкладень та інших інвестицій до інших видів діяльності
У20. Виплати за інвестиційною діяльністю	Розрахунки з надходження необоротних активів, фінансові вкладення та інші інвестиції в інші види діяльності
У21. Надходження за фінансовою діяльністю	Отримання кредитів, позик, коштів від засновників
У22. Виплати за фінансовою діяльністю	Повернення кредитів, позик, вилучення коштів засновниками

У додаткових реєстрах слід відобразити, наприклад:

У03 «Сировина». Надходження сировини (найменування, кількість, вартість). Посилання на запис у бухгалтерському обліку за прибутковою накладною № 435 від 21 груд. 2011 р.

У05 «Контрагенти». Заборгованість (контрагентам, сума). Посилання на запис у бухгалтерському обліку за прибутковою накладною № 435 від 21 груд. 2011 р.

У10 «Виробництво». Переміщення сировини на виробництво та виготовлення готової продукції. Посилання на запис у бухгалтерському обліку за прибутковою накладною № 9 від 21 груд. 2011 р. (внутрішня накладна).

У03 «Сировина». Списання (найменування, кількість, вартість) Посилання на запис у бухгалтерському обліку за калькуляційною картою № 31 від 28 груд 2011 р.

Наявність посилань за операціями на рахунках бухгалтерського обліку забезпечує засоби для взаємного контролю даних з управлінським обліком.

Для досягнення цілей управлінського обліку аналітичний облік мають здійснювати в розрізі окремих видів активів, зобов'язань, доходів і витрат, а також об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості, починаючи з груп однотипних операцій (для формування показників за методом «АВС») і завершуючи окремими підрозділами або центрами відповідальності.

Рекомендована модель побудови управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства з урахуванням завдань управлінського контролю подана на рисунку 1.

Зважаючи на постійне зростання конкуренції на ринку, на підприємствах велику увагу приділяють вивченню взаємозв'язку між витратами, обсягами виробництва та реалізацією продукції, а також джерелами формування доходів, з чим постійно стикається підприємство [1, с. 10].

З усіх можливих методів оцінки в управлінському обліку слід віддавати перевагу оцінці за фактичною вартістю. Це можна пояснити необхідністю для керівництва за умови оцінки використання ресурсів мати найбільш наближену до реальної картину доходів і витрат. Зобов'язання господарювання суб'єкта повинні оцінюватися за фактичною залишковою сумою заборгованості на кінець звітного періоду без урахування належних до нарахування в майбутньому відсотків, оскільки дані суми будуть враховані згодом під час розрахунку середньозваженої ціни капіталу (один із важливих показників для фінансового управління).

Оцінюючи оборотні активи слід, крім обліку за фактичною вартістю, застосовувати метод списання запасів під час передачі їх у виробництво або продаж, який найбільш точно відповідає прийнятій практиці передачі запасів зі складу. Найбільшу точність дає облік за кожною одиницею запасів, однак у разі неможливості його організації можна рекомендувати дотримуватися методу ФІФО (FIFO).

На обсяг грошових потоків, які є найбільш важливими показниками виконання бюджетів (кошторисів) доходів і витрат, загальноприйняті методи оцінки активів і зобов'язань мають незначний вплив (зазвичай не впливають зовсім, за винятком випадків споживання однакових запасів різними підрозділами). Тому в більшості випадків наявні методи оцінки та списання запасів у виробництво або на продаж актуальні тільки для аналізу ефективності використання ресурсів.

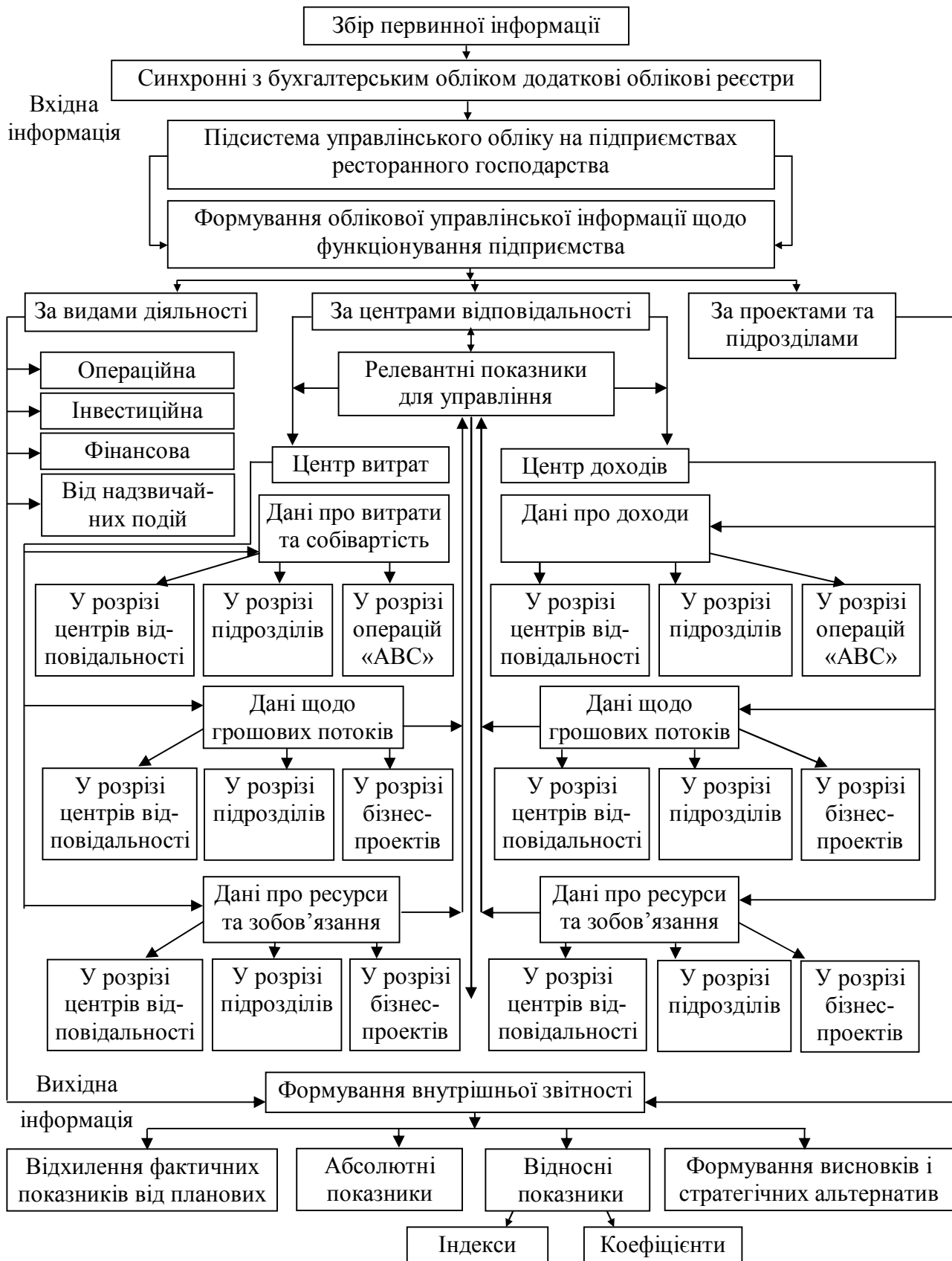


Рисунок 1 – Модель побудови управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства

**Висновки.** Належна організація управлінського обліку й адекватна побудова системи внутрішнього контролю здатні забезпечити достовірність і надій-

ність показників внутрішньої управлінської звітності зі збереженням її оперативності та релевантності наданої керівництву інформації.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є ґрунтовне вивчення взаємозв'язків між витратами, обсягами виробництва та реалізацією продукції, а також джерелами формування доходів.

### Список літератури

1. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.
2. Дуброва Т. Построение организационной структуры бизнеса / Т. Дуброва // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 3. – С. 4-9.
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45-55.

УДК 336.225.6

Козак Г.О. (ДонНУЕТ, Донецьк)

### ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК МЕТОД КОНТРОЛЮ ЗА ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ КОМЕРЦІЙНОГО БАНКУ

*У статті розглянуто питання здійснення податкового планування як методу контролю за ефективністю діяльності комерційного банку. Визначено основні підходи здійснення планування рівня податкового навантаження комерційними банками.*

**Ключові слова:** податкове планування, планування податкового навантаження, ефективність діяльності комерційного банку, податкові пільги.

У сьогоднішніх умовах значення податкового планування в комерційному банку зростає, оскільки з метою підвищення ефективності діяльності банк змушений відволікати досить значні кошти на сплату податків і зборів, раціонально використовуючи фінансові ресурси, здійснюючи управління та контроль за податковим навантаженням. Отже, податкове планування є обов'язковим елементом управління податковим навантаженням, що дає підставу для здійснення контролю за ефективністю діяльності комерційного банку.

Проблемам податкового планування присвячено чимало наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених. Важливі теоретичні та практичні аспекти податкового планування досліджені в роботах І.О. Бланка, Є.С. Вилкової, Я.І. Глущенко, А.В. Єлисеєва, А.Г. Загороднього, А.Г. Поршнева, М.В. Романовського, Л.О. Сухаревої [1-6] та ін. Разом з цим потребують доопрацювання наукові пропозиції щодо податкового планування у комерційному банку.

Метою статті є дослідження податкового планування як методу контролю за ефективністю діяльності комерційного банку.