

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ГОЛУБЕЦЬ МАКСИМ МАР'ЯНОВИЧ

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІТИЧНИХ
ПРОЦЕСІВ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ /
ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING, ANALYTICAL
PROCESSES AND INTERNAL AUDIT AT ENTERPRISE

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління
інноваційними системами

Виконав студент
групи ОБАмнв-21
Голубець Максим Мар'янович

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Горлачук Микола Анатолійович

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	6
1.1.Управлінський облік як система та її характеристика.....	6
1.2.Еволюція управлінського обліку	15
1.3.Особливості організаційної структури управлінського обліку на вітчизняному підприємстві.....	22
Висновки до розділу 1.....	29
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕСИ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	31
2.1.Оцінка аналітичного забезпечення діяльності підприємства	31
2.2.Механізм внутрішнього аудиту та його роль в управлінського обліку.....	38
2.3.Базові індикатори ілюстрації діяльності підприємства як складова управлінського обліку	47
Висновки до розділу 2.....	53
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕСІВ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	55
3.1.Закордонний досвід функціонування управлінського обліку і внутрішнього аудиту.....	55
3.2.Перспективи покращення управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на національних підприємствах.....	65
Висновки до розділу 3.....	71
ВИСНОВКИ.....	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Діяльність кожного підприємства заснована на аналізі його основних складових, що визначаються понесеними витратами, обсягами реалізації продукції, отриманими доходами тощо. Зважаючи на це, аналітичні процеси відіграють важливу роль в контексті такого аналізу, який забезпечує необхідною інформацією зацікавлених осіб.

Інформація про роботу суб'єкта господарювання є базою не лише в частині ефективності його діяльності, але і виступає індикатором законності її здійснення. Перевірку легітимності функціонування окреме підприємство може провести через відповідну систему заходів, тобто внутрішній аудит. Вказаний аудит здійснюється уповноваженими особами підприємства базуючись на аналізі індикаторів його діяльності, що також є основою прийняття рішень керівництвом щодо подальшого розвитку.

Управлінські рішення є результатом управлінського обліку, який має на меті акумулювати якомога точнішу інформацію про діяльність мікроекономічного суб'єкта, її опрацювати, і в формі звітності подати керівництву, що є продуцентом прогнозування векторів функціонування такого суб'єкта.

Оцінка діяльності підприємства його керівництвом, особливо в поточній суспільній ситуації, є одним із головних пріоритетів розвитку економіки України.

Дослідженню теоретичних основ управлінського обліку в контексті його сутності, об'єктів, предметів, мети, завдань, видів, принципів, функцій та інструментів присвячено праці таких вітчизняних та іноземних науковців, як Аверкіна Я., Бруханського Р., Бондарчук Н., Бутинця Ф., Друрі К., Задорожного З.-М., Панкова В., Пушкара М. Крім того, роль аналітичних процесів на підприємстві досліджували Винниченко О., Мулик Т., Пуцентейло П., Томчук О., Ярмус С., а внутрішній аудит та його елементи у своїх працях висвітлили Бержанір І., Бляск В., Спіцина Н. та ін.

Незважаючи на присутні наукові здобутки, існують певні проблеми і недосліджені елементи, що стосуються окресленої тематики.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретичних основ, проблем управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на вітчизняному підприємстві, а також розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення мети окреслено наступні завдання:

- охарактеризувати управлінський облік як систему на підприємстві, його еволюцію та особливості організаційної структури;
- оцінити аналітичне забезпечення діяльності суб'єкта економіки, розкрити механізм внутрішнього аудиту;
- проаналізувати закордонний досвід і, на його основі, окреслити перспективи розвитку проблем управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Об'єктом дослідження є система управлінського обліку підприємства.

Предметом дослідження виступає теоретичні та прикладні аспекти функціонування управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на підприємстві.

Методи дослідження. Для досягнення мети роботи використано такі загальнонаукові і спеціальні методи дослідження:

- аналіз, синтез, групування та порівняння – для обґрунтування особливостей розвитку управлінського обліку як системи та визначення основних його індикаторів;
- історичний – при висвітленні еволюції управлінського обліку;
- системний, структурний та статистичний аналіз – для дослідження динаміки показників;
- табличний та графічний – в контексті наочної ілюстрації результатів дослідження.

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти з питань управлінського обліку та внутрішнього аудиту, статистичні та аналітичні матеріали Державної служби статистики України, а також наукові праці вітчизняних та закордонних економістів.

Практичне значення результатів дослідження полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на вітчизняному підприємстві.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження здійснено публікацію тез доповідей за темою «Шляхи вдосконалення статистичного обліку в контексті експорту сільськогосподарської продукції в Україні» у збірнику праць XX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 2023).

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел із 71 найменувань. Крім того, дослідження містить 9 таблиць та 12 рисунків. Загальний обсяг роботи становить 81 сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Управлінський облік як система та її характеристика

Продуктивність діяльності підприємства (суб'єкта господарювання/економіки, мікроекономічного суб'єкта, вітчизняного суб'єкта) як окремої одиниці економіки прямопропорційно залежить від якості прийнятих рішень в управлінському контексті. Такі рішення здійснюються під впливом набутої інформації про основні індикатори функціонування (діяльності) підприємства. Зважаючи на те, що інформація (як сукупність опрацьованих і сформованих даних) про економічні явища продукується в системі обліку, важливе місце на підприємстві займає управлінський облік.

На нашу думку, управлінський облік доцільно розглядати як систему, що є складним багатоелементним комплексом, що поєднує самостійні складові. До елементів управлінського обліку віднесемо:

- зміст управлінського обліку в контексті багатоманітності підходів до його трактування;
- об'єкт, предмет, принципи, функції, мета і завдання/цілі управлінського обліку;
- види, інструменти та моделі управлінського обліку.

Погоджуємося із твердженням Писаренко Т. та Букало Н. [1, 136], що диференційованість форм власності, загострення конкуренції на ринку виробництва/продажу продукції в контексті товарів та послуг, а також інтеграція національних економік у єдине світове господарство стали прерогативою започаткування управлінського обліку.

Підкреслимо, що управлінський облік (також відомий як і «внутрішньогосподарський») є багатогранним терміном, тобто відсутній один чітко визначений підхід до його трактування.

Відзначимо, що Пушкар М. [2] розуміє «управлінський облік» як підсистему «... бухгалтерського обліку із своїм предметом, методом і завданнями, яка тісно пов'язана з управлінською системою і направлена на зниження витрат виробництва та збільшення прибутків підприємства [2].»

Дотичного погляду щодо розуміння терміну «управлінський облік» дотримуються Панков В., Єлецьких С. та Михайличенко Н. [3], які також вважають його основою бухгалтерський облік, і наголошують, що він відображається «... в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства [3].»

Схоже трактування управлінського обліку простежується також у Бондарчук Н. [4], де даний вид обліку «... ведеться для задоволення потреб у інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів [4].»

Вітчизняний законодавець також розуміє «управлінський облік» як систему «... обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [5].»

В глобальнішому плані подає визначення поняття «управлінський облік» Нападовська Л. [6], яка вважає, що він є економічною системою, що «... пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством [6].»

Як процес, а не систему, «управлінський облік» трактує Бутинець Ф. [7]. В своїй праці науковець вказує, що це «... процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства [7].»

З практичної точки зору описує «управлінський облік» і Друрі К [8], адже на його думку він означає «... вимірювання, збирання, систематизацію, аналіз, інтерпретацію та передавання інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами. Головна мета виробничого обліку – калькуляція собівартості продукції та послуг [8].» Його бачення «управлінського обліку» також поділяють Хорнгрен Ч. та Фостер Дж. [9], адже стверджують, що вказаний вид обліку – це «... вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами [9, 202].»

Більш предметно «управлінський облік» визначає Белова І. [10, 14-15], адже вкладає в нього як вектор на виробництво продукції та удосконалення підрахунку витрат, так і покращення методології прийняття управлінських рішень щодо якості продукції в порівнянні з витратами на неї, а Карпенко О. [11] наголошує, що управлінський облік є поєднанням самого обліку, аналітики даних (інформації), нормування витрат, а також планування і контролю.

На основі вказаних тверджень побудуємо таблицю, яка відображає ключові дефініції терміну «управлінський облік» з точки зору підприємства:

Таблиця 1.1

Дефініції «управлінського обліку» на мікрорівні

Дефініції	Частина бухгалтерського обліку	Забезпечує інформацією	Базою обліку є витрати
Автори			
Пушкар М. [2].	+	-	+
Панков В., Єлецьких С., Михайличенко Н. [3].	+	+	-
Бондарчук Н. [4].	-	+	-
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].	-	+	-
Нападовська Л. [6].	-	+	-
Бутинець Ф. [7].	-	+	-
Друрі К [8].	-	+	+
Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [9].	-	+	-
Белова І. [10].	-	+	+
Карпенко О. [11].	+	-	+

Примітка: узагальнено автором самостійно згідно з даними [2-11].

Підсумовуючи дані, наведені в табл. 1.1, доцільно визнати, що управлінський облік відображає забезпечення інформацією користувачів на рівні підприємства для прийняття ними рішень. Він спрямований, як правило, на витрати (як основу собівартості) в частині їх зменшення.

На відміну від інших видів обліку (бухгалтерського, фінансового), ведення управлінського обліку, як правило, не є обов'язковим, тобто воно залежить від вказівок керівництва. Крім того, такий облік спрямований на оцінку показників в майбутньому, має конфіденційний характер, а також ступінь подання звітності залежить від потреб управління.

Відзначимо, що спільні риси управлінський облік має із бухгалтерським, зокрема в частині рахунків, подвійного запису та ведення документації. На додачу, управлінський облік використовує методи статистичного, економічного та математичного аналізу, що розглянемо надалі.

Погоджуємося із Шмигель О. [12, 183], що базою управлінського обліку виступають:

1. Фактичні дані в частині первинної і вторинної документації підприємства.
2. Прогнозні індикатори на основі використання методів аналізу (витрат, доходів, прибутків, оборотів).
3. Відомості про майбутні контракти та операції.

Конфіденційність як одна з особливостей управлінського обліку доповнюється й іншими вимогами до нього, які стосуються зокрема здобуттям та опрацюванням інформації, джерелом якої є дані діяльності підприємства (витрати, доходи тощо), які втілюються в бухгалтерському обліку також.

Існують чітко визначені вимоги до інформації в управлінському обліку, які забезпечують дієвість даного обліку, основними з яких є [13; 12, 183-184]:

- об'єктивність, тобто правильність/достовірність інформації;
- зрозумілість або доступність для всіх її внутрішніх користувачів (менеджерів тощо);

- адресність, що передбачає конфіденційність інформації та надання її лише зацікавленим особам;
- співставність, тобто порівнянність аспектів минулого і теперішнього для прийняття керівних рішень;
- варіативність в контексті вибору оптимального варіанту розвитку;
- компактність у частині її подання в стислій, зрозумілій та чітко визначеній формі (звітність);
- оперативність, тобто своєчасність надання інформації щодо потреб управління з певною періодичністю.

Враховуючи розуміння управлінського боку та його тісний зв'язок з інформацією погоджуємося з Волковською Я., що об'єктом управлінського обліку на рівні підприємства є сукупність операцій на основі отриманої інформації, що дозволяють досягнути керівництву визначеної мети, а саме:

1. Логістичні операції, які спрямовані на ресурсне забезпечення функціонування підприємства (з грошовими потоками, запасами).
2. Виробничі, де ресурси використовуються і трансформуються в готову продукцію.
3. Фінансові, що передбачають надходження від реалізованої продукції.

Відповідно до об'єкту, предметом управлінського обліку є як ресурси, тобто основні засоби, активи нематеріального плану, людський капітал і ресурси матеріального характеру, так і процеси діяльності в частині постачання, виробництва, збуту та фінансів (отримання доходу, здійснення витрат) [1, 138-139].

Зазначимо, що управлінський облік базується на певних фундаментальних положеннях, тобто принципах. Доцільно виділити загальні та спеціальні принципи управлінського обліку.

Погоджуємося із Задорожним З.-М. та Аверкином Я. [15, 120], що загальних принципів варто віднести наступні:

- загальнонаукові (системність, обґрунтованість, доцільність);

- загальноекономічні (періодичність формування інформації);
- бухгалтерські (автономність (тобто незалежність), подвійний запис).

Крім того, спеціальним принципом управлінського обліку є [1, 139; 15, 121-122]:

- методологічна незалежність, де кожний мікроекономічний суб'єкт запроваджує свої правила ведення та організації управлінського обліку;
- комунікація (ефективна) між працівниками і структурними підрозділами мікроекономічного суб'єкта;
- орієнтація на досягнення цілей підприємства загалом на основі консенсусу керівництва;
- оцінка результатів роботи відділів підприємства у частині внеску кожного у досягнення результатів роботи;
- економічність, де витрати на управлінський облік не повинні перевищувати вигоду від його застосування;
- результативність у контексті співставлення витрат з доходами;
- відповідальність окремого працівника за свою діяльність;
- баговаріантність рішень на основі вибраної інформації;
- комплексність в частині фіксації даних в первинних документах та їх застосування у всій діяльності підприємства;
- залежність рішень від понесених витрат;
- причинність, відповідно до якої, до собівартості доцільно відносити ті витрати, що пов'язані з продукуванням товарів і послуг;
- взаємозв'язок, що передбачає необмеження управлінського обліку лише витратами, але і плануванням, аналізом й контролем;

Вважаємо доцільним виділити принцип законності в контексті управлінського обліку, який спрямований на дотримання чинних законодавчих норм при його здійсненні.

Враховуючи наведені принципи, метою управлінського обліку є ефективно керування господарськими/економічними процесами з врахуванням здобутої

інформації, а цілями виступають наступні: «... децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства [16, 10].»

Погоджуємося з науковцями Косташ Т. та Смола М. [13], що планування, аналіз та контроль є функціями управлінського обліку, які забезпечують реалізацію його призначення.

Ключові функції управлінського обліку проілюстровано на рис. 1.1:

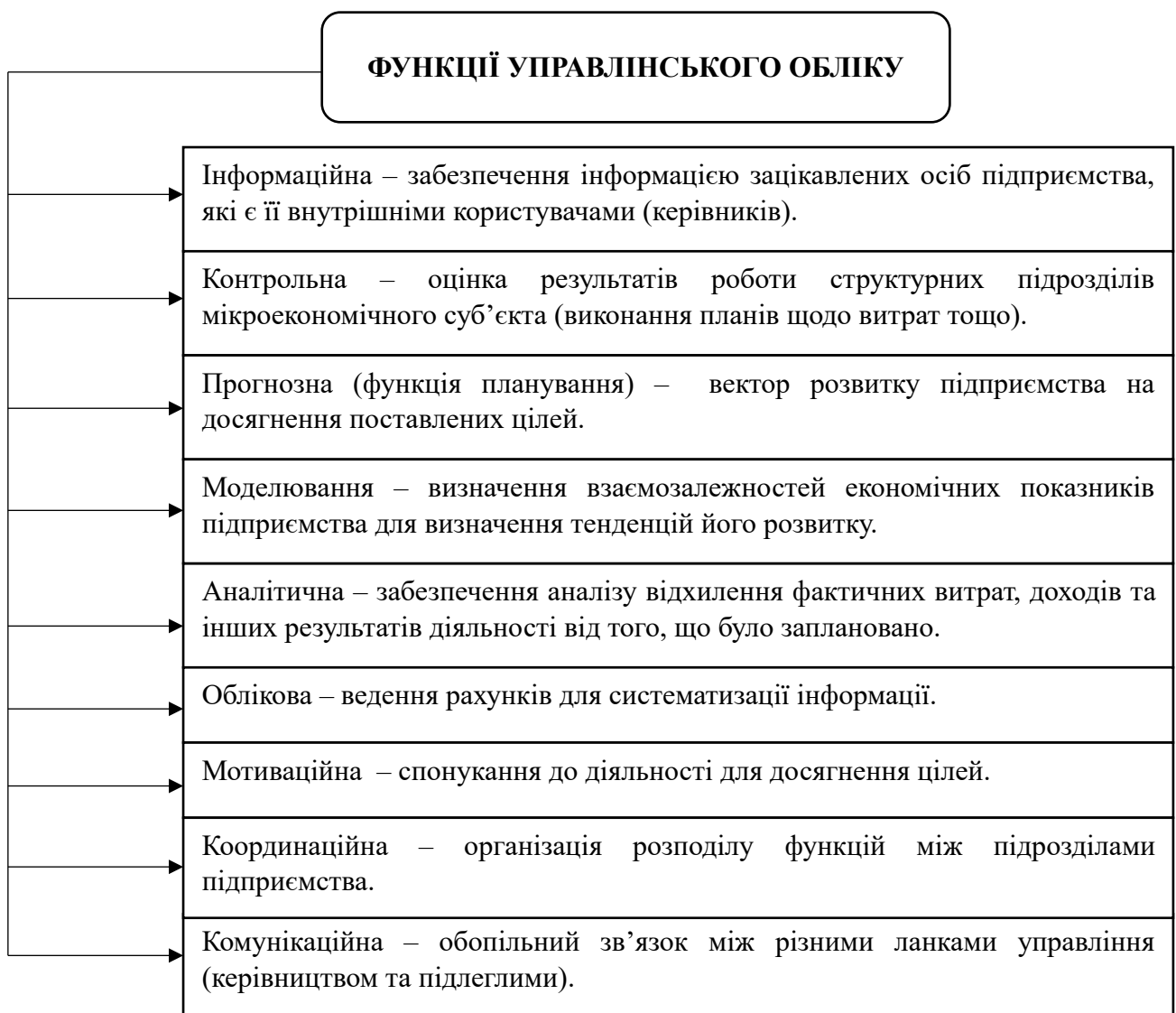


Рис. 1.1. Характеристика основних функцій управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором з даними [1, 139; 13; 16, 9-10; 17, 12].

Управлінський облік як складна структура поділяється на окремі види. Вважаємо за доцільне представити класифікацію управлінського обліку згідно з дослідженнями Вдовічен А. [16, с. 15] та Фоміної О. [18, 16-17, 400], що, на наш погляд, найповніше ілюструють її відображення:

1. За видами керування: оперативний (на короткостроковий період – до 1-го року); стратегічний (на довгостроковий період – більше 1-го року).

2. За видами діяльності (відповідно до об'єкта): логістичний (пов'язаний з транспортуванням сировини та готової продукції); виробничий (ілюструє виробництво товарів); фінансовий (віддзеркалює грошовий аспект обліку – розмір витрат тощо); організаційний (виявляє розподіл повноважень та обов'язків між працівниками, відділами підприємства).

3. За повнотою охоплення інформації: систематичний (постійний, регулярний); проблемний (не є постійним, а зумовлений наявністю певної проблеми).

4. За ступенем нормування: облік фактичних показників (витрат); облік нормативних показників.

5. За підсистемами: управлінський облік запасів; управлінський облік витрат; управлінський облік продажів та ін.

Окрім цілей управлінського обліку, виділимо його основні завдання, а саме [16, 8]:

- збір, обробка і передача упорядкованих даних (інформації) керівництву та іншим уповноваженим особам господарської мікроекономічної одиниці для прийняття найбільш оптимальних рішень щодо витрат, собівартості, доходів, прибутків та ін. ключові індикаторів функціонування;

- моніторинг законності господарської діяльності підприємства;

- складання звітності на основі результатів діяльності підприємства для узагальнення інформації, і передача такої звітності власникам.

Реалізація мети, цілей та завдань управлінського обліку здійснюється за допомогою використання певних інструментів. Погоджуємося із Мазаракі А. і Фоміною О., що інструментами управлінського обліку «... є методологічно

визнана послідовність дій щодо спостереження, реєстрації і обробки кількісної і якісної, фінансової та нефінансової інформації, обумовлена стратегічними, тактичними й оперативними цілями підприємства торгівлі [19, 49]».

Проаналізувавши погляди науковців виділимо такі основні інструменти управлінського обліку (рис. 1.2):



Рис. 1.2. Характеристика базових інструментів управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором.

Зазначимо, що інструменти управлінського обліку тісно корелюють з його методами, адже розширюють їх розуміння.

Враховуючи наведені характеристики управлінського обліку та діючу практику виділяють такі його моделі [12, 185; 18, 17]:

1. Організаційна, що зумовлює детальний облік витрат за статтями і періодом часу.

2. Функціональна, яка передбачає чіткий поділ керівних функцій в процесу обороту фінансових ресурсів на підприємстві та їх використання. Облік ведеться

в контексті постачання, виробництва, реалізації і розподілу з урахуванням передбачених витрат.

3. Технологічна, що враховує технологічний процес виробництва за галузями та підприємствами всередині галузей.

4. Економічна, в результаті якої формується собівартість продукції за видами витрат.

5. Інституційна, де управлінський облік є самостійний інститут, який поєднує в собі всі інші види обліку (бухгалтерський тощо).

Підсумовуючи наведене вважаємо за доцільне визнати, що управлінський облік є складним структурованим багатогранним економічним терміном та процесом в частині сукупності взаємопов'язаних дій щодо формування інформації про результати діяльності підприємства (витрати, доходи тощо) з метою її передачі уповноваженим користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік пов'язаний з іншими його видами, але є самостійною частиною обліку, сформованого в процесі тривалого розвитку.

1.2. Еволюція управлінського обліку

Управлінський облік як система свого сучасного стану досягнув внаслідок еволюції, тобто розвитку за ключовими етапами.

Зазначимо, що в економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо виділення окремих еволюційних періодів управлінського обліку, пов'язаних з його історичним становленням. Тому окреслимо ті віхи еволюції, які, на наш погляд, найбільш точно ілюструють розвиток управлінського обліку в часі.

Основою становлення управлінського обліку в контексті потреби обліку загалом вважаємо появу землеробства і скотарства, розвиток інших форм сільського господарства, які зумовили необхідність фіксації даних щодо обсягу продукції, що стало основою обліку загалом. Крім того, розвиток промисловості

надалі посилив потребу в еволюції обліку також. Часові межі цього періоду – 9-6 тис. р. до н.е. – XV ст. н.е.

Базуючись на дослідженні Фоміної О. [18] виокремимо етап теоретичного формування засад управлінського обліку. У 1494 р. Пачолі Л. випускає одну із перших праць, що була присвячена основам управлінського обліку – «Трактат про рахунки і записи». Відзначено, що «... Пачолі першим класифікує витрати обігу за трьома ознаками: щодо підприємства, товару і господарського процесу. Відповідно до зазначених ознак усі витрати обігу поділяються на торгові та домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. А розділ 23 взагалі присвячений обліку внутрішньофірмових розрахунків. У цьому розділі закладено основи організації обліку в структурних підрозділах підприємства. В розділі 26 Лука Пачолі пропонує вести дві Головні книги: малу – в пересувній лавці і велику – в центрі; кожна з цих книг містить рахунок мандрівок, сальдо яких повинні взаємно контролюватися. Із викладеного автор робить висновок, що малу Головну книгу Лука Пачолі пропонував як основний реєстр внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а велику – фінансового [18, 63-64].»

У своєму дослідженні Скрипник М. та Скрипник Н. [20] зазначають, що зародження управлінського обліку відбулося починаючи з XVI ст. н.е., адже в цей період формується порівняння витрат з випуском продукції для обчислення дефіциту або надлишку коштів. Відповідно, виводився результат по окремій операції через співставлення реалізаційної та купівельної вартості, де реалізаційна вартість була праобразом сучасної виручки/доходу, а купівельна – витрат, пов'язаних з придбанням відповідного товару. В XVII ст. зароджується система обліку на засадах загальних витрат, що були пов'язані із постачання ресурсів (сировини), виробництвом продукції (перетворенням ресурсів), а також її реалізацією, що складало т. зв. «промисловий облік».

Кінець XIX – початок XX ст. ознаменувався реалізацією потреби в обчисленні собівартості продукції та складання бюджетів підприємства (1910 р.)

[21, 24]. В даний період розвивається т. зв. «калькуляційний облік». Він «... був лише засобом реєстрації господарських операцій за допомогою методу подвійного запису та складання фінансової звітності, на його основі здійснювалося виключно узагальнення затрат для калькуляції собівартості продукції [18, 60-61].»

Окрім калькуляції собівартості продукції, за 1890-1920 рр. [18, 65; 21, 26; 22]:

- запроваджено визначення відхилення від поставлених норм, і, відповідно, була створена нормативна калькуляція витрат;
- вводився контроль за витратою матеріалів та оплатою праці;
- розпочався процес видобування інформації для цілей управління;
- було розроблено систему операційних та капітальних бюджетів, де операційні бюджети включають такі цільові витрати та доходи, що пов'язані з поточною роботою підприємства (бюджет виробництва та продажу як приклади), а капітальні – вкладення (інвестиції) в розвиток підприємства (основні засоби та ін.);
- у 1910 р. Гаррісоном Ч. та Емерсоном Г. була створена концепція обліку «стандарт-костінг». Вона передбачала прийняття управлінських рішень на основі відхилень фактичних показників від нормативних, що детальніше розглянемо надалі.

Відповідно до постулатів Емерсона Г., облік «... має на меті перемогу над часом. Він, повертаючи нас у минуле, повинен давати змогу заглянути у майбутнє. Саме облік, націлений на майбутнє, дозволяє передбачати – отже, попереджати. Тому весь господарський процес підприємства повинен жорстко контролюватися через систему попередньо розроблених нормативних витрат. Без норм господарська діяльність втрачає цілі, а адміністрація не в змозі встановити рівень продуктивності праці колективу підприємства [18, 65].»

20-30-і рр. ХХ ст. доцільно також виокремити як етап розвитку управлінського обліку, адже в цей проміжок часу [18, 61; 21, 24, 26; 22; 23, 7]:

- у Західній Європі та США започаткувався поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський (20-і рр. ХХ ст.);
- запроваджувалися критерії оцінки відповідальності керівників за прийняті рішення щодо капітальних бюджетів (інвестицій);
- поширювалося використання кошторису витрат;
- набув застосування показник віддачі (рентабельності) щодо капітальних бюджетів (інвестицій);
- поширювався розвиток виробничого обліку з елементами управлінського через обчислення стандартних затрат і аналізу відхилень;
- зосереджувалася увага на мотивації суб'єктів доходів і витрат для їх мінімального відхилення від норм;
- розвинувся облік витрат за сегментами функціонування підприємства;
- відбулося перенесення акценту на різноманітність моделювання щодо прийняття рішень на основі диференціації витрат залежно від цілей та потреб;
- започаткування використання терміну «управлінський облік» науковцем Маккінзі Д. в 1922 р. (згодом – Гётцом Б. та Воттером В.). Видання праць по управлінському обліку, що стали основою норм і стандартів, дотримання яких забезпечує контроль за витратами;
- створення методу однорідних секцій Римаїло Ф. у 1927 р., базою якого є попередній розподіл непрямих витрат (що не розподіляються на окремі товари; оренда, комунальні послуги тощо) між однорідними підрозділами суб'єкта мікроекономіки, та віднесення таких витрат до собівартості окремих товарів;
- запровадження у 1936 р. Харрісом Дж. концепції обчислення та обліку прямих витрат, які можна віднести до окремого товару, адже вони змінюються з обсягом. Це сприяє прийняттю поточних управлінських рішень;
- поширення обліку за центрами відповідальності (Хігінс Дж. А.), що поєднав методологію обліку з психологією людини, яка несе відповідальність не лише за свою роботу, але і за результат підприємства загалом.

Характеристика центрів відповідальності наведена на рис. 1.3:

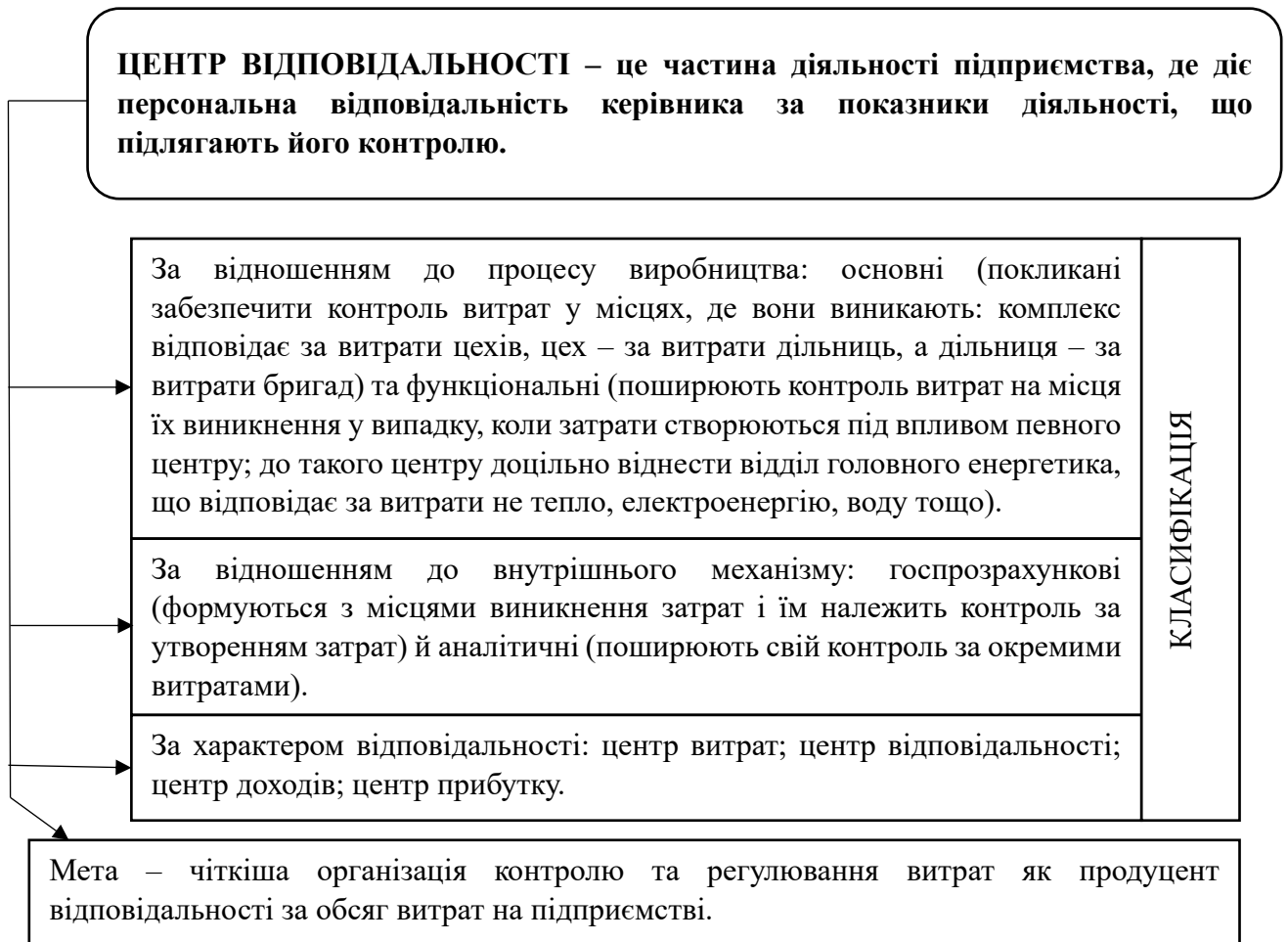


Рис. 1.3. Класифікація центрів відповідальності

Джерело: узагальнено автором згідно з даними [16, 19-20].

Наступним етапом розвитку управлінського обліку є 40-50-і рр. ХХ ст. Даний період характеризувався такими особливостями [21, 26; 22]:

- застосування аналітичних методик (програмування лінійним методом, тестування гіпотез);
- використання електронних приладів в контексті витрат (їх планування та ін.);
- започаткування виокремлення обліку як самостійної ланки економіки;
- створення методу «тариф-машина-людина» (Такер А.), що дав можливість розраховувати витрати за окремим технологічним процесом в межах центру відповідальності.

Іншим етапом розвитку управлінського обліку стали 50-60-і рр. ХХ ст. [18, 62, 67; 21, 26; 22], де відбулося:

- поширення практики у вивченні операційної діяльності в управлінському обліку;
- застосування методики дисконтування грошей (визначення їх теперішньої та майбутньої вартості базуючись на відсотковій ставці або дисконті);
- зосередження уваги на змінних витратах, а також складання попередніх кошторисів витрат для виявлення позитивного/негативного приросту фактичних витрат від стандартних; відповідно, до собівартості продукції включаються не тільки прямі витрати, а й змінні загальновиробничі (непрямі) витрати;
- розвиток маржинального аналізу, пов'язаного з обчисленням критичного обсягу виробництва та продажу/реалізації із встановленням взаємозв'язку між витратами, обсягами діяльності і доходом/прибутком;
- зміщення акцентів в бік підготовки та надання інформації з використанням обліку за центрами відповідальності й аналізу витрат;
- створення альтернативних варіантів управлінських рішень та аналіз їх прийняття в контексті наслідків.

Погоджуємося з Фоміною О. [18], що методи та прийоми обліку «... поступово ускладнювалися і ставали більш різноманітними, його завдання розширювалися і підпорядковувалися конкретним цілям та інтересам системи управління, спрямовувалися на кінцевий фінансовий результат, що все більше наближало його до класичного управлінського обліку [18, 67].»

Аналізуючи подальший етап розвитку управлінського обліку (60-80-і рр. ХХ ст.) відзначимо, що основними такі його основні особливості [18, 62, 69; 21, 26]:

- обробка економічної інформації та її застосування при прийнятті рішень;
- видозміна методики управлінського обліку з урахуванням інфляції;
- виділення обліку екологічних витрат;

– акцентування уваги на зменшенні витрат на ресурси, що споживаються у бізнесі, через використання технологій аналізу поведінки витрат та керування собівартістю за процесами.

У розглянутий період започаткування управлінського обліку прирівнюється до революції. У 1972 р. його наступний розвиток відбувається у двох вимірах – фінансовому та власне управлінському. Запроваджується сертифікація за напрямом «Управлінський облік і внутрішній аудит» з видачею відповідного сертифіката з управлінського обліку, що проводиться Інститутом професійних бухгалтерів з управлінського обліку.

В 80-90-х рр. ХХ ст. управлінський облік розвивається на засадах удосконалення облікової політики окремого мікроекономічного суб'єкта. Відповідно, виділяють такі особливості даного періоду [18, 62; 21, 26; 24]:

– формуються підвалини інтеграції різних систем обліку в контексті інформаційної системи суб'єкта господарювання, де інформація стає джерелом планування/прогнозування витрат і доходів, що віддзеркалюється у прийнятті управлінських рішень;

– виділяється пріоритетність інформації стратегічного управління на довгострокову (більше 1-го року) перспективу, що відобразилося у створенні «методу АВС» зокрема. Такий метод логічніше відносить виробничі витрати на продукти, ніж при розподілі витрат на основі машино-годин, адже включає витрати до тієї діяльності, що зумовила їх виникнення, що розглянемо згодом детальніше.

Незважаючи на поступальну еволюцію управлінського обліку, згідно з дослідженням Інституту СІМА у Великій Британії, управлінський облік ще не сформувався на той час як самостійна частина обліку через наявність певних бар'єрів, зокрема [25, 19]:

– підпорядкування управлінського обліку вимогам фінансового обліку;

– недостатній обсяг стратегічної перспективи, адже інвестиційні проекти були оцінені недостатньо;

– управлінський облік базувався часто на непотрібних даних у виробництві;

– запізнення у вимірі індикаторів функціонування підприємства.

Зважаючи на вищенаведене, в управлінському обліку виділяють ще один етап розвитку, який починається з 90-х рр. ХХ ст. і триває по сьогоднішній час. До особливостей вказаного періоду відносять [18, 62; 21, 26; 23, 8-9]:

– розвиток концепції «контролінгу», відповідно до якої керівник здійснює моніторинг та оцінку діяльності своїх підлеглих (підрозділів) на основі зібраної та наданої ними інформації, що допомагає прийняти оптимальні рішення;

– використання сучасних методів управління в обліку, що розглянемо надалі;

– відбувається розвиток і дослідження т. зв. «поведінкового обліку», який вивчає дію людської поведінки на прийняття рішень, що стало наслідком нездатності теоретичних знань управлінського обліку це пояснити, а лише спрогнозувати економічні індикатори функціонування підприємства (витрати, доходи та ін.).

Враховуючи подане вважаємо за доцільне стверджувати, що управлінський облік пройшов тривалий шлях еволюції і продовжує розвиватися надалі враховуючи сучасні реалії економіки.

1.3. Особливості організаційної структури управлінського обліку на вітчизняному підприємстві

Управлінський облік як система, що еволюціонує, має певну організаційну структуру, яка поєднує в собі основні види забезпечення його функціонування на підприємстві. Така структура управлінського обліку є практичним втіленням його теоретичних засад.

На наш погляд, найточніше організаційну структуру управлінського обліку на національному суб'єкті економіки проілюстровано науковцем Шмигель Є. [12] на рис. 1.4:

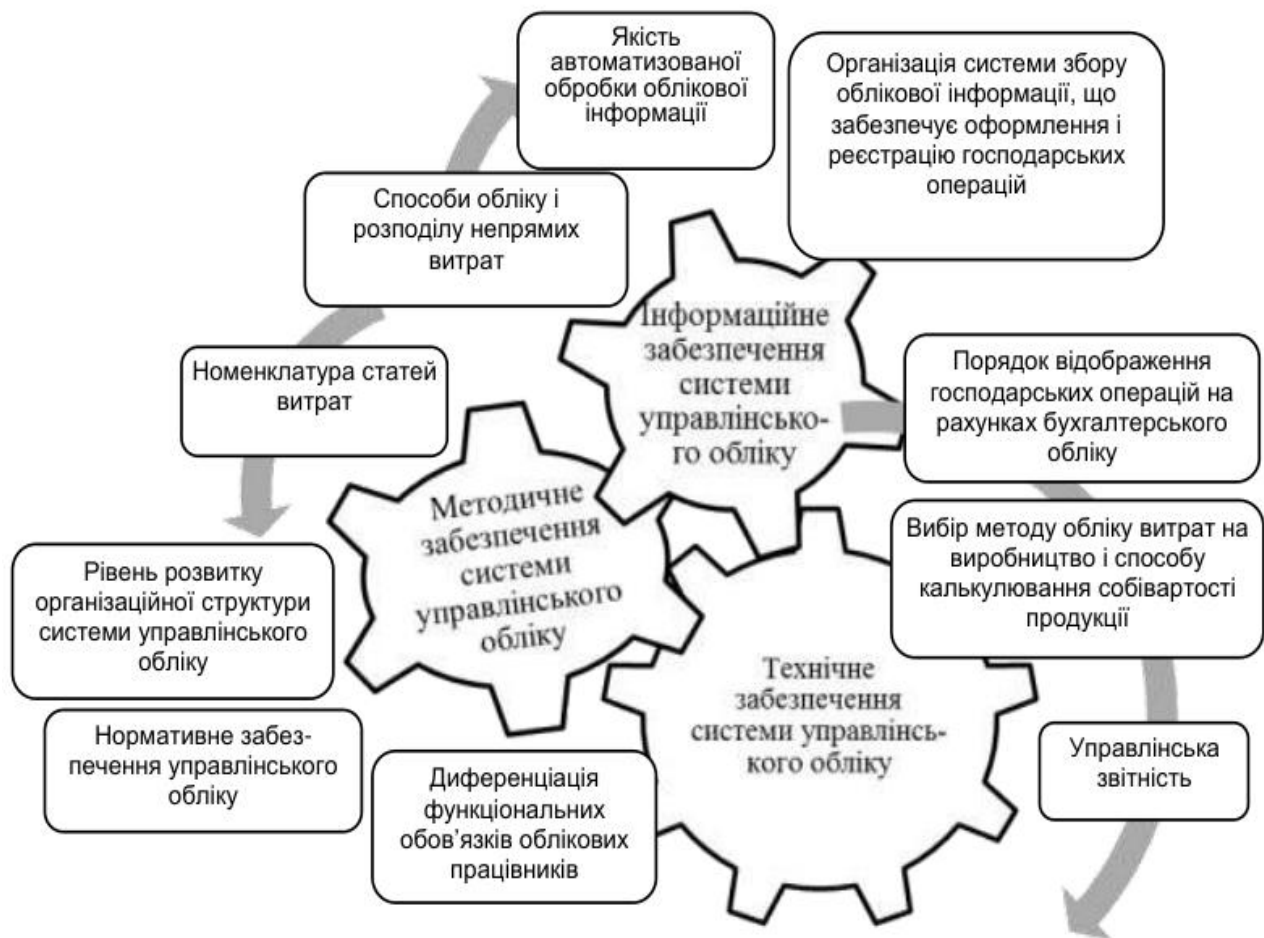


Рис. 1.4. Організаційна структура управлінського обліку на підприємстві

Джерело: [12, 186].

Одним із елементів організаційної структури управлінського обліку є її інформаційне забезпечення. Ми зазначали, що інформація як сукупність оброблених і підготовлених даних є базою для прийняття управлінських рішень. На наш погляд, індикатором ефективності організаційної структури управлінського обліку на підприємстві з розглянутої точки зору є надання інформації керівництву підлеглими (відділами) суб'єкта господарювання в необхідному обсязі в найкоротші терміни, що є продуктом прийняття управлінських рішень.

Поряд з інформаційним важливу роль в функціонуванні управлінського обліку на підприємстві відіграють технічне та методичне забезпечення.

Відповідно до розуміння терміну «управлінський облік», одним з основних елементів структури такого обліку в організаційному плані виступає облік витрат і спосіб калькулювання собівартості продукції.

Погоджуємося з науковцями Малярєвським Ю., Лабунською С., Безкоровайною Л. та Чечетовою Н. [26], що об'єктами обліку витрат можуть бути «... оцінювані активи на всіх стадіях перебування, витрати підприємства за центрами виникнення, а об'єктами калькулювання є тільки калькуляційні одиниці, покладені в основу системи калькулювання [26, 85].» Зазначимо, що калькулювання – це визначення собівартості товару на одиницю в грошовому еквіваленті [27, 153].

Калькулювання (калькуляція) є етапною процедурою, яка передбачає [26, 87]:

1. Вибір одиниці товару, що підлягає калькуляції.
2. Побудову калькуляційної системи в контексті оцінки собівартості з одним з обраних методів та групування витрат підприємства.
3. Фіксацію загальних витрат мікроекономічного суб'єкта.
4. Віднесення загальних витрат підприємства на одиниці товару для включення їх у собівартість.
5. Складання фактичних витрат на одиницю продукції як елемента собівартості.
6. Аналіз собівартості одиниці продукції.
7. Оцінку витрат для виявлення результату діяльності продукції.

Зазначимо, що кожне вітчизняне підприємство будує індивідуальну систему калькулювання витрат з урахуванням свого технологічного процесу, проте керується чинним законодавством (наприклад, Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»).

Основні методи калькулювання собівартості продукції наведено в табл. 1.2:

Таблиця 1.2

Методи калькулювання на вітчизняному підприємстві

Назва	Опис
Позамовний	Витрати формуються за визначеними замовленнями товарів на основі договорів з вказаними партіями. Застосовується в індивідуальних механізованих виробництвах, де створюються рідко повторювані одиниці продукції (літаки, судна тощо).
Попередільний	Використовується коли наявне масове виробництво однорідної продукції. Середні затрати на одиницю розраховуються діленням загальної суми затрат на кількість виробленого товару. Відповідно, облік ведеться по переділах і напівфабрикати попереднього переділу є сировиною в наступному переділі.
Попроцесний	Поширений у нафтодобувній галузі економіки. Витрати на виробництво узагальнені в реєстрі обліку загалом по процесу і поділені на обсяг продукції. Це дає змогу посилити контроль за витратами і трансформувати частину непрямих витрат на прямі стосовно процесів.
Нормативний	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції обчислюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає можливість вести точний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати собівартість продукції. Він вносить додатковий поділ витрат за нормами.

Джерело: складено автором згідно з даними [27, 153-154].

Як вже зазначалося, управлінський облік пов'язаний з бухгалтерським в контексті використання плану рахунків і подвійного запису, де План рахунків бухгалтерського обліку [28] передбачає, що облік витрат (щодо операційної діяльності) може відбуватися з використанням класу 8 «Витрати за елементами», або без його застосування.

При умові невикористання 8-го класу Плану рахунків витрати суб'єкта господарювання можуть одразу з відображених рахунків (№ 13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66) бути списані на витратні рахунки (№ 23, 91, 92, 93, 94) із списанням надалі витрат рахунків 9-го класу «Витрати діяльності» на рахунок 79 «Фінансові результати».

Схема обліку витрат щодо операційної діяльності за умови 8-го класу Плану рахунків наведена на рис. 1.5:

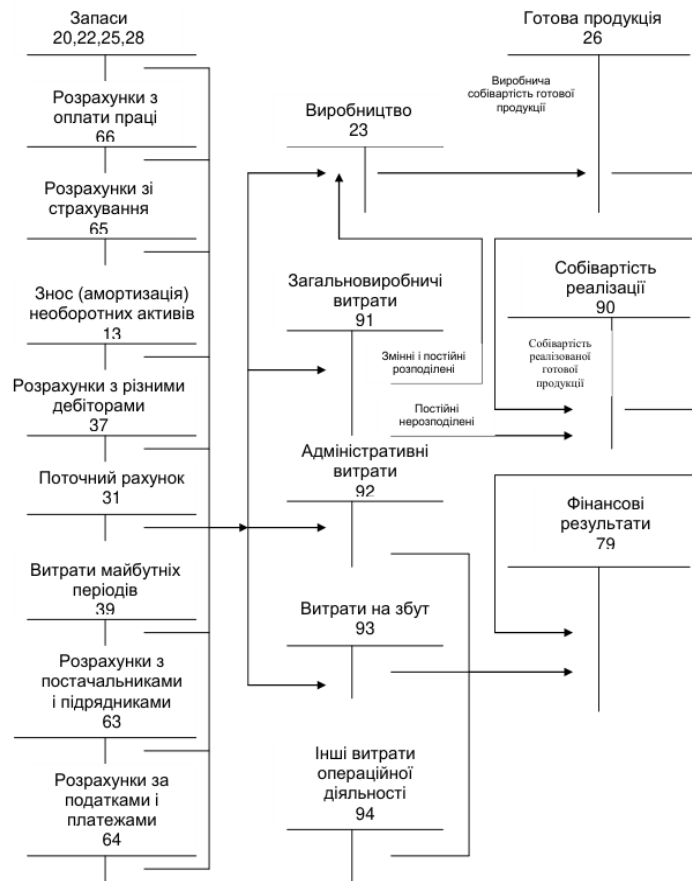


Рис. 1.5. Облік витрат щодо операційної діяльності без застосування 8-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: [26, 102].

Зазначимо, що суб'єкти малого бізнесу, а також інші організації некомерційного типу для обліку витрат можуть застосовувати тільки рахунки 8-го класу зі списанням на дебет рахунку 23 «Виробництво» кожного місяця сум в частині прямих та виробничих накладних витрат (загальних виробничих витрат) і на дебет рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року чи щомісячно сум у контексті адміністративних витрат, інших операційних витрат, витрат на збут тощо. Інші мікроекономічні суб'єкти рахунки вказаного класу можуть використовувати задля узагальнення інформації щодо витрат за елементами з списанням кожного місяця сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та рахунками 9-го класу «Витрати діяльності». Схема обліку витрат операційної діяльності із застосуванням бухгалтерських рахунків 8-го класу диференціюватиметься від рис. 1.5 тим, що проміжними між рахунками

№ 20,22,25,28,66,65,13,37,39,31,63,64 та рахунками № 23,91,92,93,94 будуть рахунки 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати».

На сучасному етапі розвитку управлінського обліку набуває поширення система керування на основі діяльності (метод «АВС»). Даний метод «... передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції [27, 156].» Для обчислення вартості продукції виявляються витратні фактори, що пов'язують між собою види діяльності і витрати, а згодом ресурси відносять на певний виріб [26, 100].

Головні переваги і недоліки розглянутого методу наведені в табл. 1.3:

Таблиця 1.3

Сильні та слабкі сторони методу «АВС»

Переваги	Недоліки
1. Метод «АВС» дає змогу точніше розрахувати витрати на невикористані потужності задля періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукту є найкращою оцінкою (у фінансовому плані) спожитих ресурсів, адже враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між товаром і використаних на нього ресурсів.	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана із навчанням працівників, збору даних.
1. Під час використання одержаної інформації про собівартість продукції задля цілей ціноутворення збільшується конкурентоспроможність товарів в ринкових умовах.	2. Місткий для виробників через наявність довгих та складних продуктивних ланцюжків.
2. Цей метод є обґрунтуванням зменшення витрат та зростання ефективності роботи мікроекономічного суб'єкта, зокрема метод надає значну економію витрат на оплату праці.	3. Є небезпека одержання надміру деталізованої інформації про витрати, що може стати фактором інформаційного перевантаження підприємств.
3. Дає змогу отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів.	
4. Дає можливість одержати більше інформації щодо управління витратами, приймати обґрунтовані управлінські рішення.	

Джерело: складено автором згідно з даними [27, 155].

Невід'ємною складовою організаційної структури управлінського обліку є наявність засобів автоматизованої обробки одержаної інформації. Це можливе за не лише за наявності засобів програмного забезпечення, але і відповідних апаратів, зокрема безпілотних літальних апаратів, які дають можливість збирати інформацію про посіви продукції сільського господарства [29, 153].

Важливим елементом організаційної структури управлінського обліку виступає коректне делегування керівником повноважень своїм відділам та працівникам. Це дозволяє ефективніше організувати збір інформації, в тому числі зменшити час на її отримання, а, відтак, пришвидшити управлінські рішення.

Заключним елементом організаційної структури обліку є управлінська звітність. Однією з її складових є фінансова звітність. Зазначимо, що у фінансовій звітності підприємств витрати відображаються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» у 2-му розділі «Витрати за елементами» в сумі матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації тощо. Крім того, у формі № 2 є і сума собівартості реалізованої продукції, а в формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у 5-му розділі «Доходи і витрати» розшифровуються окремі статті витрат, а саме: інші операційні витрати, витрати від участі в капіталі та інші витрати. Також в статистичній звітності підприємства по формі 1 «Звіт про основні показники діяльності підприємства» в 3-му розділі наводяться окремі види витрат операційного плану з реалізованої продукції (робіт та послуг).

Виділяють такі види управлінської звітності [16, 198]:

- внутрішня, що спрямована на покращення ефективності функціонування підприємства (користувачами звітності є власники компанії та її топ-менеджери);
- зовнішня, що використовується потенційними інвесторами, клієнтами, контрагентами, кредитними та страховими організаціями для оцінки можливості співпраці.

Зважаючи на вищенаведену інформацію стверджуємо, що організаційна структура управлінського обліку на окремому підприємстві також є системою взаємопов'язаних елементів як і сам управлінський облік, злагоджена взаємодія яких стає передумовою функціонування такого обліку та прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

За результатами досліджених питань, що корелюють із теоретико-організаційними основами управлінського обліку на підприємстві, доцільно зробити наступні висновки:

1. Управлінський облік необхідно розглядати як систему взаємопов'язаних елементів, що містить зміст в контексті багатоманітності підходів до його трактування, об'єкт, предмет, принципи, функції, мету, завдання/цілі, а також види, інструменти та моделі.

2. Базуючись на аналізі різноманітних підходів до трактування управлінського обліку визначено, що цей термін ілюструє сукупність взаємопов'язаних дій щодо формування інформації про результати діяльності підприємства (витрати, доходи тощо) з метою її передачі уповноваженим користувачам (керівництву) для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

3. Основою управлінського обліку є інформація про результати роботи підприємства як сукупність опрацьованих та переданих даних для прийняття управлінських рішень.

4. Об'єктом управлінського обліку на рівні мікроекономічного суб'єкта є сукупність логістичних, виробничих та фінансових операцій, а предметом – ресурси, тобто основні засоби, активи нематеріального плану, людський капітал і ресурси матеріального характеру, а також процеси діяльності в частині

постачання, виробництва, збуту та фінансів (отримання доходу, здійснення витрат).

5. Існують загальні та спеціальні принципи управлінського обліку, що виступають фундаментальними положеннями його здійснення – системність, методологічна незалежність, орієнтація на досягнення цілей підприємства, ефективна комунікація між працівниками і структурними підрозділами підприємства та ін. Окремо виділимо принцип законності, що спрямований на дотримання чинних законодавчих норм.

6. Виділяють різні критерії класифікації управлінського обліку (за видами керування, діяльності, підсистемами тощо), відповідно до яких існує стратегічний, оперативний, організаційний, фінансовий, виробничий та логістичний управлінський облік.

7. До основних інструментів управлінського обліку відносять інформаційно-звітні, матрично-аналітичні, тактико-оперативні та маркетингові, що відображають процес такого обліку.

8. Управлінський облік сформувався в процесі тривалої еволюції, що стала продуцентом його відокремлення від бухгалтерського обліку як в теоретичному, так і практичному аспекті.

9. Організаційна структура управлінського обліку поєднує в собі основні види забезпечення його функціонування на підприємстві, та містить інформаційне, методичне і технічне забезпечення.

10. Методичне забезпечення втілюється у застосуванні основних методів обліку (нормативного, попередільного, попроцесного та ін.), які ілюструють можливості визначення витрат та віднесення їх на собівартість продукту.

11. Важливим елементом організаційної структури управлінського обліку виступає коректне делегування керівником суб'єкта економіки повноважень своїм відділам та працівникам. Це дозволяє ефективніше організувати збір інформації, в тому числі зменшити час на її отримання в формі звітності, а, відтак, пришвидшити управлінські рішення.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕСИ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Оцінка аналітичного забезпечення діяльності підприємства

Важливим чинником дієвості управлінського обліку на підприємстві є наявність розвинутого аналітичного забезпечення, яке, на наш погляд, доцільно віднести до елементів системи управлінського обліку.

Погоджуємося з Бруханським Р. [30, 159], що аналітичне забезпечення підприємств передбачає:

- вивчення економічних законів, закономірностей та тенденцій;
- збільшення науково-економічної обґрунтованості стратегічних і тактичних планів;
- дослідження виконання планів та додержання нормативів;
- пошук резервів зростання ефективності виробництва;
- визначення економічної ефективності застосування ресурсів;
- прогнозування результатів;
- підготовка аналітичних матеріалів.

Виділяють такі форми аналітичного забезпечення підприємств згідно із дослідженням Томчук О. [31, 488]:

1. Стратегічне аналітичне забезпечення, що виконує завдання якісно-змістовної трансформації та передачі інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування суб'єкта господарювання задля вибору стратегії та напрямів розвитку.

2. Бухгалтерське аналітичне забезпечення, що реалізує завдання якісно-змістовної трансформації й передачі інформації про закономірності кругообігу активів в контексті основних бізнес-процесів та господарських операцій, які віддзеркалюються в системі бухгалтерського обліку і у фінансовій звітності.

3. Логістичне аналітичне забезпечення, яке виконує завдання якісно-змістовної трансформації і передачу інформації про системи закупівлі, обробки, постачання, транспортування та зберігання матеріальних потоків.

4. Інжинірингове аналітичне забезпечення, що реалізує завдання якісно-змістовної трансформації та передачі інформації про відповідність видів бізнес-процесів на мікроекономічному суб'єкті його цілям задля побудови бізнес-моделі.

5. Організаційне аналітичне забезпечення, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення та передачу інформації про стан і управлінські якості організаційної структури суб'єкта економіки, процеси прийняття рішень, ситуацію з персоналом та організаційну культуру.

6. Маркетингове аналітичне забезпечення, що реалізує завдання якісно-змістовної трансформації та передачі інформації щодо стану маркетингової діяльності підприємства із урахуванням впливу зовнішнього середовища, ринку та елементів комплексу маркетингу: товарної та цінової політики, дистрибуції і маркетингових комунікацій.

7. Інформаційне аналітичне забезпечення, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення та передачу інформації щодо циклічних тенденції розвитку стану системи керування підприємством під впливом чинників.

Аналітичне забезпечення розглянутого виду обліку базується на проведенні аналізу. Існують різноманітні точки зору щодо трактування поняття «аналіз», узагальнюючи які ми стверджуємо, що це процес вивчення і наукового дослідження певних явищ в контексті мисленнєвого або реального їх «розкладання» на частини з використанням відповідних методів.

Відповідно до дослідження Ярмус С., Винниченко О., Секретар І., Старецького А., Мазник Ю. та Якубець М. [32], до особливостей аналізу належать:

- обробка інформації про роботу мікроекономічного суб'єкта;
- знаходження та оцінка відхилень від планованих індикаторів та, на основі цього, прогнозування їх дії на очікувані результати;

- аналіз ризику діяльності;
- обґрунтування і прийняття управлінських рішень щодо позитивного приросту ефективності інвестиційних проектів;
- функціональна, професійна і мотиваційна робота всіх учасників діяльності підприємства, спрямована на забезпечення його конкурентоспроможності.

Явищем аналізу в контексті управлінського обліку виступає інформація, яка є його об'єктом. Відповідно, у процесі прийняття управлінських рішень аналіз є другим етапом (після постановки цілей та завдань), де визначаються обмеження в набутій інформації, а також відбувається вибір методу вирішення завдань з можливістю альтернатив. Зазначимо, що процес аналізу доцільно визначити на практиці як аналітичне дослідження або роботу, що відображає сукупність заходів з реалізації аналітичного процесу.

Органом, який здійснює аналітичне дослідження на підприємстві є аналітична служба, що складається із відповідальних за дану роботу працівників. Чисельність та склад такої служби залежить від розміру підприємства, і він наведений в табл. 2.1:

Таблиця 2.1

Чисельність та склад аналітичної служби підприємств в залежності від їх розміру

Розмір підприємства	Кількість осіб	Склад
Мале підприємство	1	Радник або експерт.
Середнє підприємство	3-6	Фінансист, маркетолог, юрист, програміст, перекладач.
Велике підприємство	Аналітичні функції здійснюють кілька підрозділів (фінансів, маркетингу, інформаційних технологій тощо) з координацією роботи центральним (інформаційно-аналітичним, економічним) підрозділом підприємства.	

Джерело: [33, 96].

Підкреслимо, що існує ряд методів та інструментів аналізу, які дозволяють здійснити аналітичну роботу і одержати відповідний результат, що втілюється в

прийнятих управлінських рішеннях. До таких методів вважаємо коректним віднести розробку і використання системи аналітичних показників, порівняння, побудову аналітичних таблиць, метод експертних оцінок, прогнозування, лінійної регресії (зв'язку між явищами) та ін.

Аналітичне дослідження починається із визначення мети, завдання, об'єкту і предмету аналізу, що слугує базисом для програми аналізу. Програма аналізу – це детальний перелік питань, вивчення та опрацювання яких є обов'язковим. Розгляду підлягають лише основні питання аналізу (релевантна інформація) відповідно до мети та завдань дослідження (є основою плану програми), а другорядні питання (нерелевантна інформація) до уваги не беруться. Підкреслимо, що інформація вважається релевантною у випадку її зв'язку з певною альтернативою, що відображає здатність вплинути на прийняття рішень, а також коли вона стосується майбутнього періоду часу [16, 124].

Основні аспекти аналітичного дослідження наведено на рис. 2.1:



Рис. 2.1. Основні аспекти аналітичного дослідження

Джерело: [33, 90].

Зазначимо, що основними питаннями програми аналізу можуть бути виробництво і реалізація продукції, а графічні та табличні матеріали виступають інформацією.

Набута інформація в процесі аналізу формує рівні аналітичного забезпечення управлінського обліку, до яких Пуцентейло П., Гуменюк О. [34, 77], Мулик Т. та Федоришина Л. [33, 102] відносять:

– 1-ий або попередній рівень забезпечення, де відбувається опис об'єкта дослідження. Наявна лише часткова вихідна інформація, яка є основою аналітичного дослідження. Тут відсутні чіткі уявлення про інформаційне забезпечення аналізу, а все дослідження є констатацією фактів. В даному випадку відбувається надання інформації статистичного характеру. Крім того, формується докладна програма аналізу, готуються макети таблиць та визначаються виконавці;

– 2-ий або основний рівень забезпечення, який має на меті використання інформації, здобутої на 1-му рівні; при цьому передбачається не лише порівняння, але і узагальнення та екстраполяція результатів. Поточний рівень є емпіричним, адже тут встановлюються зовнішні зв'язки між фактами. Здійснюється упорядкування фактів, виділення з них істотних, завдяки чому проводиться обґрунтування висновків про господарські процеси суб'єкта господарювання. Також на даному етапі відбувається заповнення потрібних таблиць, опрацювання необхідної додаткової інформації, визначення факторів і обчислення їх впливу на зміну показників, пошук та обчислення резервів виробництва;

– 3-ій чи підсумковий рівень забезпечення, який характеризується віддзеркаленням якісних та кількісних індикаторів діяльності підприємства та здійснюється на основі системного підходу, завдяки якому визначено всі види і виробничі ресурси, необхідні для проведення аналізу. Це дає можливість здійснити співвідношення між цілями/завданнями та отриманими результатами. Представлені якісні й кількісні індикатори дозволяють проаналізувати ефективність управлінського процесу, визначити розвиток закономірностей. Тут

узагальнюються результати аналізу і підраховуються зведені резерви виробництва, надається підсумкова оцінка діяльності мікроекономічного суб'єкта, а також розробляються заходи щодо покращення роботи та застосування виявлених резервів виробництва. Це є продуцентом для знаходження причин негативних явищ, а також здійснення прогнозів на перспективу.

Аналітичне забезпечення управлінського обліку разом із проведеною програмою є детермінантом визначення послідовності аналізу, тобто його плану. Виділяють такі плани аналітичної діяльності мікроекономічного суб'єкта згідно із дослідженням [33, 91-92]:

1. Загальні. Такі плани складаються на 1-н рік із поділом на квартали. У плані вказуються розділи господарської діяльності, об'єкти, періодичність та строки проведення робіт, відповідальні технічні виконавці, технічні засоби й інформаційні джерела, необхідні задля здійснення аналізу. Розробляє план фахівець, який виступає як керівник аналітичної роботи. Цей план є календарним розкладом окремих аналітичних досліджень (робіт). При його розробці обов'язково має враховуватися періодичність вивчення головних питань.

2. Тематичні. Дані плани слугують для проведення аналізу з комплексних питань, які треба поглиблено вивчити. В них розглядаються об'єкти, суб'єкти, етапи проведення аналізу, його виконавці тощо.

3. Поточні та оперативні. Такі плани є складовими загальних планів з можливою їх поглибленою деталізацією (наприклад, по місяцях).

При плануванні підприємство стикається з наявними обмеженнями. Серед них доцільно виокремити потужність підприємства, наявність робочої сили, ресурсів (матеріальних і грошових) та можливість реалізації продукції. Тому, задля досягнення максимальної ефективності в роботі, підприємство має обирати ті види діяльності, які за існуючих обмежень є найбільш вигідними.

Враховуючи виконання планів необхідно брати до уваги характеристику альтернативності також, адже потрібно враховувати можливі витрати, тобто розмір втраченої вигоди у випадках, коли вибір 1 варіанту провокує відмову від

іншого (т. зв. «витрати відмови», «альтернативні витрати» або «можливі витрати»). Вони не є витратами в прямому значенні, але є фактором зниження вигоди 1 варіанту стосовно іншого.

Прикладами альтернативності відповідно до дослідження є наступні [16, 126-129]:

- оптимізація виробничого процесу (оптимальне поєднання різних типів обладнання; ефективний шлях руху заготовок, готової продукції чи сировини; оптимальне розташування складів та ін.);

- самовиробництво чи купівля комплектуючих на основі розрахунку їх собівартості та доходу. Також враховується надійність постачальників сировини, якість продукту та стабільність цін;

- обчислення оптимального розміру замовлення для серійного виробництва задля мінімізації загальної вартості складських витрат. Розмір партії є кількістю одиниць продукції, що виробляється без переналагоджування обладнання;

- визначення оптимальної ціни реалізації через порівняння кривих попиту та ціни, а також розрахунок сумарного покриття змінних витрат виручкою/доходом (маржинального доходу);

- рішення щодо спеціального замовлення (визначення ціни реалізації спеціального замовлення), тобто рішення щодо одержаної пропозиції про разовий продаж товару або надання послуги за ціною, меншою за звичайну (чи навіть нижчою, ніж собівартість). Причому, прийняття такого доцільне тоді, коли додатковий дохід більший за додаткові витрати на виконання замовлення;

- рішення по ліквідації збиткового сегмента діяльності за наявності незадіяних виробничих потужностей на підставі аналізу прибутковості, що базується на розрахунку змінних витрат та визначенні маржинального доходу, порівнянні витрат маржинального доходу із потенційним скороченням постійних витрат, врахуванні приросту (негативного або позитивного) маржинального доходу від альтернативного застосування звільнених потужностей.

Згідно з дослідженням [34, 76-78], базуючись на даних звітності по балансу проводиться аналіз за такими елементами:

1. Обліковий, що передбачає аналіз структури активів та їхніх джерел, оцінку ліквідності балансу, аналіз платоспроможності підприємства, оцінку фінансової стійкості, а також аналіз ймовірності банкрутства.

2. Необліковий, який включає матеріали перевірок (аудиторських, фінансових служб), пояснювальні й доповідні записки, листування з партнерами й кредиторами, напрацювання засобів масової інформації, аналітичні огляди, матеріали, одержані в результаті особистих контактів, та фінансову інформацію, що наявна в прайс-листах, преїскурантах і довідниках.

Відповідно дослідженню [33, 92-93], на основі отриманої інформації кожен план формується із таких складових, як об'єкт аналізу, відповідальні особи за виконання, джерела інформації, періодичність проведення, ступінь деталізації, підсумки аналізу, користувачі інформації, строк подання, а також і місце обговорення.

Аналітичне забезпечення відіграє важливу роль в управлінському обліку на підприємстві, адже є прерогативою якісної аналітичної роботи як можливості отримання необхідної для керівництва інформації. Зазначимо, що потрібна інформація повинна відповідати всім чинним нормам, що можливе завдяки внутрішньому аудиту як частині внутрішньому контролю.

2.2. Механізм внутрішнього аудиту та його роль в управлінського обліку

Внутрішній контроль на суб'єкті господарювання є засобом дотримання легітимності управлінського обліку, що реалізується зокрема і за допомогою внутрішнього аудиту.

Існують різні точки зору з приводу трактування терміну «внутрішній аудит» (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

Трактування терміну «внутрішній аудит»

Автор	Визначення
Бутинець Т. [35, 4].	«... це одна з функцій управління, розроблена керівництвом система контрольних процедур з поточного та подальшого контролю бізнес-процесів, що здійснюється працівниками спеціалізованого структурного підрозділу компанії.»
Дорош Н. [36, 42].	«... незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, що розроблено для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства.»
Назарова К. [37, 95].	«... внутрішній аудит представляє собою діяльність з незалежного, об'єктивного засвідчення та надання рекомендацій, що допомагає організації в удосконаленні своєї діяльності, досягненні поставлених цілей шляхом застосування систематичних і регламентованих підходів до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Таким чином, внутрішній аудит є одним зі способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності всіх підрозділів підприємства.»
Каменська Т. [38, 41].	«... регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність із контролю, оцінювання різних сторін функціонування підприємства та консультування всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу.»
МСА 610 [39].	«... діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга, функції якої охоплюють перевірку, оцінку і моніторинг адекватності та ефективності внутрішнього контролю.»

Джерело: складено автором згідно з даними [35-39].

Базуючись на вищенаведеній інформації стверджуємо, що внутрішній аудит – це форма незалежного контролю всередині мікроекономічного суб'єкта господарювання, спрямована на комплексну оцінку його діяльності, визначення ефективності управління і подання інформації й пропозицій стосовно вдосконалення системи обліку та контролю на підприємстві на різних рівнях.

Схема місця внутрішнього аудиту в аудиторській діяльності загалом наведена на рис. 1.8:

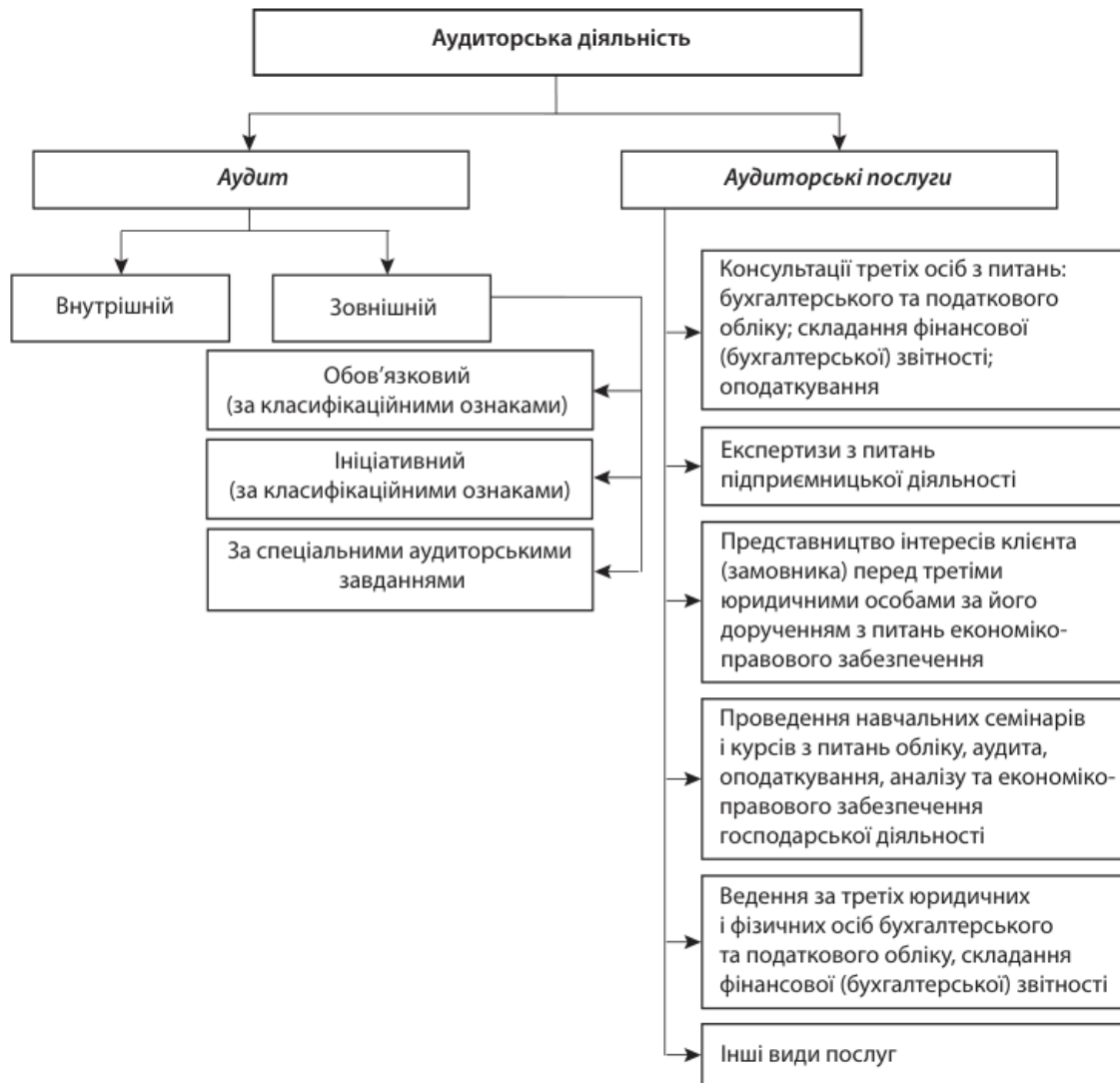


Рис. 2.2. Внутрішній аудит в системі аудиторської діяльності

Джерело: [40, 344].

Зазначимо, що, окрім внутрішнього, існує також зовнішній аудит та окремі аудиторські послуги.

Основною відмінністю внутрішнього та зовнішнього аудиту відповідно до дослідження Бержанір І. [41, 14] є те, що рішення про внутрішній аудит керівництво підприємства приймає самостійно, тоді, як зовнішній аудит проводиться відповідно до умов договору між суб'єктом господарювання і аудиторською фірмою. Крім того, іншими відмінностями внутрішнього та зовнішнього аудиту є об'єкт, цілі, методичні прийоми, організація роботи, взаємини, суб'єкти, оплата та звітність, де:

1. Об'єктом внутрішнього аудиту є рішення окремих завдань керівництва, розробка та перевірка систем інформації, а зовнішнього – система обліку та звітності мікроекономічного суб'єкта.

2. Ціль внутрішнього аудиту визначається керівництвом безпосередньо, на відміну від зовнішнього, де вона пов'язана з стандартами аудиту (оцінка фінансової звітності).

3. Методичні прийоми внутрішнього аудиту передбачені стандартами внутрішнього аудиту або обираються самостійно керівництвом та учасниками аудиту. В зовнішньому аудиті такі прийоми визначені прийнятими стандартами.

4. Організація роботи у внутрішньому аудиті передбачає виконання завдань, поставлених аудитом, згідно із стандартами та власними методикам, тоді, як у зовнішньому аудиті така організація визначається самостійно аудитором на основі норм/правил перевірки аудиторського типу.

5. Взаємини у внутрішньому аудиті передбачають підпорядкування вищому керівництву підприємства (відсутня рівноправність), а в зовнішньому – наявне рівноправне партнерство і аудитор не є залежним від суб'єкта господарювання.

6. Суб'єктами, зважаючи на характер взаємин у внутрішньому аудиті, є його працівники підприємства, тоді, як зовнішній аудит своїм суб'єктом визначає аудитора, тобто особу, яка є експертом і має відповідні документи (наприклад, сертифікат), що засвідчують право здійснення аудиторської діяльності.

7. Оплата послуг по проведенню внутрішнього аудиту надається за штатним розкладом нарахування заробітної плати, а як результат по зовнішньому аудиті оплата праці визначається згідно з договором.

8. Звітність як у внутрішньому, так і в зовнішньому аудиті передається безпосередньо керівництву підприємства. Проте, у зовнішньому аудиті частина звітів несе публічний характер (може опубліковуватися).

Вищенаведена інформація визначає механізм проведення аудиту, тобто порядок його застосування на практиці.

Зазначимо, що основною метою внутрішнього аудиту є керування потенційними ризиками, здійснення ефективного контролю та забезпечення економічної безпеки суб'єкта економіки.

Незважаючи на відмінності у внутрішньому та зовнішньому аудиті, існують відповідні стандарти з аудиту, дотримання яких є основою його здійснення. До одного із таких документів належить «Міжнародні стандарти аудиту», застосування його передбачено Аудиторською палатою України [42].

Окремо діють й інші акти щодо проведення внутрішнього аудиту, до яких належить Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України від 10.05.2016 № 311 зокрема.

Виділяють наступні основні завдання внутрішнього аудиту згідно із дослідженнями [41, 14; 43, 169]:

- моніторинг дотримання законодавства, внутрішніх норм/правил;
- перевірка коректності складання і умов виконання господарських договорів;
- контроль щодо оптимального використання ресурсів мікроекономічного суб'єкта;
- експертиза бухгалтерських балансів та звітів, коректності організації, методології та техніки ведення обліку;
- оцінка наявності, стану і коректності оцінки майна, ефективності застосування матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, дотримання порядку встановлення і використання цін, тарифів, а також своєчасності оплати до бюджету податків та інших платежів;
- експертиза імовірності обліку витрат на виробництво, повноти віддзеркалення доходів, точності визначення фінансових результатів, раціонального застосування прибутку;
- перевірка достовірності й повноти інформації та звітності;
- забезпечення і сприяння виконанню планів щодо діяльності суб'єкта економіки;

- консультування керівного апарату управління підприємством з економічних і юридичних питань;
- розробка та надання обґрунтованих пропозицій для удосконалення організації системи контролю і обліку;
- підготовка до експертизи зовнішнього аудиту.

Відповідно до поставлених завдань внутрішній аудит на підприємстві має проводитися за такими напрямками [44, 168-169]:

1. Система контролю цільового й ефективного застосування активів.
2. Система контролю підготовки фінансової звітності.
3. Робота з працівниками та відповідність діяльності відповідно до законодавства про працю.
4. Бізнес-процеси, якість управління та звітність.

У Міжнародному стандарті 610 [39] вказано, що цілі та обсяг роботи внутрішніх аудиторів охоплюють діяльність з проведення консультацій задля оцінки та удосконалення ефективності процесів керування мікроекономічним суб'єктом і процесами управління ризиками. Крім того, уповноважені щодо проведення внутрішнього аудиту на підприємстві повинні створювати і доводити до відома інших працівників та керівників вимоги до системи контролю на підприємстві, складати й погоджувати з управлінням плани перевірок на основі оцінювання ризиків і рішень керівників, надавати проєкти звітів про проведення внутрішнього аудиту, а також продукувати всю необхідну інформацію щодо оцінки ефективності та адекватності проведення аудиту внутрішнього типу.

Схема організації внутрішнього аудиту наведена на рис. 1.9. Така організація поширюється не лише на доходи, але і на витрати підприємства, обсяг виробництва тощо:

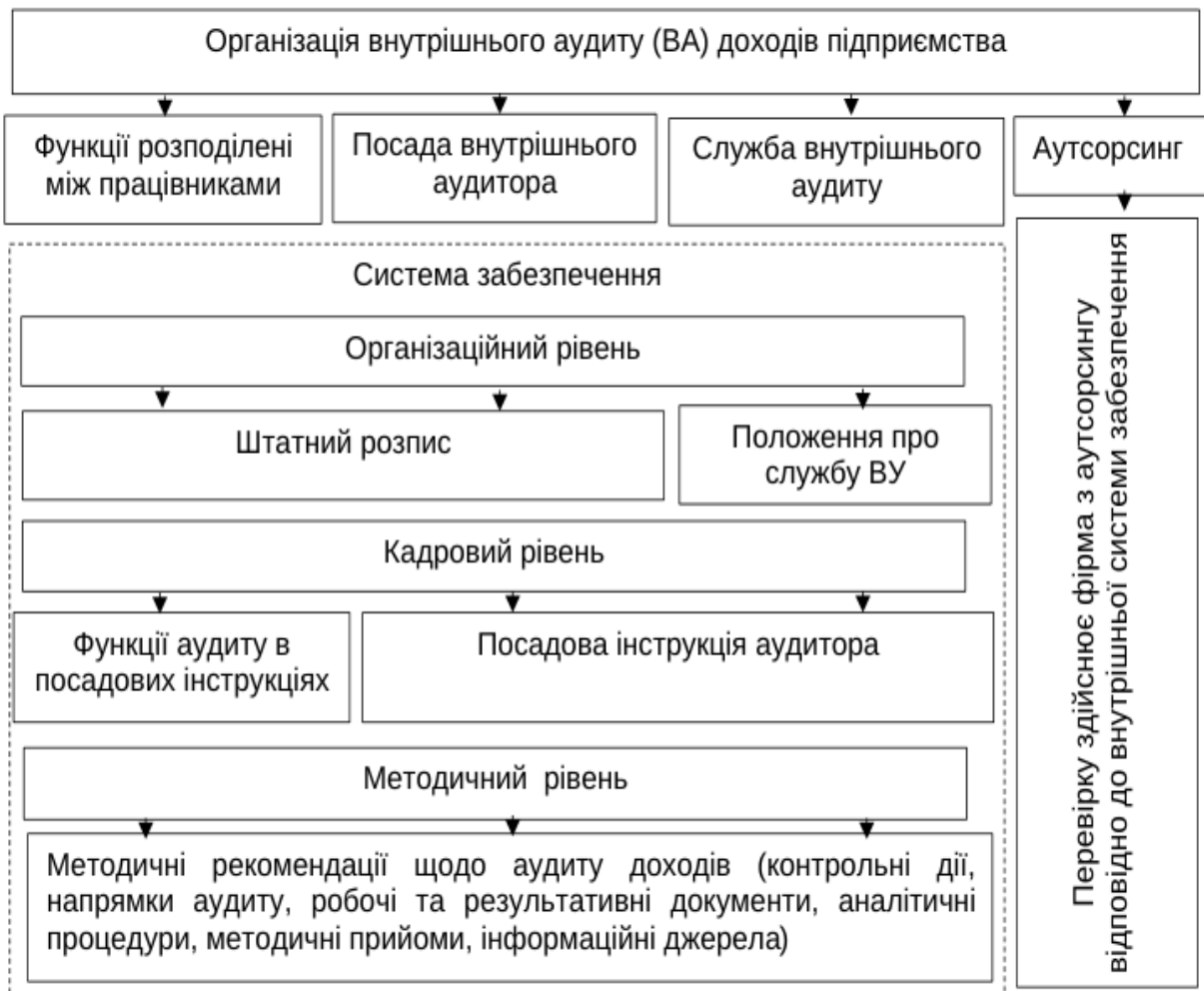


Рис. 2.3. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві

Джерело: [45].

Зазначимо, що до внутрішнього аудиту можуть долучатися і зовнішні аудитори, коли підприємство передає повноваження щодо його проведення іншій компанії або зовнішньому консультанту.

Механізм внутрішнього аудиту передбачає проведення наступних його етапів [46, 33]:

- визначення об'єкта перевірки;
- підготовка та затвердження плану проведення внутрішнього аудиту в указаний проміжок часу;
- формування нормативної бази, програми і документів, що підтверджують повноваження аудиторів;

- пред’явлення повноважень та проведення обстеження об’єкта аудиту внутрішнього типу;
- спостереження, аналіз, збір, обробка та документування інформації із вибором застосування методів та прийомів;
- оцінка стану об’єкта і формулювання висновків, які характеризують його, а також консультування, дискус матеріалів з керівництвом об’єкта, що перевіряється;
- організація контролю щодо виконання розроблених заходів та прийнятих рішень в майбутньому.

Проведення внутрішнього аудиту базується на наступних принципах [44, 168-169]:

1. Оперативність (використовується задля проведення прибуткової господарської діяльності підприємства на основі надання актуальної інформації).
2. Комплексність (охоплення всіх визначених об’єктів внутрішнього аудиту).
3. Завбачливість (врахування непередбачуваних обставин під час проведення аудиту а також можливості недостовірної інформації).
4. Запобігання (виявлення проблем функціонування підприємства та пошук шляхів їх розв’язання).

Враховуючи 2-а останніх вказаних принципи проведення внутрішнього контролю стверджуємо, що існує ряд методів та заходів, застосування яких дозволяє реагувати на ризики та мінімізувати їх (табл. 2.3). Згадані методи і заходи ефективні на етапі оцінки стану об’єкта перевірки, що є базою для звітності керівництву мікроекономічного суб’єкта. Доцільно виділити 6-ть методів і 4-и заходи, спрямованих на зменшення розміру втрат підприємства та розподіл його ресурсів в різні сфери:

Основні методи та заходи реагування і мінімізації ризиків

МЕТОДИ		
Назва	Характеристика	Приклад
1. Ухилення від ризику.	Відмова від явища, що супроводжує ризик, яке виникло через фактори, що є неконтрольованими.	Відмова від ненадійних постачальників.
2. Аутсортинг.	Передача ведення бізнес-процесу іншій організації за договором.	Будівництво споруди.
3. Хеджування.	Зменшення втрат у результаті появи ризику негативних змін ціни на продукт.	Договір хеджування.
4. Лімітування.	Використання нормативів з метою зменшення можливих втрат при настанні ризикової події.	Установлення граничних сум кредитів.
5. Диверсифікація.	Процес розподілу ресурсів суб'єкта економіки між двома і більше об'єктами.	Інвестування у два чи більше підприємств.
6. Страхування.	Відмова від частини доходу задля зменшення ризику на користь страхової організації.	Страхування від стихійних лих.
ЗАХОДИ		
Назва	Характеристика	
1. Санкціонування та затвердження.	Процедури санкціонування, що повинні мати документальний вигляд, а також передаватися керівникам та співробітникам в чіткій формі, містити конкретні терміни й умови, відповідно до яких видаються конкретні санкції.	
2. Поділ обов'язків.	Для забезпечення ефективних перевірок та збалансованості відповідальності, обов'язки й відповідальність доцільно систематично розподілити між особами.	
3. Перевірка.	Транзакції й значимі дії перевіряються до й після обробки, тобто при доставці майна фактична кількість звіряються із замовленою.	
4. Нагляд.	Контроль за правильністю та своєчасністю проведення аудиту з боку керівництва.	

Джерело: складено автором згідно з даними [47, 8-9].

Дотримання плану проведення внутрішнього аудиту, етапів, методик і заходів відповідно до поставленої мети є продуцентом його дієвості та доцільності проведення, що впливає на прийняття управлінських рішень керівництвом та на розвиток підприємства загалом.

2.3. Базові індикатори ілюстрації діяльності підприємства як складова управлінського обліку

Як вже зазначалося, проведення управлінського обліку не є можливим без його аналітичного забезпечення. Крім того, внутрішній аудит сприяє законності та мінімізації ризиків управлінського обліку, а тому підвищує його ефективність.

Спільною рисою для управлінського обліку, аналітичного забезпечення й внутрішнього аудиту підприємства є обробка певної інформації, яка пов'язана з його діяльністю (витрати, доходи). Таке опрацювання інформації можливе через використання певних показників (індикаторів), що ілюструють тенденції розвитку підприємства і результат його роботи.

Найбільш поширеними індикаторами роботи мікроекономічного суб'єкта вважаємо такі [16, 131-136; 18, 151-152; 26]:

– абсолютний приріст, що ілюструє на скільки одиниць відрізняється поточний рівень (y_i) від того, що взятий за базу порівняння. Відповідно, за базу порівняння беруть попередній рівень (y_{i-1}) або базовий (перший рівень порівняння – y_0). Абсолютний приріст є додатній та від'ємний, де додатній рівень свідчить про зростання досліджуваного показника, і навпаки. Це є позитивним в контексті збільшення доходів підприємства, але негативним в значенні росту витрат. В даному випадку сума ланцюгових приростів дорівнює базисному приросту:

$$\begin{array}{ll} \text{базисні} & \Delta_b = y_i - y_0; \\ \text{ланцюгові} & \Delta_l = y_i - y_{i-1}, \end{array} \quad (2.1);$$

– темп зростання, який відображає відносну швидкість зміни явища, та ілюструє в скільки разів поточний рівень більший/менший за попередній:

$$\begin{array}{l} T_l^z = \frac{y_i}{y_{i-1}} \cdot 100\%, \\ T_b^z = \frac{y_i}{y_0} \cdot 100\%. \end{array} \quad (2.2);$$

– середній показник ряду динаміки, що обчислюють за формулою середньої арифметичної простої як відношення суми рівнів за певний період ($\sum y$) до кількості рівнів (n):

$$\bar{y} = \frac{\sum y}{n} \quad (2.3);$$

– очікуване значення явища залежно від зважування кожного наслідку явища (A_i) на імовірність його настання (p_i), де імовірність коливається від «0» до «1». Зазначимо, що виділяють об'єктивні (можуть обчислюється математично на підставі дослідів чи досвіду) та суб'єктивні (розраховуються керівником базуючись на його досвіді, спостереженнях та інтуїції) імовірності:

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i p_i \quad (2.4);$$

– середньоквадратичне (стандартне) відхилення (Q), яке ілюструють як різницю між спостереженням (A_i) і середнім значенням (\bar{A}):

$$Q = \sqrt{\sum_{i=1}^n (A_i - \bar{A})^2 p_i} \quad (2.5);$$

– коефіцієнт варіації (K_B), що являє собою відношення середньоквадратичного відхилення до середнього значення (використовується коли альтернативні події мають різну величину та різне стандартне відхилення):

$$K_B = \frac{Q}{\bar{A}} \quad (2.6);$$

– середня норма прибутку (для інвестицій), яка розраховується як відношення середнього річного прибутку до первісних капітальних затрат:

$$\text{Норма прибутку на інвестиції} = \frac{\text{Середній річний прибуток}}{\text{Первісні капітальні затрати}} * 100\% \quad (2.7);$$

– період окупності (кількість часу, що є необхідною для покриття витрат на проєкт), що ілюструє відношення інвестиційного капіталу (K_B) до середнього щорічного доходу (D):

Середній річний прибуток = Сумарний прибуток протягом терміну експлуатації об'єкта, грн / Термін експлуатації об'єкта, років

$$\text{Середня величина капітальних вкладень} = (\text{Первісні капітальні інвестиції} + \text{Ліквідаційна вартість}) : 2 \quad (2.8);$$

Період окупності: $T_0 = KB / Д$

– майбутня вартість грошових коштів (складних відсотків) через n років, яка визначається як добуток початкової вартості (V_0) на норму прибутку на інвестований капітал (k):

$$V = V_0 \times [1 + k]n \quad (2.9);$$

– оптимальний розмір партій продукції, од., що залежить від обсягу випуску продукції (K), витрат на переналагодження обладнання з розрахунку на 1-ну партію ($З_n$), а також складських витрат з розрахунку на одиницю продукції ($З_c$):

$$ОРП = \sqrt{(2 * K * З_n) / З_c} \quad (2.10);$$

– оптимальний розмір замовлення, що є результатом загальних потреб впродовж певного періоду (D), витрат на розміщення одного замовлення (P) і витрат на зберігання одиниці запасу протягом певного періоду (H):

$$EOQ = \sqrt{(2D*P)/H} \quad (2.11);$$

– відсоток надбавки, що залежить від планового прибутку, адміністративних та збутових витрат, обсягу виробництва, а також виробничої собівартості одиниці продукції:

$$\text{Відсоток надбавки} = \frac{\text{Плануємий прибуток} + \text{Адміністративні та збутові витрати}}{\text{Обсяг виробництва} * \text{Виробнича собівартість одиниці}} \quad (2.12);$$

– плановий прибуток (P), що залежить від очікуваного обсягу продукції (Q) та витрат на 1-ну грошову одиницю продукції (B_m):

$$P = Q * (1 - B_m) \quad (2.13);$$

– факторний аналіз рентабельності продажу (ROS) з урахуванням рентабельності i -го виду продукції (r_i), частки i -го виду продукції в загальному обсягу продажів (d_i) та кількості продукції (n):

$$ROS = \sum_{i=1}^n r_i d_i \quad (2.14).$$

Окрім вищенаведених індикаторів існують також і функції, що ілюструють взаємозв'язок між певними величинами. Згідно із дослідженням [26] основними з них є:

– функція потужності виробництва, яка ілюструє, що добуток витрат машинного часу на одиницю продукції (t) на кількість продукції (x) має бути меншим за максимально можливі витрати робочого часу (T):

$$t_1x_1+t_2x_2+\dots+t_nx_n \leq T, \text{ або } \sum t_ix_i \leq T \quad (2.15);$$

– функція для виробничих площ за аналогом до попередньої функції:

$$s_1x_1+s_2x_2+\dots+s_nx_n \leq S, \text{ або } \sum s_ix_i \leq S \quad (2.16);$$

– функція для дефіцитних матеріалів, відповідно до якої добуток норм на витрачання матеріалів на кількість продукції не повинен перевищувати розмір максимально можливих витрат на дані матеріали:

$$m_1x_1+m_2x_2+\dots+m_nx_n \leq M, \text{ або } \sum m_ix_i \leq M \quad (2.17).$$

Вищенаведені рівняння та функції є прикладом аналітичного методу відображення показників діяльності підприємства. Крім того, використовується графічний метод, де відображається залежність між двома величинами:

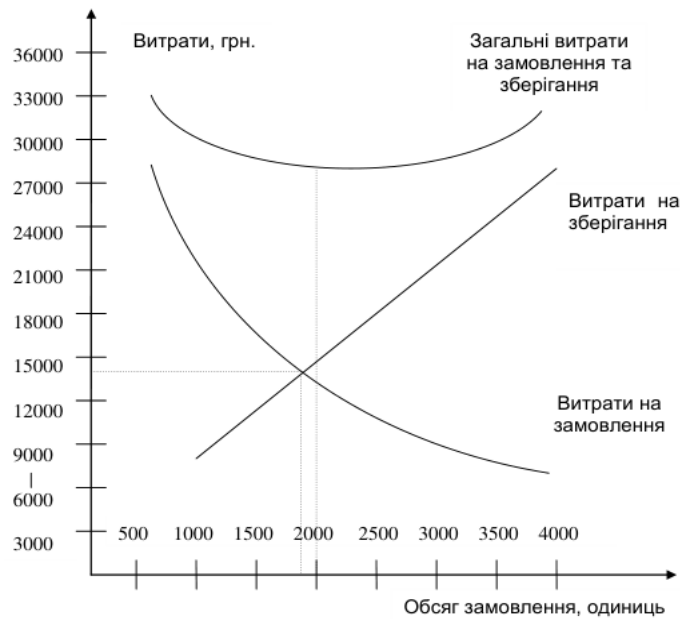


Рис. 2.4. Графічний метод залежності між показниками діяльності підприємства

Джерело: [26, 221].

З графіку (рис. 2.4) помітно, що точка економічного замовлення є на перетині ліній витрат на замовлення та зберігання. Проте, якщо партії витрат закупаються в кількості, що є кратною 500-м од., то оптимальною партією замовлення буде мінімальне значення сукупних витрат (2000 грн.).

Проілюструємо основні індикатори результативності діяльності підприємства базуючись на даних Державної служби статистики України в контексті загальних витрат на працівників по вітчизняних підприємствах (табл. 2.4):

Таблиця 2.4

Аналіз витрат на працівників в Україні за 2016-2020 рр.

Роки	Сума витрат (у), млн. грн.	$\Delta_{л}$, млн. грн.	$\Delta_{б}$, млн. грн.	$T^z_{л}$, %	$T^z_{б}$, %	\bar{y} , млн.грн.
2016	360831.30	x	x	x	x	600439.00
2017	472764.70	111933.40	111933.40	131.02	131.02	
2018	601661.20	128896.50	240829.90	127.26	166.74	
2019	746979.80	145318.60	386148.50	124.15	207.02	
2020	819958.00	72978.20	459126.70	109.77	227.24	

Джерело: складено та розраховано автором згідно з даними [48].

Інформація, наведена в табл. 2.4 ілюструє постійне зростання витрат підприємств України на працівників (оплата праці, премії тощо). Відповідно, ланцюгові темпи приросту (Δ_l) показують, що впродовж досліджуваного періоду вартість витрат на працівників найбільше зросла в 2019 р. порівняно із 2018 р. (на 145318.60 млн. грн.), а найменше – у 2020 в порівнянні із 2019 рр. (на 72978.20 млн. грн. відповідно). Крім того, базисні темпи приросту (Δ_b) віддзеркалюють підвищення аналізованих витрат на 459126.70 млн. грн. за 2016-2020 рр.

Відносне зростання витрат на працівників в контексті вітчизняних мікроекономічних суб'єктів ілюструють показники темпів зростання як ланцюгових (T^l), так базисних (T^b). Зазначимо, що, для прикладу, у в 2019 порівняно із 2018 рр. вказані витрати зросли на 9.77%, тоді, як за весь досліджуваний періоду 2.00 рази (227.24%).

Середнє значення витрат за 2016-2020 рр. склало 600439.00 млн. грн., де найменший показник спостерігався у 2016 р. (360831.30 млн. грн.), а найбільший – в 2020 р. (819958.00 млн. грн.).

Проаналізуємо також окупність капітальних інвестицій (KI) в частині їх порівняння до чистого прибутку після оподаткування ($Чп$) на підприємствах України базуючись на формулі (2.7):

Таблиця 2.5

Середня прибутковість інвестицій на підприємствах України за 2016-2020 рр.

Роки	$Чп$, млн. грн.	KI , млн. грн.	Норма прибутку на інвестиції, %.
2016	29705.02	281667.90	10.55
2017	168752.79	359159.80	46.98
2018	288305.47	471115.54	61.20
2019	523779.00	524474.07	99.87
2020	68054.91	398478.08	17.08

Джерело: складено та розраховано автором згідно з даними [48].

Дані, представлені в табл. 2.5 показують, що за період 2016-2020 рр. найбільша норма прибутку спостерігалася в 2019 р., а найменша – у 2016 р.

відповідно. Причому зазначимо, що норма прибутку за досліджуваний період була додатною, що свідчить про окупність інвестицій та доцільність їх здійснення в підприємства України зокрема, фактором чого є те, що чистий прибуток вітчизняних суб'єктів господарювання за взятий проміжок часу був додатним.

Зазначимо також, що простежується чітка тенденція між отриманим чистим прибутком підприємствами і витратами на працівників: зростання чистого прибутку вітчизняних суб'єктів господарювання в минулому періоді стає чинником підвищення витрат на працівників в наступному періоді. Також спостерігається мультиплікативний ефект, адже зростання витрат на працівників в поточному періоді є продуцентом підвищення чистого прибутку в поточному періоді, що, на наш погляд, свідчить про збільшення мотивації в працівників стосовно продуктивності їх праці та принесення результату.

Підкреслимо, що розрахунок окремих індикаторів в табл. 2.4 та 2.5 за окремий період (рік) ілюструє використання горизонтального аналізу, а їх порівняння за різні проміжки часу, а також співставлення різних індикаторів та визначення взаємозв'язку між ними є прикладом вертикального виду аналізу.

На основі оцінки вищенаведених індикаторів на окремому підприємстві керівництво має уявлення про розвиток діяльності в минулому (ретроспективний аналіз), і, базуючись на цьому, може приймати відповідні управлінські рішення в майбутньому (перспективний тип аналізу), в тому числі із урахуванням досвіду.

Висновки до розділу 2

Базуючись на проведеному моніторингу аналітичних процесів та внутрішнього аудиту у системі управлінського обліку на підприємстві можна зробити такі висновки:

1. Аналітичне забезпечення є чинником дієвості управлінського обліку, що ілюструє вивчення економічних законів, закономірностей, тенденцій, прогнозування результатів, а також підготовку аналітичних матеріалів.

2. Існують різні форми аналітичного забезпечення, основними з яких є бухгалтерське та інформаційне. Вони спрямовані на трансформацію й передачу інформації керівництву про бізнес-процеси підприємства.

3. Органом, який здійснює аналітичне дослідження на підприємстві є аналітична служба, що складається із відповідальних за дану роботу працівників. Чисельність та склад такої служби залежить від розміру підприємства.

4. Аналітичне дослідження починається із визначення мети, завдання, об'єкту і предмету аналізу, що слугує базисом для програми аналізу (детального переліку питань, вивчення та опрацювання яких є обов'язковим). Розгляду підлягають лише основні питання аналізу відповідно до мети та завдань дослідження.

5. Внутрішній аудит на суб'єкті господарювання є засобом дотримання легітимності управлінського обліку. Це форма незалежного контролю всередині мікроекономічного суб'єкта господарювання, спрямована на комплексну оцінку його діяльності, визначення ефективності управління і подання інформації й пропозицій стосовно вдосконалення системи обліку та контролю на підприємстві на різних рівнях.

6. Об'єктом внутрішнього аудиту є рішення окремих завдань керівництва, розробка та перевірка систем інформації, суб'єктами – працівники підприємства.

7. Цілі та обсяг роботи внутрішніх аудиторів охоплюють діяльність з проведення консультацій задля оцінки та удосконалення ефективності процесів керування мікроекономічним суб'єктом і процесами управління ризиками.

8. Спільною рисою для управлінського обліку, аналітичного забезпечення й внутрішнього аудиту підприємства є обробка певної інформації, яка пов'язана з його діяльністю (витрати, доходи). Таке опрацювання інформації можливе через використання певних показників (індикаторів), що ілюструють тенденції розвитку підприємства і результат його роботи.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕСІВ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Закордонний досвід функціонування управлінського обліку і внутрішнього аудиту

Зважаючи на особливості економік окремих країн розвиток управлінського обліку в світі має певні особливості. Проте, незважаючи на це, існують спільні норми, дотримання яких забезпечує здійснення управлінського обліку відповідно до законодавства.

Одними із таких документів є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [49]. Щодо управлінського обліку, то вони є базою визначення і віднесення витрат, доходів та фінансових результатів до відповідних статей та на певні рахунки, а також порядку формування звітності про діяльність. Такі стандарти співіснують на українських підприємствах із вітчизняними аналогами.

Крім того, до управлінського обліку дотичними є Міжнародні стандарти оцінювання (МСО), характерними рисами яких відповідно до досліджень [50, 154-156; 51; 52] є:

– такі стандарти формуються Міжнародною радою по стандартах оцінювання – некомерційною організацією, яка розробляє і впроваджує загальноприйняті стандарти для оцінювання активів на мегарівні (рівні світової економіки);

– МСО дають можливість надати більш чіткі уявлення щодо базових умов оцінювання, окреслити відмінності між оцінюванням, що проводиться із метою фінансової документації чи звітності, та оцінюванням, яке відбувається за інших обставин, інтерпретувати термінологію, яка допускає двояке тлумачення на

міжнародному рівні, а також забезпечити додержання найкращих методів та практик оцінювання;

– знання та застосування в практичній діяльності МСО продукує прийняття більш ефективних управлінських рішень, що пов'язані з капітальними витратами (інвестиціями) в існуючий чи новий об'єкт;

– встановлені МСО правила є системою взаємопов'язаних норм, а розділи стандартів розміщені у певній послідовності, починаючи із вказівки призначення стандарту та сфери його застосування, та завершуючи методологією визначення базового виду вартості;

– основними складовими МСО є оцінка нематеріальних активів, дисконтованих грошових потоків та інвестиційної нерухомості.

Відповідно до МСО функціонують такі стандарти оцінювання майна [50, 157-158]:

– Американські стандарти оцінювання («USPAP» – «Єдині стандарти професійної оцінювальної діяльності»), які були розроблені в 1989 р. Вони призначені для оцінювачів і користувачів послуг оцінювання. Споживачам послуг необхідно вимагати те, що наведено в цих стандартах (відповідно до способів, якими здійснюється оцінювання, ревізія та консультації).

– Британські стандарти оцінювання («RICS»), що опубліковані в 1976 р. (останнє видання – 2014 р). Вони складені у повній відповідності з МСО. «RICS» не лише дотримуються даних принципів оцінювання, але й підтримують також прийняття та використання універсальних стандартів оцінювання по всьому світу;

– Європейські стандарти оцінювання, що розроблені Європейською групою асоціації оцінювачів («TEGoVA») у 1980 р. Вони враховують вектори професійних організацій у всіх країнах Європейського Союзу (ЄС). На сьогоднішній день членами «TEGoVA» є професійні оцінювальні організації ЄС із активною та зростаючою участю партнерів з країн Центральної та Східної Європи, включаючи Україну, Чеську Республіку, Угорщину, Польщу тощо. На

сьогодні вони складаються з 9-и стандартів, 13-х посібників, 9-х додатків, та стосуються оцінювання фінансового стану підприємства і його інвестицій. Зазначимо, що вони необов'язкові для застосування країнами-членами, тобто мають рекомендаційний характер.

Згідно із дослідженням [23, 17-20], в 2014 році Привілейований інститут управлінських бухгалтерів Великої Британії та Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів видали Глобальні принципи управлінського обліку, які:

- розроблено, базуючись на дослідженні, проведеного у 20-х країнах, з метою підтримки керівництва підприємств при проведенні управлінського обліку;

- є набором фундаментальних цінностей, норм та характеристик управлінського обліку, та складаються з таких принципів, як комунікація (враховує специфіку рішень, суб'єктів і процесів їх прийняття), релевантна інформація (про що вже згадувалося; дозволяє визначити та збалансувати інформацію за минулий, поточний та майбутній періоди), аналіз впливу на вартість (моделювання сценаріїв, що показують зв'язки причин й наслідків між ресурсами і результатами), довіра (активне керування відносинами та ресурсами підприємства для захисту її активів, вартості та репутації).

Задля реалізації цих принципів фахівцям з управлінського обліку необхідні технічні (здатність використовувати відповідні інструменти обліку у процесі управління), ділові (досконале знання бізнесу та умов його ведення) та лідерські (переконливе пояснення зацікавленим особам очікуваних результатів рішень, що приймаються) навички.

Базуючись на нормах та правилах, в закордонній практиці використовують наступні методи обліку витрат:

1. «Директ-костинг», що, згідно з дослідженням Царука В. [53, 52], широко використовується в країнах з ринковою економікою, та віддзеркалює спосіб зрізаної (неповної) собівартості. Відповідно до такого методу, виробничі витрати поділяють на змінні та постійні. Причому постійні витрати вважають витратами

поточного періоду, їх не відносять до собівартості, не розподіляють між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносять до результатів господарської діяльності (збитки). Облік витрат, визначення собівартості готової продукції та залишки готової продукції ведуть лише за змінними витратами. Зазначимо, що в США цю систему використовують 31.00% підприємств, у Великобританії – 52.00%, в Канаді – 48.00%, Швеції – 42.00%, та Японії – 31.00% [27, 154]. Згідно з цим методом, спрощується калькулювання собівартості, величина прибутку прямо залежить від реалізації, що уможливорює досягнення оптимального випуску продукції. Проте, для розподілу витрат на постійні та змінні потрібні додаткові обчислення, які є не завжди доцільними й точними, а також відбувається ведення обліку тільки для виробничої вартості.

2. «Стандарт-костинг», який, згідно із напрацюванням [53, 52], є нормативним методом обліку витрат, що з'явився в США на початку ХХ ст. Цей метод продукує дані про витрати для різних цілей (оцінювання запасів, планування, контроль за витратами, прийняття рішень та ін.). За вказаним методом обліку та калькулювання виробничі витрати поділяють на змінні та постійні також. Постійні витрати є витратами поточного (теперішнього) періоду. Їх не відносять на собівартість і не розподіляють між виробами, а прямо відносять на результати діяльності (збитки). Облік витрат та обчислення собівартості готової продукції ведуть лише за змінними витратами.

3. «Метод АВС», про який згадувалося раніше. Цей метод застосовують близько 10.00% підприємств, зокрема в США, Великій Британії, континентальній Європі, Австралії та Японії [27, 155-156].

4. «Кайзен-костинг», що, за дослідженням [54, 52-53], був започаткований у Японії і набуває більшого поширення в США та Європі. Його застосовують як механізм зменшення та управління витратами. Передбачає удосконалення витрат, в якому повинні брати участь усі без працівники (як менеджери, так і робітники). Вказаний підхід дає можливість кожному працівнику зробити свій внесок у зменшення витрат.

5. «Таргет-костинг», який, відповідно до досліджень [27, 156; 53, 53], є методом обліку витрат через цільову ціну. Він передбачає обчислення собівартості продукції за наперед встановленою ціною реалізації, яка формується за допомогою маркетингових досліджень. Одержавши таку величину, розробники нової продукції проєктують її виробництво, маючи визначене завдання по її собівартості. В процесі виробництва такої продукції управлінський облік має на меті забезпечення менеджерів інформацією щодо рівня цільової собівартості. Розглянутий метод передбачає витрати, що і очікуються в майбутньому, та визначає, як вони подіють на рівень рентабельності виробу. Головною перевагою такого методу є те, що собівартість формується на стадії проєктування й залежить від планового прибутку. Його застосування в процесі оптимізації витрат дасть змогу суб'єктам економіки використовувати системний підхід до розробки нового продукту.

6. «LCC-аналіз» («Life Cycle Costing»), що, за дослідженням Лепетан І. [54], передбачає обчислення витрат за етапами життєвого циклу продукції, а також застосовується у стратегічному управлінні, адже охоплює проміжок часу у кілька років. Це єдиний метод управління витратами, що передбачає урахування дії інфляції через дисконтування грошових потоків (визначення теперішньої вартості майбутніх надходжень) в прийнятті рішень. Його доцільно застосовувати мікроекономічним суб'єктам, які виробляють асортимент нестандартної продукції і перебувають в нестабільній ніші ринку в контексті попиту.

7. «Бенчмаркінг витрат», який є новим методом керування витратами. Відповідно до дослідження Шматковської Т. [55], він є способом оцінки стратегій та цілей роботи підприємства в порівнянні з успішними суб'єктами господарювання задля визначення свого місця на конкретному ринку. Його перевагами є відсутність потреби у знаходженні власних способів зниження витрат та удосконалення процесів роботи мікроекономічного суб'єкта, адже це вже зроблено лідером ринку. Крім того, є можливість комбінувати різні методи, що забезпечили успіх в зниженні витрат іншим економічним суб'єктам.

Розглянуті методи мають свої переваги та недоліки, але доповнюють одне одного в частині охоплення різноманітних аспектів керування витратами підприємства.

Відзначимо, що управлінський облік як система набув свого розвитку в Німеччині. Він також має назву як «внутрішньоорієнтований», що передбачає його функціонування для цілей керівництва підприємства (рис. 3.1):

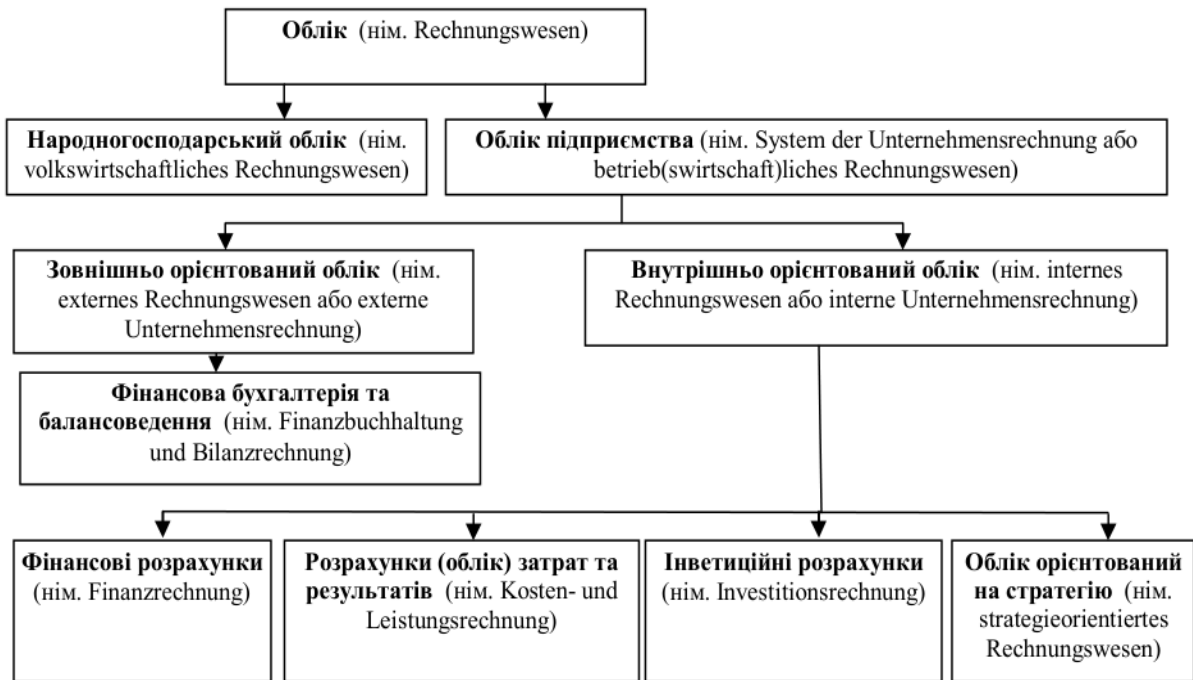


Рис. 3.1. Місце управлінського обліку у системі обліку в Німеччині

Джерело: [56, 249].

Відповідно до рис. 3.1 стверджуємо, що управлінський облік в Німеччині є частиною обліку підприємства, а також такий облік містить чотири основні складові – фінансові розрахунки, розрахунки затрат та результатів, інвестиційні розрахунки та облік, стратегічна орієнтованість. На наш погляд, інвестиційні розрахунки та облік є частинами затрат, тому вони можуть відноситися до 2-ї частини.

Основною характеристикою ієрархії найвищого рівня (3-го) є агрегація об'єктів обліку, де мікрорівень представлений обліком підприємства. Ієрархія 2-го рівня базується на типові користувачів інформації, тобто управлінський облік є таким обліком, який забезпечує інформацією внутрішніх користувачів

(керівників зокрема), а нижній (1-й рівень) ієрархії відображає цільову орієнтацію підсистем обліку, де:

– підсистема фінансових розрахунків має на меті генерування інформації задля керування ліквідністю підприємства (об'єкт – грошові потоки за певний проміжок часу);

– підсистема обліку затрат і результатів продукує інформацію задля управління прибутком підприємства (об'єкт – грошова вартість спожитих від операційної діяльності ресурсів і результати цієї діяльності). Німецька облікова теорія використовує різні пари понять щодо трактування вартості спожитих ресурсів і результатів цієї діяльності у фінансовому та управлінському обліку. На відміну від фінансового обліку, де витрати й доходи визначаються законодавчо, суть затрат та результату визначається виключно в теорії з управлінського обліку. Як наслідок, на відміну від витрат, оцінка затрат (результатів) не носить виключно історичний, а може мати також прогностичний характер;

– підсистема інвестиційних розрахунків має на меті створення інформації, спрямованої на оптимальне управління вартістю капіталу.

Зазначимо, що до управлінського обліку в Німеччині відносять також і внутрішній аудит.

Відповідно до дослідження Рудейчук С. [57, 205] та Гласова П. [58, 25], розвиненими системами управлінського обліку вважають також австралійську і японську:

1. У 1981 р. в Австралії офіційно вводиться спеціальність бухгалтера з управлінського обліку. В сучасних умовах стратегічне планування, бюджетування для контролю над витратами, «бенчмаркінг» області діяльності австралійських спеціалістів в сфері управлінського обліку, довгострокове прогнозування, «метод ABC» та метод обліку змінних затрат є областями діяльності австралійських спеціалістів в сфері управлінського обліку.

2. В Японії особливостями розвитку управлінського обліку є застосування сучасних автоматизованих систем обліку витрат, «LCC-аналізу» в поєднанні із

функціональним підходом до обліку. Крім того, був розроблений метод стратегічного управління витратами підприємства, що передбачає обчислення цільової собівартості продукції із огляду на встановлену попередньо ціну, для забезпечення оптимізації витрат виробництва.

Вартим уваги є досвід США щодо організації внутрішнього аудиту. На практиці такий аудит реалізується через діяльність керівників мікроекономічних суб'єктів та підпорядкованих їм менеджерів усіх рівнів, а також створення в федеральних органах виконавчої влади США відповідно до Закону «Про Генерального інспектора» офісів Генеральних інспекторів (ГІ). Відповідно, керівники організовують і відповідають за усі компоненти процесу управління ризиками, а офіси ГІ проводять аудит. Для цього створено самостійні підрозділи в центральному апараті та на рівні штатів, що підпорядковані різним заступникам ГІ. Зазначимо, що згідно з дослідженням [59, 128-129], у 2008 р. в офісах ГІ працювало 12.30 тис. фахівців у сфері аудиту, якими здійснено понад 6,80 тис. висновків за результатами аудитів, інспекцій та оцінювань, закінчено розслідування майже 32,10 тис. справ, й оброблено 325,90 тис. скарг. Крім того, згідно з даними [60], базуючись роботі інституту ГІ за 2008 р., заощаджено 14,20 млрд. дол. США, за результатами розслідувань повернуто до бюджету 4,40 млрд. дол. США, прийнято майже 5000.00 рішень про тимчасове відсторонення від посади та позбавлення права обіймати посаду.

Ефективність діяльності офісу ГІ характеризується тим, що на кожен долар, витрачений на утримання такого офісу, припадає 17.00 заощаджених доларів за результатами його роботи [59, 129].

Зазначимо, що при поєднанні в одному офісі різних функцій (інспектування, оцінювання та аудиту), слідчі, інспекційні й аудиторські підрозділи функціонують незалежно одне від одного, і підпорядковуються різним заступникам ГІ. Аудитом, що проводиться лише у плановому порядку, займаються лише визначених 700 осіб офісу ГІ.

Підкреслимо, що розвиток внутрішнього аудиту за кордоном спрямований на тісну співпрацю керівництва підприємства із органами державної влади, що підвищує не лише ефективність, але і легітимність його проведення.

У США набула розвитку розробка калькулювання для цілей керівництва підприємства, тобто управлінського калькулювання, яке «... організація здійснює винятково для внутрішнього використання з метою переконання, що інформація для рішень відображає характеристики ресурсів і операцій організації [23, 16]», та до сфери якого відносять:

1. Своєчасне подання керівникам і працівникам точної та неупередженої моделі витрат й інформації про витрати, що віддзеркалює використання ресурсів мікроекономічного суб'єкта.

2. Кількісне моделювання зв'язків «причина-наслідок» між результатами та ресурсами, що потрібні для створення результатів.

3. Точна оцінка в грошовому вираженні постачання та споживання ресурсів для здійснення діяльності.

На відміну від США, в Європі виділяють 2-і моделі внутрішнього аудиту відповідно до досліджень [62, 111-114; 62, 67]:

– централізована, що містить єдиний підрозділ внутрішнього аудиту (у складі міністерства фінансів як правило), який його здійснює у системі всіх органів виконавчої влади (Велика Британія, Ірландія Швеція, Фінляндія та ін.). Координація, методологічний та консультативний супровід внутрішніх аудиторів з боку міністерства фінансів, забезпечення професійного розвитку на постійній основі є перевагами вказаного підходу, а незабезпечення підзвітності керівництва установи – один із недоліків. Як і в Україні, практично у всіх європейських країнах відповідальність за внутрішній аудит несе керівник установи, але централізований варіант розділяє відповідальність між керівником установи та міністерством фінансів;

– децентралізована модель характеризується наявністю підрозділів внутрішнього аудиту в структурі кожного органу виконавчої влади (Німеччина,

Португалія, Італія, Франція тощо). Для децентралізованого підходу переваги і недоліки є «оберненими».

Відповідно до досліджень Будигіної О. [61, 113] та Гавриловського О. [63, 70] виділяють такі рівні організації аудиту внутрішнього типу за кордоном:

1. Суди (рахункові трибунали) – авторитетні колегіальні органи нейтрального типу із експертизи фінансових операцій й адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Франція, Бразилія, Бельгія тощо).

2. Рахункові палати – органи, які проводять контроль за виконанням бюджету й додержанням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Болгарія, Японія, Польща).

3. Національні управління аудиту – незалежні колегіальні (Чехія) і монократичні (Канада, Данія, Велика Британія, Австралія) державні органи, що проводять фінансовий і адміністративний аудит державного сектору,

Зазначимо, що внутрішній аудит в Європі розвинувся на високому рівні у Франції. Відповідно до дослідження [61, 113-114], наявна 3-рівнева модель, ціль якої – забезпечення гарантій у додержанні кошторису (збалансованості доходів та видатків). Основою такого аудиту є аналіз ризиків, допомога керівнику реалізувати власні повноваження, і відповідальність. Також підрозділи внутрішнього аудиту в державних органах Франції зосереджують роботу на оцінці якості виконання адміністративних функцій та завдань. Підрозділи внутрішнього аудиту функціонують у всіх міністерствах Франції, але вони децентралізовані й діють відповідно до власних регламентів. Базовий внутрішній аудит відповідно до стандартів запроваджено лише у Міністерстві фінансів і Міністерстві оборони. У французьких органах водночас реалізуються функції внутрішнього аудиту й інспектування, а підрозділи внутрішнього аудиту можуть здійснювати не лише аудит ефективності, а також ще декілька різновидів аудиту (фінансовий аудит, ІТ-аудит тощо).

Підсумовуючи вищенаведений досвід управлінського обліку і внутрішнього аудиту доцільно зазначити про його можливу імплементацію в Україні.

3.2. Перспективи покращення управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на національних підприємствах

Управлінський облік та внутрішній аудит на підприємствах України перебувають ще на стадії розвитку, тобто вони не є сформованими. Відповідно, існує необхідність у вдосконаленні даних процесів з урахуванням сучасної суспільної ситуації.

Підкреслимо, що в Україні одночасно реалізуються концепція управлінського обліку США та німецька концепція внутрішнього аудиту, які формують понятійну (теоретичну) базу розуміння «управлінського обліку» та «внутрішнього аудиту» відповідно.

Характерною особливістю управлінського обліку України є практична відсутність ролі бухгалтерії в ньому, адже відповідальність за його здійснення несе керівник підприємства (фінансовий директор як правило). На наш погляд, це є негативним явищем, адже бухгалтерський та управлінський облік мають дотичну методичну основу. Тому зростання ролі бухгалтера в управлінському обліку вітчизняних підприємств може стати ключовим фактором підвищення ефективності в підготовці інформації по елементах діяльності (витратах, доходах тощо).

Зазначимо, що основний вектор розвитку управлінського обліку на вітчизняних суб'єктах господарювання повинен полягати у застосуванні тільки тих даних, які дійсно потрібні для прийняття своєчасних та реалістичних управлінських рішень, тобто релевантної інформації. Причому доцільно використовувати як базу діяльності не лише вітчизняні, але і міжнародні стандарти як щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності, так й в контексті управлінського обліку та оцінювання.

Для прикладу, імплементація Глобальних принципів управлінського обліку у вітчизняне законодавство на рівні держави та суб'єкта господарювання зокрема дозволить підвищити організацію управлінського обліку на підприємствах

національної економіки, адже допоможе упорядкувати процедури його здійснення (призначення відповідальних осіб, визначення напрямів розвитку тощо). Крім того, вважаємо за доцільне застосувати у вітчизняній практиці Європейські стандарти оцінювання майна, що дасть можливість краще відобразити базу, завдання та прогнози щодо його вартості, а, отже, – забезпечити більш точною інформацією користувачів.

Основною причиною необхідності впровадження міжнародних нормативно-правових актів у вітчизняну практику управлінського обліку є те, що професійні стандарти (в сфері оцінювання у даному випадку) регламентовані лише постановами Уряду, тоді, як, відповідно до дослідження [50, 159], наприклад, в Румунії оцінювання майна відбувається на основі міжнародних законодавчих актів.

Зважаючи на потужний науковий базис в Україні вважаємо за доцільне виокремити такі складові в контексті нормативно-правового забезпечення управлінського обліку на мікрорівні:

- стандарти (щодо оцінювання зокрема), що створюватимуться науковцями в процесі самостійного дослідження або спільної роботи з колегами в контексті урахування особливостей діяльності підприємства (сфери, галузі тощо);
- стандарти, затверджені Кабінетом Міністрів України на основі напрацювань науковців;
- міжнародні стандарти, що ратифіковані, тобто прийняті до виконання Верховною Радою України на рекомендаційних засадах враховуючи особливості роботи суб'єкта економіки;
- стандарти підприємств з урахуванням їх діяльності та рекомендацій Верховної Ради України.

Важливо підкреслити, що існує проблема в стандартах фінансової звітності на підприємствах України. Серед управління деяких вітчизняних підприємств бутує точка зору з приводу повної відмови від національних стандартів фінансової звітності та застосування МСФЗ. Погоджуємося із поглядами

Яременко Л. та Пономаренко Я. [64, 147], що це повинно скоротити витрати на ведення різних видів обліку, але лише є можливим при імплементації МСФЗ і в податкову сферу.

Зазначимо, що процедура управлінського обліку національної економіки повинна базуватися на принципі законності, що підвищить як ефективність контролю керівництва за управлінським обліком, так і відповідальність працівників за реалізацію такого обліку. Окрім того, необхідно створити культуру безперервного вдосконалення, яка означає постійну присутність ініціативи щодо покращення шляхів й методів виконання функцій управлінського обліку, де її елементом є постійний творчий пошук можливостей для створення вартості на підприємстві.

Підкреслимо, що керівники українських підприємств знайомі, як правило, із загальними теоретичними основами управлінського обліку, але не мають чіткого уявлення про їх практичний аспект. Це віддзеркалюється в прогнозуванні очікуваного доходу від певного економічного заходу, складанні плану рентабельності випуску нових видів продукції, та фінансовій оцінці варіантів розвитку підприємства. Така ситуація свідчить про необхідність вдосконалення елементів системи управлінського обліку.

Вважаємо за необхідне зазначити, що вітчизняні методи калькулювання витрат в Україні (як елемент системи управлінського обліку) не відповідають розвитку діяльності підприємств на сучасному етапі, що свідчить про необхідність їх зміни. Потрібне застосування нових методів, які більш точно відображають витрати підприємства, і, відповідно, забезпечать достовірнішою інформацією суб'єктів управлінського обліку.

Відмітимо, що кожне окреме підприємство повинне обирати той чи інший метод (наприклад, «LCC-аналіз», «кайзен-костинг», «директ-костинг») базуючись на сфері та виду діяльності, а також брати до уваги такі нюанси:

1. Переваги, що дасть метод управлінського обліку відповідно до міжнародних стандартів задля проведення аналізу діяльності.

2. Ефект від використання, що представляє економію ресурсів (фінансових, трудових, інформаційних) за рахунок стандартизації потоків інформації в управлінському обліку.

3. Витрати на розроблення, впровадження й подальшу експлуатацію методу обліку, що не повинні перевищувати ефект від його застосування.

Важливою складовою системи управлінського обліку в контексті його функціонування є удосконалення аналітичних процесів на підприємстві. На наш погляд, покращення таких процесів можливе завдяки поглибленню використання комп'ютерних технологій та спеціального програмного забезпечення (автоматизація). Це є продуктом підвищення ефективності, прогнозування результатів діяльності суб'єкта економіки (витрат, обсягів продажів, доходів тощо), а також зниження часу для збору інформації, що є базою прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на наведені переваги, існують певні ризики, що пов'язані з автоматизацією управлінського обліку, і які необхідно враховувати кожному підприємству. Основні з таких ризиків наведені в табл. 3.1:

Таблиця 3.1

Ризики застосування комп'ютерних технологій та спеціального програмного забезпечення в управлінському обліку

Вид ризику	Прояви ризику
1. Використання «інтернету речей».	Автоматичне фіксування недостовірних даних через збій в роботі фізичних пристроїв (датчики).
2. Застосування штучного інтелекту та роботів.	«Витік» конфіденційної інформації за межі підприємства та скорочення робочих місць.
3. Використання технології «блокчейн».	Неможливість вносити виправлення в дані.
4. Застосування серверів на «хмарі».	Складність у запобіганні збоям.
5. Нестійкість роботи інтернету.	Труднощі у введенні інформації та затримки в періодах формування й подання звітності.

Джерело: [65].

Вказані ризики матимуть більше проявів для підприємств різних сфер господарювання. Якщо діяльність суб'єктів економіки прямо пов'язана з цифровими технологіями, то вплив буде більшим.

Застосування комп'ютерних технологій є важливим і в процесі проведення внутрішнього аудиту також, адже інформація по ньому може зберігатися як на сервісах «хмари», тобто віддалених серверах, які, як правило, орендовані в інших підприємств і не мають фізичного, а лише віртуальне вираження, так і на власних серверах підприємства та його додатках (програмах). Це дозволяє не лише зберігати дані, але і автоматично формувати звітність по них, що економить зусилля й час. Проте, як вже зазначалося, доцільно звертати увагу на наявні ризики, а також враховувати можливий доступ зовнішніх і внутрішніх користувачів такої інформації в електронному вигляді.

Відмітимо, що автоматизація управлінського обліку та внутрішньої звітності все ж позитивно впливає в частині змін й доповнень до чинних законодавчих норм, адже вони відображають в програмному комплексі підприємства та сприяють своєчасному його реагуванню.

Підкреслимо, що традиційно програми внутрішнього аудиту створюються без врахування потреб автоматизації. Тому завданням автоматизації внутрішнього аудиту на підприємстві є «редизайн» програми внутрішнього аудиту, що дозволить систематизувати аудиторські процедури. Надалі програма внутрішнього аудиту може бути реалізована в програмному комп'ютерному середовищі через імітацію інформаційної системи управлінського обліку, формуючи інтегрований інформаційний простір мікроекономічного суб'єкта.

На нашу думку, програма внутрішнього аудиту повинна містити інформацію не тільки про процедуру його проведення на окремому підприємстві, але і відповідальних за його здійснення, зокрема в частині створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві (в тому числі із використанням послуг аутсорсингу). Зазначимо, що фактором доцільності функціонування такої служби може бути розмір підприємства (на середніх і великих суб'єктах господарювання).

Зазначимо, що відсутність чи неефективна діяльність служби внутрішнього аудиту є фактором фінансових втрат внаслідок економічних злочинів та шахрайства (рис. 3.2):

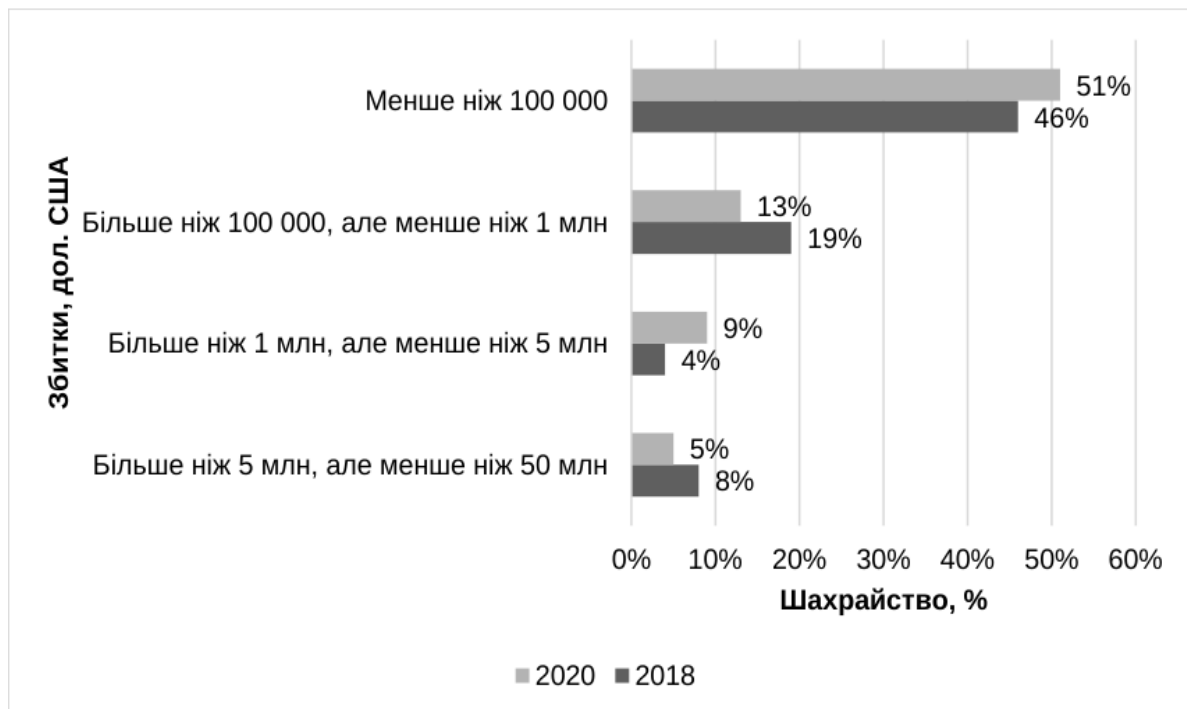


Рис. 3.2. Розмір фінансових збитків підприємств України внаслідок економічних злочинів та шахрайства в 2018 та 2020 рр.

Джерело: [66, 100].

Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства за 2020 р. ілюструє, що 51.00% опитуваних підприємств в Україні стали жертвами шахрайства, і 33.00% опитаних постраждали від 2-х до 5-и разів [67]. Такі незаконні дії здійснювалися як 3-ю стороною, так і співробітниками суб'єкта господарювання (рис. 3.3).

Проведені дослідження проілюстрували, що практично 50.00% опитаних підприємств в Україні не проводить або проводить лише неформальну перевірку і постійний моніторинг доброчесності своїх контрагентів, та тільки 59.00% суб'єктів економіки провели розслідування випадків шахрайства [66]:

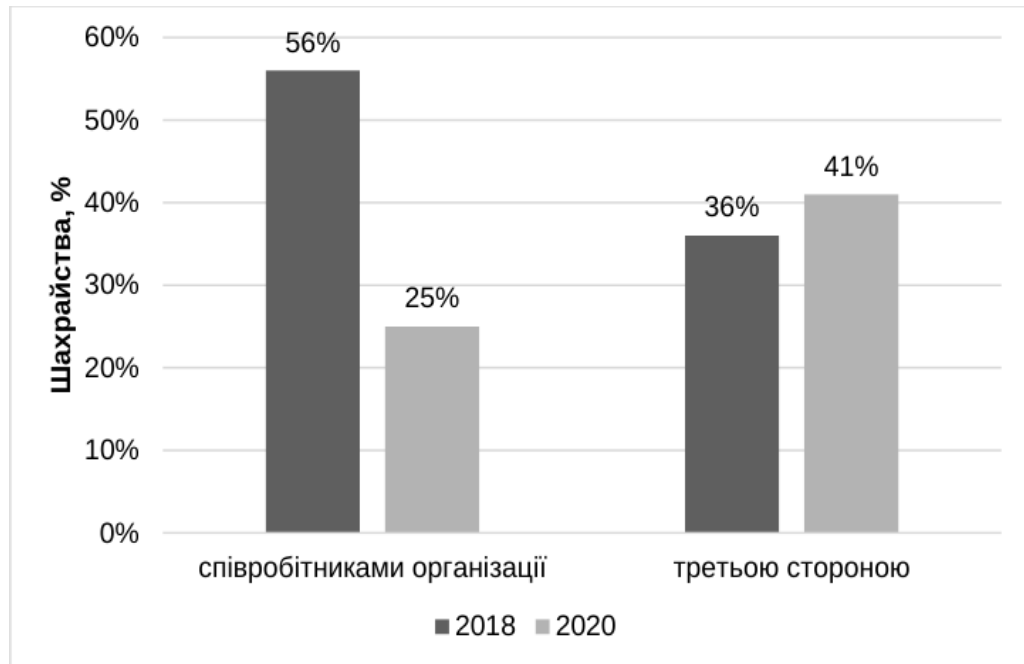


Рис. 3.3. Категорії суб'єктів, що скоїли злочини щодо українських підприємств у 2018 та 2020 рр.

Джерело: [67; 68].

Зважаючи на вищенаведену інформацію основою удосконалення внутрішнього аудиту на національних суб'єктах економіки є створення відповідної служби, діяльність якої дасть можливість покращити ефективність його проведення, і, відтак, удосконалити управлінський облік загалом в частині прийняття більш оптимальних рішень керівництвом.

Висновки до розділу 3

У результаті досліджених питань, що пов'язані з шляхами удосконалення вітчизняної системи управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на підприємстві, доцільно зробити наступні висновки:

1. Для покращення процедури управлінського обліку на підприємствах України необхідним є зростання ролі бухгалтера через можливість підвищення ефективності в підготовці інформації по елементах діяльності (витратах, доходах тощо).

2. Імплементация у вітчизняну практику міжнародних законодавчих норм (Глобальних принципів управлінського обліку, Європейських стандартів оцінювання майна) допоможе упорядкувати процедури здійснення управлінського обліку (призначення відповідальних осіб, визначення напрямів розвитку та ін.).

3. Процедура управлінського обліку національної економіки повинна базуватися на принципі законності, що підвищить як ефективність контролю керівництва за управлінським обліком, так і відповідальність працівників за реалізацію такого обліку.

4. Вітчизняні методи калькулювання витрат в Україні (як елемент системи управлінського обліку) не відповідають розвитку діяльності підприємств на сучасному етапі, що свідчить про необхідність їх зміни. Потрібне застосування нових методів, які більш точно відображають витрати підприємства, і, відповідно, забезпечать достовірнішою інформацією суб'єктів управлінського обліку. Причому, кожне окреме підприємство повинне обирати той чи інший метод базуючись на сфері та виду діяльності, а також враховуючи всі витрати та вигоди його дії.

5. Покращення аналітичних процесів підприємства можливе завдяки поглибленому використанню комп'ютерних технологій та спеціального програмного забезпечення (автоматизації) з одночасним врахуванням ризиків такого застосування (зменшення робочих місць тощо).

6. Основою удосконалення внутрішнього аудиту на національних суб'єктах економіки є створення відповідної служби, діяльність якої дасть можливість покращити ефективність його проведення, і, відтак, удосконалити управлінський облік загалом в частині прийняття більш оптимальних рішень керівництвом.

ВИСНОВКИ

В дослідженні обґрунтовано теоретичні основи, проблеми управлінського обліку, аналітичних процесів та внутрішнього аудиту на підприємстві України, а також розроблено рекомендації щодо їх удосконалення. Це дозволило окреслити наступні висновки:

1. Управлінський облік варто розглядати як систему взаємопов'язаних елементів, що містить зміст в контексті багатоманітності підходів до його трактування, об'єкт, предмет, принципи, функції, мету, завдання/цілі, а також види, інструменти та моделі.

2. Базою управлінського обліку є інформація про результати роботи підприємства як сукупність опрацьованих та переданих даних для прийняття управлінських рішень.

3. Управлінський облік сформувався в процесі тривалої еволюції, що стала продуцентом його відокремлення від бухгалтерського обліку як в теоретичному, так і практичному аспекті.

4. Важливим елементом організаційної структури управлінського обліку виступає коректне делегування керівником суб'єкта економіки повноважень своїм відділам та працівникам. Це дозволяє ефективніше організувати збір інформації, в тому числі зменшити час на її отримання в формі звітності, а, відтак, пришвидшити управлінські рішення.

5. Аналітичне забезпечення є чинником дієвості управлінського обліку, що ілюструє вивчення економічних законів, закономірностей, тенденцій, прогнозування результатів, а також підготовку аналітичних матеріалів.

6. Внутрішній аудит на суб'єкті господарювання є засобом дотримання легітимності управлінського обліку. Це форма незалежного контролю всередині мікроекономічного суб'єкта господарювання, спрямована на комплексну оцінку його діяльності, визначення ефективності управління і подання інформації й пропозицій стосовно вдосконалення системи обліку та контролю на підприємстві на різних рівнях.

7. Для покращення процедури управлінського обліку на підприємствах України необхідним є зростання ролі бухгалтера через можливість підвищення ефективності в підготовці інформації по елементах діяльності (витратах, доходах тощо).

8. Імплементация у вітчизняну практику міжнародних законодавчих норм (Глобальних принципів управлінського обліку, Європейських стандартів оцінювання майна) допоможе упорядкувати процедури здійснення управлінського обліку (призначення відповідальних осіб, визначення напрямів розвитку та ін.).

9. Вітчизняні методи калькулювання витрат в Україні (як елемент системи управлінського обліку) не відповідають розвитку діяльності підприємств на сучасному етапі, що свідчить про необхідність їх зміни. Потрібне застосування нових методів, які більш точно відображають витрати підприємства, і, відповідно, забезпечать достовірнішою інформацією суб'єктів управлінського обліку. Причому, кожне окреме підприємство повинне обирати той чи інший метод базуючись на сфері та виду діяльності, а також враховуючи всі витрати та вигоди його дії.

10. Покращення аналітичних процесів підприємства можливе завдяки поглибленому використанню комп'ютерних технологій та спеціального програмного забезпечення (автоматизації) з одночасним врахуванням ризиків такого застосування (зменшення робочих місць тощо).

11. Основою удосконалення внутрішнього аудиту на національних суб'єктах економіки є створення відповідної служби, діяльність якої дасть можливість покращити ефективність його проведення, і, відтак, удосконалити управлінський облік загалом в частині прийняття більш оптимальних рішень керівництвом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Писаренко Т.М., Букало Н.А. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1, Т. 2. С. 136-140.
2. Пушкар М.С. Управлінський облік. Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. 164 с.
3. Панков В.А., Єлецьких С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 112 с.
4. Бондарчук Н.В. Управлінський облік як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
8. Друрі К. Управлінський і виробничий облік: підручник; пер. з англ. 1071 с.
9. Голик В.Р. Наукові підходи до визначення сутності управлінського обліку. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 1 (13). С. 200-205.
10. Белова І.М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 1 (5). С. 13-15.
11. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.

12. Шмигель О.Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. № 3-4. С. 182-187.
13. Косташ Т.В., Смола М.Р. Роль управлінського обліку в прийнятті управлінських рішень. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.94.
14. Волковська Я.В. Огляд підходів до організації управлінського обліку на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. № 2 (2). С. 109-112.
15. Задорожний З.-М.В., Аверкин Я.Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. №1. С. 114-126.
16. Вдовічен А.А., Маначинська Ю.А., Багрій К.Л., Євдощак В.І., Рилєєв С.І., Мустеца І.В. Управлінський облік: навч. посіб. Чернівці, 2022. 230 с.
17. Бруханський Р.Ф. Ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 1. С. 7-18.
18. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
19. Мазаракі А.А., Фоміна О.В. *Інструментарій управлінського обліку*. *Економічний часопис-XXI*. 2016. № 159. С. 48-52.
20. Микола Скрипник, Наталія Скрипник. Управлінський облік: історичний аспект та етапи становлення. URL: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/2156>.
21. Василь Рудницький, Тарас Рудницький. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 6. С. 24-27.
22. Етапи розвитку управлінського обліку. URL: <https://studfile.net/preview/5342174/>.
23. Голов С. Ф. Генезис управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2017. № 7-8. С.2-24.

24. Averkamp H. Activity Based Costing (Explanation). URL: <https://www.accountingcoach.com/activity-based-costing/explanation>.
25. Bartłomej, Nita. Rachunkowość w zarządzaniu startegicznym przedsiębiorstwemю Kraków: [Oficyna. Wydane przez: Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o.], 2008. 449 s.
26. Маляревський Ю.Д., Лабунська С.В., Безкоровайна Л.В., Чечетова Н.Ф. Управлінський облік: навчальний посібник. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. 248 с.
27. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. Вип. 25 (2). С. 153-157.
28. План рахунків бухгалтерського обліку. 2023. URL: <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-raxunkiv.html>.
29. Шевчук О.А., Брик М.М. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Випуск 3 (15). С. 152-156.
30. Р.Ф. Бруханський та ін. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія. Тернопіль: Крок, 2015. 300 с.
31. Томчук О.Ф. Теоретичні аспекти системи аналітичного забезпечення. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 35. С. 484-493. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct35-76>.
32. Ярмус С.С., Винниченко О.Л., Секретар І.В., Старецький А.О., Мазник Ю.І., Якубець М.Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2023. № 12. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-12-9281>.

33. Мулик Т.О., Федоришина Л.І. Організація аналітичної роботи в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 236 с.

34. Пуцентейло Петро, Гуменюк Олена. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 74-82. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.074>.

35. Бутинець Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 3. С. 3-12. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/49224/46146>.

36. Дорош Н.І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2006. № 1. С. 41-46. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/112442/107274.pdf>.

37. Назарова К. Сучасні тенденції трансформації внутрішнього аудиту. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 94-101.

38. Каменська Т.О. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 7. С. 40-43.

39. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Ч. 1-3. 2014 р.; пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. URL: <http://apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-tasuputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.

40. Спіцина Н.В., Кравцова С.В. Внутрішній аудит: підходи до визначення, відмінності від зовнішнього аудиту. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2020. № 5. С. 342-348.

41. Бержанір І.А. Роль внутрішнього аудиту у системі управління підприємством. *Modern Economics*. 2023. № 37. С. 11-16. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V37\(2023\)-02](https://doi.org/10.31521/modecon.V37(2023)-02).

42. Аудиторська палата України. URL: <https://www.apu.com.ua/>.

43. Бляск В. Деякі аспекти проведення внутрішнього аудиту на підприємстві. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції.*, м. Тернопіль, 23 грудня 2020 р. Тернопіль, 2020. С. 168-171.

44. Рагуліна І.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві. 2021. С. 167-170. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/18060/1/Upravlinni%20rozvytkom%20sotsialno-ekonomichnykh%20system_2021_167-170.pdf.

45. Наталія Овчарова, Павло Горбань. Внутрішній аудит доходів підприємства: організаційно-методичні засади. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 43. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-20>.

46. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. *Аудитор України*. 2016. №4 (233). С.30-35.

47. Даценко Г.В. Управління ризиками при проведенні внутрішнього аудиту на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 1. С. 5-10.

48. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>.

49. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text.

50. Мошковська О. Адаптація зарубіжного досвіду оцінювання активів підприємства до запитів вітчизняних користувачів інформації управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. 2019. Том 59. № 4. С. 153-164.

51. Міжнародні стандарти оцінки 2011 / пер. з англ. УТО. К.: Аванпост-Прим, 2012. 144 с.

52. Lee K., Antill N. *Company Valuation Under IFRS: Interpreting and Forecasting Accounts Using International Financial Reporting Standards*. Harriman House Publishing, 2005. 406 p.

53. Царук Василь. Вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат: порівняльна характеристика. *Міжнародний науковий журнал*. 2017. Випуск 1-2. С. 49-57.

54. Лепетан І. Методи обліку витрат: вітчизняний та зарубіжний досвід. URL:http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/metodi_obliku_vitrat_vitchiznjanij_ta_zarubizhnij_dosvid/75-1-0-1147.

55. Шматковська Т. Альтернативні варіанти вибору методів калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукції в системі управління необоротними активами підприємства на інноваційних засадах. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 1. С. 189-203.

56. 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*. 2013. Вип. 4 (41). С. 247-254.

57. Рудейчук С.В. Зарубіжний досвід організації та ведення управлінського обліку в будівельних підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9-1. Частина 2. С. 204-207.

58. Гласов П.В. Удосконалення організаційно-економічного механізму стратегічного управлінського обліку витрат підприємств в умовах кластеризації економіки в Україні. *Економіка, управління та адміністрування*, 2020. № 3 (93). С. 23-27. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2020-3\(93\)-23-27](https://doi.org/10.26642/ema-2020-3(93)-23-27).

59. Федорчук А.П. Зарубіжний досвід державного внутрішнього фінансового контролю. *Економіка та держава*. 2013. № 5. С. 127-130.

60. Бариніна М.В. Внутрішній фінансовий контроль по-американськи, або чим пояснюється ефективність діяльності офісів генеральних інспекторів. *Фінансовий контроль*. 2009. № 5 (52). С. 57-63.

61. Будигіна О.Ю. Особливості адміністративно-правового регулювання внутрішнього аудиту в органах державного казначейства у зарубіжних країнах (на прикладі Франції). *Юридичний бюлетень*. 2020. Вип. 17. С. 109-115. DOI: <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2020.17.13>.

62. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та Європейський досвід: навчальний посібник. Державна фінансова інспекція України. «Європейський інститут державного управління та аудиту». Київ, 2012. 182 с.

63. Гавриловський О.С. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15 (1). С. 68-71.

64. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *«Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 144-148.

65. Бардаш С.В., Грабчук І.Л. Цифрові технології в сфері бухгалтерського обліку: основні можливості та ризики. *Ефективна економіка*. 2021. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.9.18.

66. Слюніна Т.Л., Толстова А.С. Перспективи розвитку служби внутрішнього аудиту на підприємстві. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. Випуск 3 (30). С. 95-101. DOI: <https://doi.org/10.32782/asterneurope.30-16>.

67. Клімчак М. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайств 2020: результати опитування українських компаній. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2020/gecs-ua-2020-ukr.pdf>.

68. Клімчак М. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайств 2018: результати опитування українських організацій. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs-2018-ukr.pdf>.

69. Белова І.М., Завитій О.П, Семенишена Н.В. Теоретичні аспекти зовнішньоекономічної діяльності інституційних одиниць в Україні: міжнар. наук. журнал Економічний дискус. 2019. № 2. С. 65-75.

70. Бруханський Р.Ф. Методологія наукових досліджень. Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.

71. Ярошук О. Особливості застосування стандартних фінансових критеріїв оцінки ефективності інвестиційних проектів. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 7. С. 219-223.