

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

**Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу**

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:
**«Управлінський облік суть: завдання і організація
підприємства»**

Студент 5 курсу, ОПЗм – 12 групи
Спеціальності – 071 облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Чижовка В.В.
Керівник: к.е.н, доцент
Пархоμεць М.К.

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка ECTS _____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	5
1.1 СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	5
1.2 МЕТОДИ І СПОСОБИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	12
1.3 ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО (ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО) ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	16
1.4 ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	29
РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	25
2.1 ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВА ПАТ "КОМСОМОЛЕЦЬ"	25
2.2 УПРАВЛІНСЬКА ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	29
2.3 СУЧАСНИЙ РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	36
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	45
3.1 ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	39
3.2 ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	45
ВИСНОВОК	41
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	53

ВСТУП

У ринкової економіці ефективне управління виробничою діяльністю компанії все більше залежить від рівня інформаційного забезпечення окремих підрозділів та послуг.

Перші твердження стосовно необхідності створення незалежної інформаційної системи на собівартість продукції і те, що повинно було з'явитися на початку ХХ століття в книзі Дж. Емерсона "Продуктивність праці як основа оперативної роботи та винагороди". В даному творі вперше була зроблена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрям облікової роботи.

Практичним кроком на шляху становлення та розвитку бухгалтерського управлінського обліку було виділення із загальної бухгалтерської служби підприємства калькуляційної (управлінської) бухгалтерії. Створення двох самостійних бухгалтерій фінансової та калькуляційної пов'язувалося передусім із розширенням виробництва, зростанням його концентрації, з централізацією капіталу, з утворенням великих компаній, а також з необхідністю збереження їхньої комерційної таємниці.

Актуальною проблемою в умовах формування ринкових відносин є застосування таких важливих функцій системи управління, як планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання. Останнє повинно проявитись у переорієнтації, з одного боку, на зовнішніх споживачів, а з іншого - на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, що зумовлює необхідність посилення інформаційних функцій обліку і цільового їх спрямування, виходячи з потреб управління.

У системі управлінського обліку відтворюється передусім інформація про витрати. Витрати підприємства перебувають під пильною увагою управлінського обліку.

Управлінський облік - система управління собівартістю продукції.

В умовах відокремлення підприємств з різними формами власності, включення механізмів вільного ціноутворення і самостійного планування, розвитку інших сторін ринкової економіки змінюються цільова орієнтація всієї системи бухгалтерського обліку підприємства та її сучасне призначення - формування інформаційно-аналітичної бази прийняття управлінських рішень.

Мета даної роботи - дослідити сутність і призначення управлінського обліку в організації.

Для виконання поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

визначити об'єкти управлінського обліку та способи управління ними для ефективної діяльності підприємства;

розглянути системи управлінського обліку, що діють при ринкових відносинах;

виявити функції управлінського обліку, що сприяють отриманню максимально можливої прибутку, що є метою діяльності будь-якого підприємства.

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1 СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Управлінський облік - це самостійний напрям бухгалтерського обліку, що забезпечує управлінський апарат підприємства інформацією, необхідної для оперативного управління, що представляє собою інформаційно-обчислювальну систему, що об'єднує сукупність форм і методів планування, обліку, контролю та аналізу, спрямовану на формування альтернативних варіантів функціонування підприємства і призначену для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. [4].

Завданням бухгалтерського управлінського обліку є складання звітів другої і третьої груп, інформація яких призначена для власників підприємства, де проводиться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Бухгалтерський управлінський облік - це сполучна ланка між обліковими процесом та управлінням підприємством.

Для успішного контролю і управління витратами на виробництво продукції і формування її собівартості важливо упроваджувати управлінський облік. Це не означає, що фінансовий бухгалтерський облік втрачає своє значення в управлінні підприємством. Збагачений оперативним аналізом руху грошових коштів, динаміки інвестиційних витрат в інноваційний розвиток підприємства фінансовий облік безпосередньо використовується в управлінні підприємством.

Проте ведення фінансового обліку визначається вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Тому дані фінансового обліку відображають результати минулої діяльності підприємства. Усвідомлення потреби і бажання ввести управлінський облік ще недостатньо для здійснення цього наміру. На шляху впровадження управлінського обліку є певні

обмеження, які полягають в подоланні дискусійних проблем методології обліку і в необхідності організаційних заходів щодо його впровадження. [5].

Управлінський облік - це область знань, яка необхідна кожному, хто займається підприємництвом. Менеджер несе відповідальність за виконання цілей, поставлених йому адміністрацією або засновниками підприємства. Результати діяльності менеджера багато в чому залежать від інформації, яку він використовує для планування, контролю і регулювання управлінської діяльності і ухвалення рішень.

Управлінський облік, організується виходячи з цілей і завдань керуючих, ніяк не регламентується державою, служить лише інтересам підприємства, в чому і полягає його перевага перед фінансовим обліком. Загальні принципи даного обліку зводяться до того, щоб максимально забезпечити керівництво корисною інформацією. Управлінський облік в більшій мірі заснований на логіці і досвіді або на загальній прийнятності. У цьому сенсі можна говорити про децентралізацію управлінського обліку, а також про його конфіденційність. [6].

Об'єктами бухгалтерського управлінського обліку є:

витрати (поточні і капітальні) підприємства та його окремих структурних підрозділів - центрів відповідальності;

результати господарської діяльності як усього підприємства, так і окремих центрів відповідальності (сегментів підприємства);

внутрішнє ціноутворення, яка передбачає використання трансфертних цін; бюджетування і внутрішня звітність.

Формування інформації про виробничі витрати в управлінському обліку ґрунтується на розробці відповідної їх класифікації, аналізі поведінки витрат, контролю та визначенні способів їх зниження. В управлінському обліку залежно від цілей і завдань управління при класифікації витрат виділяють різні підстави (ознаки). При цьому основним принципом, на якому будується науково обґрунтована класифікація витрат, служить принцип розмежування понять "витрати" і "витрати", різниця між якими стосується чинника часу.

Витрати - вартість використаних ресурсів, які повністю витрачені або "витрачені" протягом певного періоду для отримання доходу. Цей період не обов'язково збігається з моментом дійсної оплати ресурсу. [16].

Витрати - грошова оплата придбаних товарів чи послуг, яка з часом буде вираховано з прибутку (списана у витрати). У балансі вони відображаються як активи.

Поточна виробнича діяльність підприємства супроводжується витратами різного виду відносної значущості. До основних елементів виробничих витрат відносять такі:

прямі витрати на матеріали - сировина та матеріали, що використовуються у виробничому процесі. Фізично вони включаються в готовий продукт, і процес їх перетворення в кінцеву продукцію можна простежити.

прямі витрат на заробітну плату - основна заробітна плата, додаткові виплати і відрахування в позабюджетні фонди від заробітної плати основних виробничих робітників, праця яких безпосередньо пов'язаний з виробничим процесом виготовлення продукції або надання послуг. [16].

До виробничої діяльності відносять також виробничі накладні витрати, які включають в себе три види витрат:

- непрямі витрати на матеріали - витрати на матеріали, які потрібні для виробничого процесу, але не стають складовою частиною готового продукту;
- непрямі витрати на працю - витрати на утримання персоналу, не пов'язаного безпосередньо з виготовленням продукції, але послуги якого необхідні для здійснення виробничого процесу (майстри, бригадири, начальники виробничих підрозділів, контролери, комірники);
- інші накладні витрати - витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, зокрема, амортизація виробничих приміщень і обладнання (основних фондів), комунальні

послуги, витрати підрозділів, які обслуговують основне виробництво.

Господарські операції, що носять виключно фінансовий характер (операції з цінними паперами, продаж або купівля майна тощо), виходять за рамки предмета управлінського обліку.

Предметом бухгалтерського управлінського обліку є виробнича діяльність організації та її окремих структурних підрозділів (сегментів), званих центрами відповідальності, очолювані керівниками, які несуть відповідальність за результати їх роботи.

Сегментарний облік є найважливішою складовою управлінського обліку. Сегментарний облік можна визначити як систему збору, відображення та узагальнення інформації про діяльність окремих структурних підрозділів підприємства. На базі інформації сегментарного обліку будується система управлінського контролю підприємства. Дані сегментарного обліку задовольняють інформаційні потреби внутрішньо фірмового управління, дозволяють контролювати витрати і результати на різних рівнях управління, складати сегментарну звітність. Аналізуючи останню, можна судити про ефективність функціонування того чи іншого структурного підрозділу підприємства.

Ґрунтуючись на інформації сегментарного обліку та звітності, адміністрація підприємства може приймати різні управлінські рішення, наприклад, про доцільність розукрупнення (децентралізації) бізнесу.

В даний час в бухгалтерському обліку всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання, званими витратами (принцип співвідношення доходів і витрат). Виробничі витрати і накладні загальногосподарські витрати в сукупності складають повну собівартість продукції (робіт, послуг).

В управлінському обліку аналіз повної собівартості продукції має значення для формування конкурентоспроможної цінової політики організації.

Прикладом найвищого рівня розвитку є підготовка бухгалтерів у США що орієнтована на управлінську.

С.Ф. Голов вважає: "Якщо фінансовий облік описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. [8].

Слід зауважити, що хибною є думка деяких противників управлінського обліку про те, що управлінський облік охоплює всю діяльність підприємства і повністю забезпечує управління інформацією. При трансформації обліку витрат виробництва управлінський облік виходили з того, що управління виробництвом, постачанням, персоналом, маркетингом, інвестиціями, запасами забезпечується оперативним обліком і одержана по закінченні місяця узагальнена бухгалтерська інформація використовується управлінням додатково. Управління витратами підприємства, собівартості його продукції спеціальної організації - створення наскрізної системи управління собівартістю продукції підприємства. [11].

Деякі автори ототожнюють зміст управлінського обліку з діючою в Німеччині системою контролінгу. Доказом зворотного може служити фундаментальна монографія професора Дітгера Хана "Планирование и контроль: концепция контролинга". Достатньо сказати, що розрахункам калькуляційних і балансових результатів автор присвятив всього один параграф "Вартісні показники управлінського та фінансового обліку.

Редколегія журналу "Бухгалтерський облік і аудит" помістила статтю професора О.С. Бородін в розділі "Облік і проблеми судження". О.А. Петрик в передмові до розділу ставить питання: "Чи існує в Україні і чи потрібен Управлінський облік?" Позитивну відповідь на це питання обґрунтовує І.А. Білоусова з висновками якої слід погодитися. "Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить в собі підсистеми: прогнозування і планування собівартості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат.

Повною мірою створення системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку".

1.2 МЕТОДИ І СПОСОБИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Методи, використовувані в бухгалтерському управлінському обліку різноманітні:

елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення та звітність);

індексний метод (застосовується в статистиці);

прийоми економічного аналізу (зокрема, пофакторний аналіз);

математичні методи (кореляції, лінійного програмування, найменших квадратів). Управлінський облік сьогодні немислимий без використання ЕОМ. [2].

Всі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему і використовуються в цілях управління підприємством.

Історично попередником управлінського обліку є виробничий облік. Системи виробничого обліку раніше розвивалися по суті як розрахункові, основною метою яких було визначення витрат на виробництво і виручки на одиницю продукції. В даний час до виробничого обліку пред'являються великі вимоги.

Виробничий облік сьогодні покликаний стежити за витратами виробництва, аналізувати причини перевитрати в порівнянні з попередніми періодами, кошторисами або прогнозами, а також виявляти можливі резерви економіки. Він повинен чітко і детально відображати всі процеси, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції підприємстві. Основними розділами сучасного виробничого обліку є:

облік витрат за видами;

облік витрат за місцями їх виникнення;

облік витрат по носіях. [6].

Облік витрат за видами показує, які групи витрат виникли на підприємстві в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) у звітному періоді.

Облік витрат за місцями їх виникнення дозволяє розподілити їх між окремими підрозділами підприємства (центрами відповідальності), в яких вони були здійснені.

Облік витрат по носіях передбачає визначення всіх витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці будь-якої конкретної продукції або з виконанням певного замовлення.

Таким чином, тільки в рамках виробничого обліку вдається розрахувати собівартість одиниці продукції, що припадає на неї прибуток і рівень рентабельності.

З плином часу процес управління підприємства зазнав істотних змін як з точки зору постановки завдань, так і з точки зору методів їх вирішення. Виробничий облік у сучасних умовах не є самоціллю. Його інформація необхідна керівництву та менеджерам для прийняття оперативних виробничих рішень. Отже, бухгалтерський управлінський облік включає в себе виробничий облік (рис.1). [11].

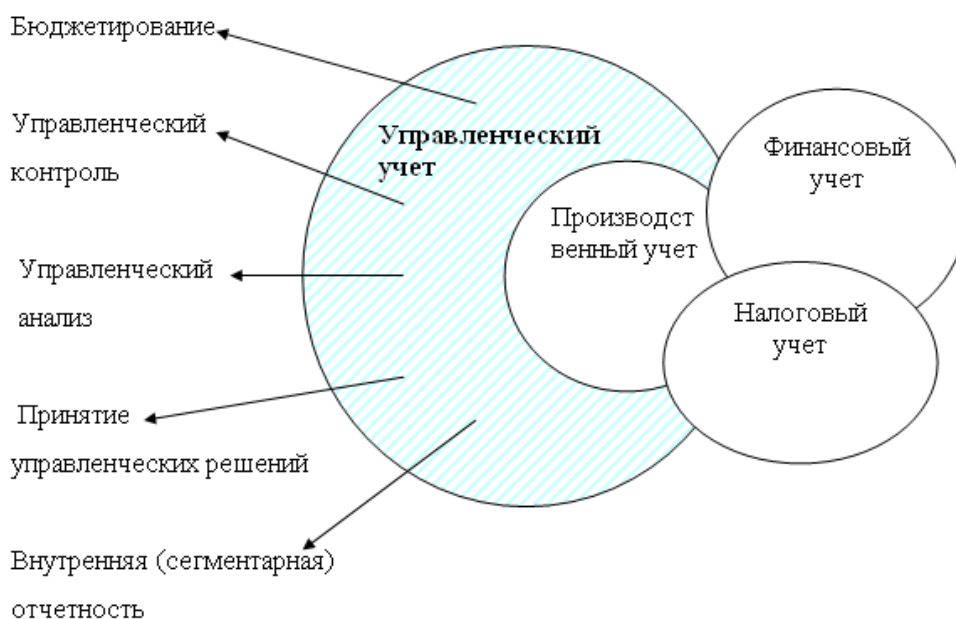


Рис.1. Взаємозв'язок видів обліку

Виробничий облік є "базою" управлінського обліку. Його "надстроєчною" частиною (на малюнку вона заштрихована) є бюджетування, управлінський контроль і управлінський аналіз діяльності організації та її сегментів (структурних підрозділів), прийняття оперативних управлінських рішень, а також складання внутрішньої звітності.

Управлінський облік, концентруючи інформацію в обсязі, необхідному для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємстварізних рівнів, будується на дотриманні наступних загальносистемних принципів формування інформації:

принцип випередження даних для прийняття управлінських рішень. При цьому набагато важливіше правильна оцінка майбутніх витрат і доходів, ніж констатація втрачених можливостей.

принцип відповідальності за наслідки прийнятих рішень. Якщо відповідальність за результати господарювання на всіх рівнях управління відсутня, вести управлінський облік немає сенсу.

принцип цілісності. Управлінський облік повинен бути системним і забезпечувати узгодженість даних з показниками фінансового обліку та звітності навіть тоді, коли він ведеться без використання первинної документації, рахунків та подвійного запису.

принцип зрозумілості. Представлення даних у вигляді аналітичних таблиць, графіків, зручних і зрозумілих для користувачів.

принцип порівнянності. Умова порівняння, зіставлення економічних величин, показників, згідно з яким вони повинні бути попередньо приведені до адекватної форми вимірювання, до порівнянного виду. [13].

Інформація, яка формується в бухгалтерському управлінському обліку, повинна бути корисною користувачам. Для цього вона повинна бути доречною, надійною і незрівнянну.

Інформація доречна з точки зору зацікавлених користувачів, якщо наявність або відсутність її надає або здатне вплинути на рішення (включаючи

управлінські) цих користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, теперішні або майбутні події, підтверджуючи чи змінюючи раніше зроблені оцінки. Надоречність інформації впливають її зміст і суттєвість.

Істотною визнається інформація, відсутність або неточність якої може вплинути на рішення зацікавлених користувачів. Інформація надійна, якщо вона не містить суттєвих помилок. Щоб бути надійною, інформація повинна об'єктивно відображати факти господарської діяльності, до яких вона фактично або ймовірно відноситься. Факти господарської діяльності повинні відображатися в бухгалтерському обліку виходячи не стільки з їх правової форми, скільки з їх економічного змісту і умов господарювання.

Інформація, яка надається зацікавленим користувачам (крім звітів спеціального призначення), повинна бути нейтральною, тобто вільною від односторонності. Інформація не є нейтральною, якщо за допомогою відбору або форми подання вона впливає на рішення та оцінки зацікавлених користувачів з метою досягнення визначених результатів або наслідків.

Інформація, яка формується у бухгалтерському обліку, повинна бути повною (з урахуванням її суттєвості і порівнянності витрат на збір і обробку). Зацікавлені користувачі повинні мати можливість порівнювати інформацію про організацію за різні періоди часу для того, щоб визначити тенденції в її фінансовому положенні і фінансових результатах діяльності. Вони повинні також мати можливість зіставляти інформацію про різних організаціях, щоб порівняти їх фінансовий стан, фінансові результати діяльності та зміни у фінансовому становищі.

Виконання вимоги порівнянності забезпечується тим, що зацікавлені користувачі повинні бути інформовані про облікову політику, прийнятої організацією, будь-які зміни в такій політиці і вплив цих змін на фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації. Забезпечення порівнянності не означає уніфікацію і не передбачає будь-які перешкоди для вдосконалення правил бухгалтерського обліку та облікових процедур. Організація не повинна вести облік якогось факту господарської діяльності тим же чином, що й раніше,

якщо прийнята облікова політика не забезпечує реалізацію таких вимог, як доречність та надійність, або існує краща альтернатива.

При формуванні інформації в бухгалтерському обліку повинні прийматися до уваги чинники, що обмежують доречність та надійність цієї інформації. Одним з таких факторів є своєчасність інформації. Надмірна прострочення подання інформації зацікавленим користувачам може привести до втрати її доречності. Щоб забезпечити своєчасність інформації, часто буває необхідним представити її до того, як будуть відомі всі аспекти господарської діяльності, на шкоду, таким чином, її надійності. Очікування того моменту, коли стають відомі всі аспекти факту господарської діяльності, може забезпечити високу надійність інформації, але зробити її малокорисною зацікавленим користувачам. При досягненні балансу між доречністю та надійністю вирішальним аргументом є те, як найкращим чином задовольнити потреби зацікавлених користувачів, пов'язані з прийняттям рішень. Таким чином, основними принципами управлінського обліку можна назвати наступні:

доречність;

надійність;

порівнянність.

1.3 ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО (ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО) ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Основою для правильної організації управлінського обліку є організаційна та виробнича структури підприємства.

Організаційна структура підприємства - це поділ підприємствана окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій з вирішення завдань, які виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

Організаційна структура системи управління представляє схему управлінських зв'язків між управляючою та керованою її складовими і характеризується складом та інформаційними зв'язками між самостійними підрозділами та окремими виконавцями, розташованими в ієрархічній послідовності та наділеними певними правами та обов'язками. Тому організаційну структуру ще визначають як сукупність "лінійної відповідальності" всередині підприємства.

Організацію системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності:

1. Визначити організаційну структуру підприємства.
2. Розробити організаційну схему управлінського обліку.
3. Розробити схему документообороту.
4. Розробити систему контролю витрат.
5. Організувати центри відповідальності.
6. Розробити бюджети для центрів відповідальності і показники їх діяльності.
7. Визначити види продукції (робіт, послуг), яку виробляє сільськогосподарське підприємство.
8. Визначити систему обліку і калькулювання продукції (калькулювання за замовленнями, калькулювання за процесами).

9. Визначити перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат.

Аналітичний облік витрат при цьому ведеться не тільки в цілому по підприємству, але й окремо за структурними підрозділами.

Принципи та функції управлінського обліку

Принципи обліку - це правила, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Загальноприйнятими принципами, які можна застосовувати до управлінського обліку є такі:

- принцип безперервності діяльності підприємства, що передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі;

- принцип єдиного грошового вимірника передбачає вимірювання і узагальнення господарських операцій в єдиній грошовій одиниці при плануванні та обліку виробництва;

- принцип повноти й аполітичності інформації, данія кімістяться в звітах, повинні бути повними і представлені в зручному для аналізу вигляді та не вимагати додаткової аналітичної обробки;

- принцип періодичності відображає виробничий і комерційний цикл підприємства і є важливим для побудови системи управлінського обліку;

- принцип методологічної незалежності - передбачає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку;

- принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства — означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому;

- принцип результативності означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності з отриманим результатом;
- принцип відповідальності означає, що за величину і витрат і результатів відповідність несе конкретна особа, яка їх контролює;
- принцип оцінки результатів діяльністіструктурних підрозділів підприємства передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємствана всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції);
- принцип багатоваріантності означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі можливіваріанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;
- принцип прийнятності і багаторазового використання ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків;
- принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

Дані принципи дозволяють створювати на підприємствіраціональну і економічну систему обліку відповідно до розміру і масштабу виробничої діяльності. Їх реалізація передбачає за мінімальноїкількості даних отримати максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації та дозволяє забезпечити виконання управлінським обліком покладених на нього функцій.

Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати функції управлінського обліку наступним чином:

- Інформаційна - забезпечення керівників всіх рівнів інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень
- Прогнозна - перспективне планування, координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності
- Комунікаційна - формування інформації, яка є засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління та різними структурними одиницями
- Аналітична - полягає у вивченні всіх складових системи управління з метою її удосконалення
- Контрольна - оперативний контроль і оцінка результатів діяльності як підрозділів, так і підприємства в цілому.

1.4 ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У роки незалежності України рівень економічної роботи на підприємствах постійно знижувався. На перших порах ринкового романтизму вважалося, що ринкові відносини автоматично врегулюють економічні відносини і структурні перетворення. Практично припинилося планування: на макрорівні це було пов'язано з ліквідацією Держплану України, на мікрорівні - з недоцільністю планування - прибуток можна було отримувати за рахунок підвищення цін. [7].

Відсутність або недостатність систематичної роботи на кожному підприємстві по зниженню собівартості вироблюваної продукції призводили до зниження рентабельності суспільного виробництва.

У вітчизняній літературі все в більшій мірі підкреслюється важливість зниження виробничих витрат як чинника підвищення конкурентоспроможності. "Проблема ефективного використання матеріальних ресурсів в даний час стає одним з ключових напрямів підвищення конкурентоспроможності як промислової продукції, так і підприємств і національної економіки в цілому". Ю. Іванов цій проблемі присвячує цілу розділ.

Найбільший ефект ресурсозберігання і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, яка включає підсистеми: прогнозування і планування собівартості, обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, направлених на зниження виробничих витрат.

Повною мірою створенню системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку.

Суть управлінського обліку - інтегрована система витрат і доходів, нормування, планування і аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських вирішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

І там, де замість дискусій і заперечення управлінського обліку перейшли до його впровадження, вже досягнуті істотні результати.

Елементи методу управлінського обліку визначаються в різних джерелах. Окремі автори під управлінським обліком розуміють облік виробничих витрат і калькуляцію собівартості продукції. Разом з тим, протилежний підхід спостерігається в учбовий-практичній допомозі, виданій в Молдові. У ній в схемі підсистеми управлінського обліку передбачаються "облік повної собівартості" і "облік змінних витрат". У допомозі детально розглядаються бюджетування і контроль виконання бюджетів, аналіз інформації і ухвалення управлінських рішень. Проте розділу по обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції в допомозі немає. [18].

У обліковій літературі, зарубіжній і вітчизняній, йдеться про відсутність регламентації в частині організації і ведення управлінського обліку на підприємстві. [7].

До цього слід додати, що в науково-практичному коментарі до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" затверджується, що "основною відмінністю організації управлінського обліку є те, що законодавством не встановлюються ніяких обов'язкових для виконання норм". Проте відсутність законодавчих обмежень не свідчить про свободу вибору по всіх положеннях управлінського обліку. Такі обмеження встановлені відомчими нормативами. До них відносяться: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Типове положення по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості (далі - Типове положення), Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", [17], положення Державної податкової адміністрації України.

Виникає питання, яким чином можна забезпечити виконання положення ст.8 Закону України "Про бухгалтерський облік", відповідно до якої управлінський облік звільняється від регламентації, і зберегти певну єдність підходу до організації і ведення управлінського обліку на підприємствах? Цього

можна досягти шляхом переробки Типового положення в Методичні рекомендації по управлінському обліку в промисловості, які мали б для підприємств індикативний, рекомендаційний характер. Відповідні зміни доцільно внести і в Інструкцію до Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Типовим положенням передбачено, що в промисловості застосовуються такі основні методи обліку і калькуляції фактичної собівартості продукції: нормативний, попередільний і позаказний. Крім того, передбачається, що елементи нормативного обліку використовуються при застосуванні попередільного і позаказного методу. [9].

Все це обумовлено використанням в Типовому положенні застарілої класифікації методів обліку і калькуляції собівартості продукції. У цій класифікації виходять з положення про те, що метод обліку виробничих витрат і спосіб калькуляції собівартості продукції співпадають, а на підприємстві застосовується один з трьох названих методів.

У сучасних умовах, коли ціни на матеріали, напівфабрикати, послуги, тарифи систематично міняються, міняються номенклатура виробів, структура виробництва, калькуляція фактичної собівартості не може бути використана для контролю за виконанням плану собівартості продукції. Для контролю зниження собівартості продукції використовується нормативний метод обліку і калькуляції фактичної собівартості продукції, дані оперативного обліку і аналізу витрат і інші сучасні методи.

Проте в сучасних умовах повної собівартості продукції недостатньо. Професор вищої школи бізнесу Гарвардського університету Роберт Ентоні ще в 1965 р. відзначав: "Для більшості компаній необхідними є три види собівартості:

- 1) собівартість по центрах відповідальності, яка використовується для планування і контролю діяльності відповідального виконавця;
- 2) повна "програмована" собівартість, яка використовується для ціноутворення і інших оперативних рішень при нормальних обставинах;
- 3) пряма виробнича собівартість, яка використовується для ціноутворення і інших оперативних рішень при специфічних обставинах, наприклад, коли

управління має намір використовувати не завантажені потужності". У монографії по внутрішньовиробничому обліку і звітності докладно викладені питання теорії і практики обліку і звітності по центрах відповідальності. Деяке здивування викликає введення терміну "сегментарний облік і звітність", який визначається "як система збору, віддзеркалення і узагальнення інформації про діяльність окремих структурних підрозділів організації. Якщо зобразити сукупність всіх підрозділів організації у вигляді круга, то кожен підрозділ буде представлений у вигляді сектора, тобто частиною круга, обмеженого двома радіусами і дугою між ними, тоді логічно говорити про секторальний облік і звітність. [9].

Нормативний метод обліку і калькуляції собівартості продукції за десятиліття його впровадження має достатню методичну основу. У типовому положенні методика його ведення розкрита детально. Проте необхідний порівняльний аналіз положень нормативного обліку з тим, що діє в США стандарт-костом. Особливо важливо такий аналіз провести із застосуванням принципу-витрати на здійснення будь-якої облікової операції не повинні перевищувати вигоду, яка буде від неї отримана.

У цьому напрямі представляє інтерес облік відхилень від норм витрат матеріалів, заробітної плати, накладних витрат. У американській літературі немає жодної рекомендації по документуванню таких відхилень: відхилення виявляються після закінчення місяця шляхом зіставлення фактичних витрат з нормативними на виконаний об'єм виробництва.

Однією з найважливіших умов формування управлінського обліку є впровадження системи обліку витрат за змінними витратами, яка отримала назву директ-кост. Впровадження системи директ-костинг вимагає не теоретичного розділення витрат залежно від впливу об'єму виробництва на змінні і постійні, а конкретного розмежування залежно від їх "поведінки".

Відхилення в загальній сумі витрат впливають на собівартість продукції і на фінансовий результат, тобто облік відхилень не зорієнтований на кінцевий результат, відхилення від нормативів не порівнюються у витратах і результатах.

Тому доцільно в цьому випадку використовувати елементи системи "стандарт-кост", а саме "управління по відхиленнях", аналіз даних про відхилення із значним ступенем їх деталізації, списання відхилень на рахунки реалізації і результатів. Це дає можливість створити дієвий механізм контролю за рівнем витрат і результатів, а також ухваленням управлінських рішень.

Ще одним недоліком внутрішньогосподарчого управління є те, що аналіз показників діяльності внутрішньогосподарчих підрозділів, якщо і ведеться, то має ретроспективний (історичний) характер, коли основні фінансові показники вже сформовані і можливість впливу на них втрачена. І нарешті, втрачений один з основних принципів внутрішньогосподарчого розрахунку - принцип стимулювання, а це веде до відсутності який би то не було зацікавленості менеджера в контролі за дотриманням норм витрат і їх економії. [9].

Такі зарубіжні учені як Т. Джонсон, Р. Каплан, Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Р. Ентоні, Дж. Рис, К. Друри та інші вважають, що вносити зміни до управлінського обліку необхідно для того, щоб зробити його більш вагомим для стратегічних вирішень, наприклад, пов'язаних із забезпеченням конкурентної переваги компанії.

Таким чином, перерахованими проблемами не вичерпується круг питань, по яких необхідно змінити методику обліку виробничих витрат і калькуляції фактичної собівартості продукції в промисловості. Необхідні також зміни методики планування і аналізу собівартості продукції, що діє, ухвалення управлінських рішень з економічних питань [7].

РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НАПІДПРИЄМСТВІ

2.1 ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВА ПАТ "КОМСОМОЛЕЦЬ"

Організацію управлінського обліку можна розглядати як засіб досягнення цілей, який дозволяє людям виконувати колективно те, що вони не можуть виконати індивідуально [21].

Основна загальна мета організації, що є чітко вирізненою причиною її існування, визначається як її місія. Цілі розробляються для здійснення цієї місії. Значення відповідної місії, яка формально виражена і ефективно представлена співробітниками організації, неможливо перебільшити. Розроблені її основні цілі є критеріями для всього наступного процесу прийняття управлінських рішень. Якщо керівники не знають, яка основна мета їх організації, то в них не буде логічної точки відліку для вибору найкращої альтернативи. Місія деталізує стаж фірми і забезпечує напрям і орієнтири для визначення цілей і стратегій на різних організаційних рівнях. Формулювання місії організації повинно визначати: задачі фірми з точки зору її основних послуг або виробів, її основних ринків і технологій. Іншими словами, якою підприємницькою діяльністю займається фірма, зовнішнє середовище по відношенню до фірми, що визначає робочі принципи фірми, культуру організації. Якого типу людей приваблює цей клімат? [21].

Для аналізу пропонується розглянути ПАТ "Комсомолец" яке займається підприємницькою діяльністю.

Загальна структура організації створюється або проектується в першу чергу, а потім вже формулюються завдання, визначається вплив економічних обставин, політика і тактика організації та взаємовідносини влади.

Керівник ПАТ "Комсомолец" поставив конкретні завдання щодо розширення асортименту та торговельних точок тоді була виявлена необхідність

у створенні філій. Таким чином, був проведений поділ організації по горизонталі на блоки, що відповідали найважливішим напрямкам діяльності по реалізації стратегії:

встановити співвідношення повноважень різних посад (що було передбачено посадовими інструкціями). При цьому керівник встановлює ціль команд, або регламентує діяльність кожного відділу, що передбачено в положеннях про відділи, проводить подальший поділ на дрібніші організаційні підрозділи, щоб ефективніше використовувати спеціалізацію і уникати перевантаження керівництва;

визначені посадові обов'язки як сукупність певних завдань і функцій, які також передбачені посадовою інструкцією, розробленою на кожну посадову особу.

Таким чином, була сформована організаційна структура бюрократичного типу.

Організаційна структура стає більш міцною і життєздатною тільки в тому випадку, коли в організації встановлюється чітка ієрархічна взаємодія між дорученнями керівництва, тобто коли власний прояв управлінських дій головного керівника здійснюється по всій вертикалі. Саме при таких умовах в організації формується неперервний ланцюг командування, який забезпечує підпорядкування будь-якого суб'єкта діяльності тільки одній особі - вищому керівникові (директорові).

В побудові системи управління важливу роль відіграє не тільки об'єднання функцій, але й розподіл повноважень, тобто прав на прийняття управлінських рішень. При визначенні повноважень часто приходиться коректувати початкові варіанти об'єднання функцій. Тут можуть виникнути проблеми ієрархії системи управління, децентралізації, гнучкості і т.д.

Функціональна структура організації має свої переваги і недоліки.

Переваги функціональної структури організації:

високий професіоналізм персоналу;

чітка кар'єрна перспектива;

здатність персоналу працювати над складними спеціальними проектами;
масштабність поглядів з питань спеціалізації;
простота координації працівників;
здатність конкурувати з проблем спеціалізації.

Недоліки структури організації:

вужька спеціалізація персоналу;
проблеми утруднення з кар'єрою;
складність переключення на нові задачі;
обмеженість поглядів на загальні спеціалізації;
проблеми в оцінці діяльності персоналу;
вужька база підготовки до роботи в якості менеджера;

відділи можуть бути більш зацікавлені в реалізації цілей і завдань своїх підрозділів, ніж загальних цілей всієї організації. Це підвищує можливість конфліктів між функціональними областями;

в великій організації ланцюг команд від керівника до безпосереднього виконавці стає надто довгим.

Досвід говорить про те, що функціональну структуру треба використати в тих організаціях, які випускають обмежену номенклатуру продукції, або надають обмежену кількість послуг, діють в стабільних зовнішніх умовах і для забезпечення свого функціонування вимагають вирішення стандартних управлінських задач.

Дивізіональна структура теж має свої переваги та недоліки.

Переваги:

швидке реагування на зовнішні зміни;
спрощена практика горизонтальних зв'язків між працівниками;
сумісні дії в досягненні цілей організації;
чітка оцінка діяльності структурних підрозділів.

Недоліки:

збільшення витрат внаслідок дублювання одних і тих же видів робіт;
низький рівень спеціалізації робітників;

висока степінь конкуренції між відділами;
зневажання цілей організації.

Отже, ПАТ "Комсомолець" сполучає в собі елементи функціональної та дивізіональної форми структури організації. Функціональний компонент тут звернений на проблеми раціонального управління постачанням товарів народного споживання, а також управління запасами, дивізіональний компонент сконцентрований на сервісі і ринках.

Тому можна визначити, що ПАТ "Комсомолець" має організаційну структуру гібридного типу, яка теж має свої переваги і недоліки.

Переваги:

направленість на цілі організації і дивізіональні цілі;
спеціалізація і якість обслуговування;
гнучкість в реагуванні на потреби ринку;

Недоліки:

конфліктність між відділами організації та дивізіональними структурами;
складність адміністративного управління;
уповільнена реакція на складні ситуації

Отже, провівши аналіз організації управлінського обліку, можна зробити певні висновки, що:

1. Умови праці, оплати, а також мотивації різняться для адміністративного і виробничого персоналу. Це викликано не розумінням керівництва, що від виробничого персоналу успішна діяльність організації залежить не менше ніж від адміністрації, а може навіть і більше;

2. Найбільш слабкими місцями або вузькими в складі соціокультури ПАТ "Комсомолець" є робота, відношення працівників до своєї трудової діяльності і до робочого місця, а також мотивація.

Ці проблеми є актуальними в Україні, мабуть, для кожної організації, від підприємства до установи і тут знову відчуваємо вплив економічних обставин.

2.2 УПРАВЛІНЬСКА ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Одночасно з встановленням системи та форми бухгалтерського обліку, підприємство повинно встановити всі необхідні умови щодо ведення управлінського обліку. Основною відмінністю організації управлінського обліку є те, що законодавством не встановлюється жодних обов'язкових для виконання умов. Крім того, система управлінського обліку та принципи, які використовуються при організації управлінського обліку, не повинні розкриватись у фінансових звітах підприємства. При організації управлінського обліку доцільним є поєднання документів управлінського та фінансового обліку.

Внутрішня бухгалтерська звітність - це звітність, яка складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу.

Система внутрішньої звітності повинна будуватися таким чином, щоб дані, які в ній містяться, дозволяли отримати відповідь на всі питання управлінців.

Створити систему внутрішньої звітності можна лише за наявності:

масиву основних даних;

узгодженості змісту та форми звітів;

функціонального підходу до накопичення та підсумовування інформації.

Основними даними для складання внутрішньої звітності є нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку.

Форма внутрішньої звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації -

менеджера, для якого складений звіт. Зміст кожного звіту також розглядається в деякій мінімальній формі з врахуванням того, що дана звітність підлягає адаптації до конкретного виду економічної діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості по збору тієї чи іншої інформації.

Основними вимогами, що висуваються до внутрішньої звітності, є наступні:

Внутрішній звіт повинен бути адресним та конкретним. Він не принесе бажаних результатів, якщо:

інформація збирається для обліку обсягу продаж або визначення витрат і не пов'язана з інформаційними запитами конкретних керівників, які очолюють центри доходів або центри витрат;

буде адресований не конкретному менеджеру, а його керівнику вищого рівня;

буде містити нечітку інформацію по загальних питаннях. Ефективний управлінський контроль передбачає наявність конкретної звітної інформації.

Для прийняття управлінських рішень повинна надаватись корисна оперативна інформація у формі внутрішніх звітів. При цьому слід враховувати особисті якості менеджера. Так, необхідно знати, якій формі надання інформації він надає перевагу (табличній чи графічній), які його плаїш та побажання, стиль роботи тощо.

Не слід перевантажувати звітність розрахунками. Керівнику потрібен мінімальний обсяг інформації, який повинен бути систематизований так, щоб напідставі інформації, яка в них міститься, керівник приймав оптимальні управлінські рішення.

Немає користі від того, що керівник з калькулятором в руках проводить додаткові розрахунки над звітом про діяльність свого підрозділу. Набагато важливіше обдумати ті дії та рішення, які впливають з аналізу

вже наведених в звітності даних. Планові або прогнозні показники повинен розраховувати не бухгалтер, а менеджер.

Порядок складання внутрішньої звітності прямо пов'язаний зі структурою цехів, відділів і служб підприємства.

Виробнича структура підприємства впливає на функціональне призначення підрозділів підприємства.

Під управлінською звітністю будемо розуміти звітність, яка складається управлінцями різних рівнів і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями розвитку.

В управлінській звітності на перший план висуваються управлінські завдання, які потребують для свого вирішення не тільки розуміння бухгалтерського обліку, але й техніко-економічного планування, статистики, аналізу господарської діяльності, фінансового менеджменту, стратегічного управління тощо.

Таким чином, сутність управлінської звітності визначається як інтегрована система обліку, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Управлінська звітність повинна охоплювати дані за період, який дозволить найбільш повно провести аналіз діяльності підприємства та спланувати його майбутню роботу.

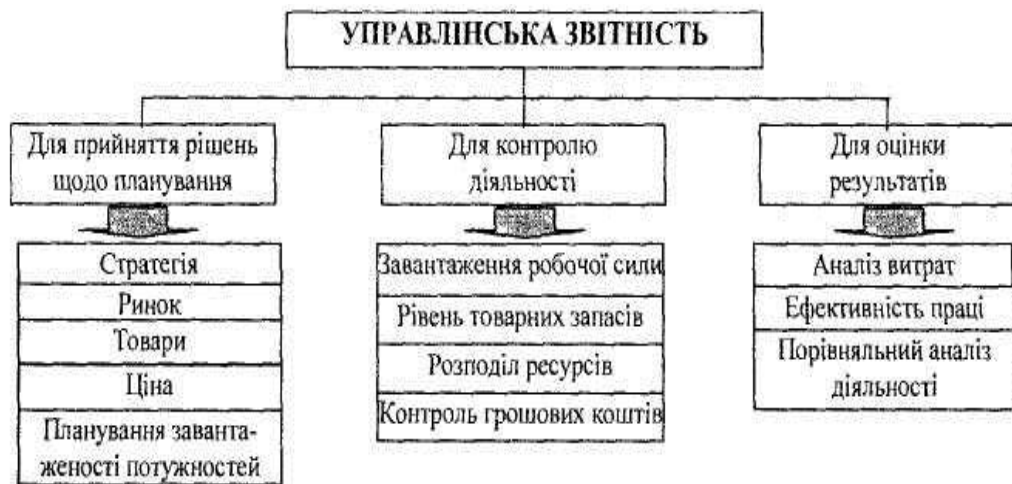


Рис.3.1 Функціональний підхід до управлінської звітності

Вона повинна задовольняти потреби управлінського персоналу в інформації, чітко розмежованій за галузями діяльності та сферою компетенції та відповідальності кожного менеджера

Форми звітів залежать від їх змісту, призначення та напрямів використання інформації. Наприклад, якщо асортимент продукції невеликий та звіт про продаж складається щоденно, в двох примірниках (перший передається керівнику, а другий — в бухгалтерію, де інформація звіту щоденно заноситься в комп'ютер і у всі накопичувальні реєстри обліку, а потім автоматично робляться проводки), то його форма може бути довільною та мати будь-яке нагромадження даних - за день їх накопичується не дуже багато, і інформація стає зручною для сприйняття.

Якщо ж підприємство випускає декілька видів продукції, має багато постачальників або облік недостатньо автоматизований, то складання звітів про продаж доцільно розбити на два етапи. В цьому випадку спочатку складаються звіти про продаж за визначеною ознакою або групою ознак (наприклад, по видах продукції, місцях зберігання, покупцях тощо), а потім дані з цих довідок групуються у зведених звітах про продаж (або інформації про продаж). При цьому інформація про продаж міститься в декількох

спеціалізованих звітах, наприклад, в звіті про канали збуту або звіт по групах покупців (постійні клієнти, разові покупки тощо).

Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку визначено склад та призначення фінансової звітності.

Фінансова звітність— бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Мета фінансової звітності полягає в тому, щоб забезпечити користувачів інформацією для прогнозування, порівняння та оцінки можливостей підприємства приносити прибуток; для оцінки здатності адміністрації ефективно використовувати ресурси підприємства для досягнення мети діяльності

У фінансовій звітності міститься інформація, корисна для інвесторів і кредиторів при прогнозуванні, порівнянні та оцінці потенційних грошових потоків. Фінансова звітність повинна надавати інформацію про таку суспільно корисну діяльність підприємства, яка може бути визначена та описана або виміряна і важлива з точки зору ролі підприємства в оточуючому його соціально-економічному середовищі.

Фінансова звітність складається з таких форм: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і Примітки до фінансової звітності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 Управлінський аспект фінансової звітності

Форма фінансового звіту	Інформація для управління
Баланс (форма № 1)	Містить дані про засоби підприємства та джерела їх утворення; дозволяє отримати дані про динаміку та структуру необоротних та оборотних активів, витрат

	<p>майбутніх періодів, визначити структуру зобов'язань підприємства, власного капіталу, забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів. За даними балансу розраховуються коефіцієнти автономії, фінансової стійкості, поточної та абсолютної ліквідності та інші показники, які характеризують фінансовий стан підприємства</p>
<p>Звіт про фінансові результати (форма № 2)</p>	<p>Містить інформацію про витрати, доходи та фінансові результати підприємства за видами діяльності в порівнянні з минулим періодом. Може використовуватися для прогнозування, порівняння та оцінки здатності підприємства приносити прибуток</p>
<p>Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)</p>	<p>У звіті відображаються, головним чином, факти господарського життя підприємства, що здійснюють, реально або потенційно, вплив на грошові потоки. Дані, що відображаються у звіті, повинні вимагати мінімуму оціночних суджень та інтерпретації від особи, яка його складає. Аналіз цього звіту має велике значення при управлінні грошовими потоками</p>
<p>Звіт про власний капітал (форма № 4)</p>	<p>Дає чітке уявлення про зміни у власному капіталі підприємства в розрізі елементів власного капіталу та причин змін. Має значення для управління фінансовою діяльністю підприємства</p>
<p>Примітки до фінансової звітності (форма № 5)</p>	<p>Містять детальну аналітичну інформацію, яка не знайшла свого відображення у стандартизованих формах фінансової звітності</p>

Прогнози, які робляться на основі фінансової звітності, підвищують надійність прогнозів користувачів управлінської звітності.

Є три причини, які перешкоджають використанню форм бухгалтерської звітності для глибокого фінансово-економічного аналізу.

По-перше, в бухгалтерському балансі (форма № 1) застосовуються специфічні методи кількісного відображення економічних процесів, відмінні від інших кількісних методів управління економікою. По-друге, сучасна бухгалтерська звітність будується з наголосом на характеристику статичного стану підприємства (на початок і кінець звітного періоду), відображаючи динаміку і характеристику економічних процесів. По-третє, звітність (форми № 2 "Звіт про фінансові результати", № 3 "Звіт про рух грошових коштів", № 4 "Звіт про власний капітал") характеризується фрагментарністю, в ній втрачена системність, яка властива відображенню господарських операцій на рахунках, в Головній книзі, складається на певну дату або за певний (як правило, тривалий) проміжок часу.

2.3 СУЧАСНИЙ РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У системі управлінського обліку обов'язково виділяються такі його об'єкти, як центри відповідальності. Управління витратами відбувається завдяки діяльності людей. Саме люди, які беруть участь у процесі управління, повинні відповідати доцільності виникнення того чи іншого виду видатків. Центр відповідальності - це структурний елемент підприємства, у межах якого менеджер несе відповідальність за доцільність понесених витрат.

Адміністрація сама вирішує, в яких розрізах класифікувати витрати, наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язати з центрами відповідальності. В П (С) БО 16 "Витрати" записано, що витратами звітного періоду визначаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. [2]. Зазвичай у більшості господарств сплановані на початку року показники витрат по різних статтях використовуються для зіставлення з витратами фактичними, незмінними до його закінчення. Нова ситуація вимагає систематичного, кілька разів протягом року уточнення калькуляції на основі поточного економічного аналізу діяльності підприємства. [17].

Іншим об'єктом управлінського обліку служать результати, які можуть також ураховуватися за місцями виникнення витрат. У процесі зіставлення витрат і результатів різноманітних об'єктів обліку виявляється ефект фінансово-господарської діяльності

Управлінський облік - це не облік у вузькому значенні цього слова: як система збору, реєстрації й узагальнення інформації. Це, скоріш за все, система управління підприємством, яка інтегрує в собі різноманітні підсистеми й методи управління, підпорядковує їх досягненню єдиної мети.

Інформація управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства. Вона не підтягає поширенню і має конфіденційний характер.

Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни й періодичність подання внутрішньої звітності. Ця облікова система практично не регламентується західним законодавством. [12].

Слід зазначити, що на сьогоднішній день не дивлячись на занепад внутрішньогосподарчого розрахунку на великих вітчизняних промислових підприємствах ще збереглася добре налагоджена система внутрізаводського планування, яка базується на розробці і видачі планів за основними техніко - економічними показниками. Індивідуальний план для будь-якого цеху включає, як правило, такі показники: товарна продукція в нормо-годиннику на тисячу гривень; основна номенклатура; чисельність тих, що працюють; вироблення на того, що одного працює; коефіцієнт ритмічності; собівартість однієї нормо години товарної продукції.

Випуск продукції в натуральному виразі планується всім виробничим підрозділам у вигляді переліку конкретних видів виробів, які підрозділ повинен виготовити в запланованому періоді, з вказівкою їх кількості, споживача і терміну виробника. Фактичне виконання плану по цьому показнику визначається за даними оперативного обліку і кількості повністю виготовленою і зданою споживачеві на склад продукції і за даними передачі її в цехи заводу для подальшої обробки. Облік ведеться на основі накладних на здачу продукції на склад готової продукції і по накладним передачу продукції з цеху в цех. Об'єм продукції, що передається з цеху в цех, розраховується по трудомісткості, а для складальних цехів, кінцевим продуктом яких є готова продукція.

Фонд сплати праці цехам планується виходячи із заданого об'єму виробництва і регламентується нормами використання і оплати праці різних категорій робочих. Результат використання фонду оплати праці визначають порівнянням фактично нарахованої заробітної плати з її плановим фондом, скоректованим на відсоток виконання плану виробництва.

Собівартість продукції цеху планується шляхом розрахунку планової суми планових витрат на встановлений об'єм товарної продукції і складання кошторису цехових витрат. Її розраховують на основі даних контролю за

виконанням норм, що діють, в звітному періоді. На основі даних про товарну продукцію в нормо-годиннику економісти цехів визначають вартість однієї нормо-години товарної продукції. [9].

Витрати по прямих калькуляційних статтях (матеріальні витрати, основна заробітна плата, в'язані з роботою устаткування) планують за даними завдань про випуск продукції в натуральному виразі і нормам витрачання використовуваних виробничих ресурсів, що діють.

Звітність внутрішньогосподарчих підрозділів про виконання планових завдань включає:

1. Звіт про виконання планового завдання по основній і додатковій номенклатурі;
2. Звіт про техніко-економічні показники цеху, в якому зіставляються фактичні величини основних економічних показників з плановими, а також
3. Розраховується відсоток виконання плану за всіма показниками;
4. Довідку про склад фонду заробітної плати;
5. Звіт про випуск товарної продукції в заданій номенклатурі, в якому дається зіставлення фактичного випуску з плановим;
6. Звіт за собівартістю;
7. Звіт по використанню кошторису загально-виробничих витрат.

Сучасний управлінський облік включає не тільки традиційні методи виробничого обліку витрат і калькуляції продукції (робіт, послуг). Витрати виробництва деталізують по господарських і географічних сегментах, підрозділах організації, кошторисах накладних витрат і витрат на капітальне будівництво і інвестиційні операції. Аналогічно враховуються доходи від реалізації і інші операційні і не реалізаційні доходи. [10].

На різних рівнях відповідальності витрати відбиваються лише в тій частині, за яку може реально відповідати відповідальна особа.

Важливою особливістю управлінського обліку є те, що всі доходи і витрати підприємства враховуються і контролюються у відповідних центрах відповідальності. Тому внесення до системи внутрішньогосподарчого обліку

елементів зарубіжних методів обліку витрат (системи "стандарт-кост", методу однорідних секцій) дозволить підвищити його контрольні і інформаційні можливості для формування як короткострокових, так і стратегічних управлінських рішень. [15].

Не можна погодитися з точкою зору В. Мосаковського, Л. Нападовської та інших авторів, які вважають, що до функцій управлінського обліку входять безпосередньо розроблення планів (кошторисів), виконання аналітичних розрахунків, підготовка відповідних проектів рішень тощо. З іншого боку, неправильно розглядати управлінський облік лише як облік витрат і калькулювання собівартості у грошовому вимірнику. Сьогодні слід говорити про систему бухгалтерського обліку, яка не обмежується грошовим вимірником, системою рахунків і подвійним записом, реєстра - цією лише фактів минулого. У зв'язку з цим, безумовно, має рацію М. Чумаченко, який писав: "Бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень".

Своєю чергою, не слід вважати управлінський облік складовою контролінгу або розглядати контролінг як складову бухгалтерського обліку.

По-перше, навіть у Німеччині не існує єдиного визначення контролінгу, а, по-друге, визначення контролінгу як синтезу елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення різних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих

цілей та результатів діяльності підприємства, по суті, збігається з визначенням управлінського обліку в англосаксонській літературі.

У зв'язку з цим Д. Хан зазначає, що при організації контролінгу завдання, пов'язані з обліком, формулюються залежно від того, яку концепцію контролінгу (німецьку чи американську) покладено за основу. [4].

Отже слід відзначити, що керівництво підприємства та інші користувачі облікової інформації потребують своєчасної, надійної й доречної інформації.

При цьому для них не так важливо, як називають діяльність, яка забезпечує таку інформацію. Тому суперечка щодо розподілу обліку або його цілісності не має суттєвого практичного значення. Якщо підприємство має потребу в певній інформації додатково до обов'язкового бухгалтерського обліку, воно може створити таку інформаційну систему і дати їй будь-яку назву: "контролінгу", "внутрішньогосподарський облік", "управлінський облік" та ін. Ч. Хорнгрен та інші вирізняють три типи облікової інформації, зокрема для:

а. рахівництва (безперервне накопичення і класифікація даних для оцінки діяльності підприємства);

б. привернення уваги (регулярна звітність, яка містить інформацію про відхилення та їх інтерпретацію за окремими сегментами);

в. вирішення проблеми (інформація щодо можливих результатів майбутніх дій та рекомендації щодо вибору оптимального варіанта).

Таке визначення завдань обліку дає змогу говорити про необхідність створення глобальної системи обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Отже, глобальна система обліку - не система збирання, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної інформації про минулі та майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

Відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується інвесторами, податковими і статистичними органами, управлінським персоналом підприємства, зумовлюють необхідність спеціалізації облікових працівників, розроблення й удосконалення специфічних методів перетворення інформації. Управлінський облік слід розглядати як підсистему обліку, яка забезпечує фінансову та не фінансову інформацію, необхідну для прийняття рішень, спрямованих на досягнення стратегічної мети підприємства. [10].

Суб'єкти підприємництва мають змогу самостійно визначати облікову політику підприємства; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них; затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації; встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління. [3].

Але в умовах жорстокої конкуренції зі сторони успішно розвинутих компаній виникає зацікавленість новими технологіями підходами, якості інформації, тобто до стратегії розвитку підприємства. Тому підприємці намагаються зрозуміти не тільки внутрішню політику підприємства, а й зовнішню.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1 ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

На шляху впровадження управлінського обліку є певні перешкоди, які полягають у подоланні дискусійних проблем методології обліку та в необхідності організаційних заходів щодо його впровадження. Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку.

Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень.

Методологічно та організаційно бухгалтерський облік поділяється на фінансовий і управлінський. Це дві галузі єдиної системи обліку кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні підприємством, а також у забезпеченні необхідною інформацією різнопланових користувачів [23].

У сучасних ринкових умовах підприємства набувають більшої самостійності, а це у свою чергу передбачає принципове переосмислення таких функцій управління як планування, облік, контроль та аналіз. Останнім часом для успішного вирішення проблем, що виникають перед менеджерами вищого та середнього рівнів управління недостатньо лише інформації бухгалтерського обліку.

Дослідження з цієї проблеми набули значного поширення у країнах з розвинутою ринковою економікою в ті роки минулого століття. Економісти науковці К. Друрі, Т. Скоун, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Р. Ентоні та інші обґрунтували необхідність відокремлення управлінського обліку його призначення, основні функції та методичні принципи організації й звернули увагу на те що управлінський облік включає планування і складання бюджету відображення фактичних даних в аналітичному та синтетичному обліку й у звітності, контроль, аналіз, а також підготовку інформації для прогнозування та прийняття правильних ситуаційних управлінських рішень.

В Україні розробленню вище зазначеної проблеми приділяється значна увага з боку вітчизняних дослідників М. Чумаченка, С. Голова, Л. Сухаревої та ін. Однак на практиці лише деякі вітчизняні підприємства застосовують систему управлінського обліку для ефективнішого вирішення питань і проблем ведення бізнесу. Основне пояснення цього - відсутність достатнього обсягу знань у керівництва. Водночас багато керівників незавжди усвідомлюють роль управлінського обліку в організації і недостатньо чітко розуміють поставлену мету та завдання.

Тому окреслюючи проблеми у функціонуванні системи управлінського обліку на українських підприємствах варто зупинитися на найбільш типових на сьогодні [24].

1. Вибір варіанта побудови системи - це найбільш відповідальний крок. Адже розмір підприємства, галузь та сфера діяльності вимагатимуть індивідуального підходу. Наприклад торгівельна сфера вимагає особливої уваги до ефективного управління джерелами фінансування управління

складськими запасами та оборотністю конкретних товарних груп жорсткого контролю за дебіторами. Тому система організації управлінського обліку на основі єдиної головної книги може призвести до декількох проблем. Припустимо, що облік надходження та відвантаження продукції на підприємстві що здійснює торгівлю продуктами харчування ведеться за методом FIFO. Для цілей бухгалтерського обліку, що ведеться за методом FIFO, зовсім не важливо яким чином відбувається реальний рух товарів, тобто які товари справді були про дані з тих що були на складі. Крім того інформація про відвантажений товар надходитиме (одночасно з закриттям бухгалтерського періоду система управлінського обліку на основі єдиної головної книги).

Можливі проблеми підприємства відвантаження продукції термін придатності якої минув (відсутність системи кодування товарів: дата, номер партії і тому подібне, їх прибуття та вибуття), формування неправильного замовлення продукції від постачальника (відсутність щоденних, щотижневих залишків продукції за видами товару), оцінка ефективності діяльності складського господарства та відділу збуту.

1. Робота над побудовою системи управлінського обліку фінансового департаменту. Багато підприємств розпочинають роботу з налагодження системи щодо визначення функцій фінансового департаменту в частині управлінського обліку, забуваючи про те, що управлінський облік це не тільки чітка діяльність фінансового департаменту, але й налагоджена продумана чітка робота всіх відділів та підрозділів. Тому, перш за все, необхідно визначити параметри інформації, що надходитимуть з інших організаційних рівнів, продумати форми її вираження, терміни надходження, відповідальних за вчасне та правильне подання цієї інформації.
2. Відсутність продуманої організаційної структури підприємства, невизначеність з виконавцями та користувачами інформації призводитиме до конфлікту даних та неможливості не тільки отримувати результати

роботи, але й здійснювати їх контроль. Прикладом можуть бути підприємства на яких відділи збуту та маркетингу знаходяться в одній особі. Виникає відразу декілька проблем: від кого ми маємо отримувати інформацію про розмір продажів та про оплату за продукцію у розрізі покупців, видів продукції, а від кого інформацію про ємність ринку, аналіз цін на продукцію конкурентів.

3. Невизначеність кваліфікаційних вимог до спеціалістів, котрі відповідають за постановку та ведення управлінського обліку.
4. Відсутність у менеджменту розуміння необхідності мотивації працівників складати якісні звіти призводить до спотворення результативності роботи всього підприємства. Якщо система винагород ґрунтуватиметься на реальних результатах, відображених у звіті підрозділу, то керівництво зможе реально контролювати ситуацію.
5. Складність у технічному функціонуванні системи. На багатьох сучасних українських підприємствах управлінський облік ведеться шляхом ручного заповнення даних у форми або з використанням MS Excel (MS Access), використання яких призводить до багаторазового дублювання (кожний користувач - окремий файл) при введенні інформації, великої кількості помилок, можливості несанкціонованої зміни інформації або помилкового використання старої інформації. Підготовка звітів потребує великої кількості часу, а отримати певний показник часом є важкою працею.

Достатньо велика кількість проблем при організації системи управлінського обліку на підприємстві спонукає до пошуку шляхів їх вирішення як на макрорівні так і на мікрорівні. Тому сучасна система управлінського обліку повинна складатися із щонайменше трьох складових: облік та управління витратами, розробка показників діяльності товариства, планування виробничої фінансової та інвестиційної діяльності.

Таким чином у систему управлінського обліку та аналізу необхідно включати прогнози внутрішніх та зовнішніх факторів які впливають на

діяльність підприємства, а також управлінську звітність. Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати і на рівні держави (хоча управлінський облік є виключним питанням керівництва підприємством): допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління, формування кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

3.2 ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Стан управлінського обліку і що висуваються прихильниками його повного перегляду аргументи не представляються достатніми для повної ревізії управлінського обліку.

Очевидність переваг нових технологій обліку і переваги звичайних методів тільки починають виявлятися. Кризи в управлінському обліку в умовах змінного середовища промислового виробництва не виявлено, тому на даній стадії не рекомендується проводити радикальних реформ. Проте, зміни в практиці управлінського обліку відбуваються, і в наступному десятилітті компанії, ймовірно, експериментуватимуть з новими методами управлінського обліку. Емпіричні методи оцінки але мірі накопичення досвіду використання, без сумніву, допоможуть оцінити обґрунтованість нових технологій управлінського обліку. Практики вельми зацікавилися функціональним обліком. Численні делегати буквально хлинули на курси і конференції з цієї тематики, великий інтерес викликали також публікації з даної тематики в спеціалізованих журналах по бухгалтерському обліку. Це може дати ґрунт для висновку про те, що практики не задоволені традиційними системами обліку виробничих витрат. Тому можна чекати, що багато компаній в наступному десятилітті упровадять облік витрат по функціях. Облік витрат по функціях привертає значну увагу, оскільки він не тільки забезпечує базу для точнішого розрахунку виробничих затрат, але також потрібен механізм для управління витратами. Саме і цій

області управління і контролю витрат міститься найбільший потенціал обліку витрат по функціях. Таким чином, розширилися межі функціонального обліку, до нього увійшли облік по центрах відповідальності і складання кошторисів; схоже, що більший упор буде зроблений на управління бізнесом на основі складових його видів діяльності. [9].

Також необхідно приділяти увагу таким питанням як мотивація та навчання персоналу. Інформація про подальшу діяльність підприємства - це важливий фактор мотивації персоналу, бо доведення планових показників значно більше стимулює виконавців до ефективної діяльності, ніж їх відсутність. Навчання персонал необхідно організовувати на практичних семінарах чи на тренінгах. З ціллю оцінки рівня кваліфікації працівників розробляється системи тестових показників. Необхідно пам'ятати, чим більше кваліфіковані працівники, тим успішніше і ефективніше буде функціонувати система управлінського обліку на підприємстві. [14].

Компанії, що застосовують системи обліку витрат по функціях, ймовірно, мають дві системи: одну - для зовнішнього фінансового обліку і підготовки щомісячних звітів про прибуток з використанням традиційних систем обліку виробничих витрат; окрему систему обліку витрат по функціях - для ухвалення стратегічних рішень. Для фінансового обліку не потрібний розрахунок точної собівартості індивідуальних продуктів, оскільки мета його - розподіл заокруглених витрат між собівартістю проданої продукції і запасів на сукупному рівні (не на рівні окремих продуктів). Таким чином, для фінансової звітності можна використовувати системи обліку витрат, що прохають, використовуючи облік по нормативним витратам, якщо виробничі операції мають характер, що повторюється.

Для ухвалення рішень не вимагається детального відстежування витрат. Для цієї мети собівартість продукції необхідно періодично уточнювати (скажімо один чи два рази на рік). Аудит витрат необхідний для уточнення собівартості продукту. Аудит витрат повинен показувати собівартість продукції отриману в системі обліку витрат по функціях. Витрати на забезпечення необхідного

відстежування витрат по всьому циклу виробництва і системі обліку витрат по функціях і підготовки щомісячних звітів про прибуток, ймовірно, будуть дуже високими. По цьому слід чекати, що облік витрат по функціях використовуватиметься для періодичного аудиту витрат, а традиційні системи обліку витрат - для зовнішньої фінансово звітності і підготовки щомісячних звітів про прибуток.

Перспективні системи управлінського обліку повинні будуть сприяти компаніям в досягненні високої якості на всіх стадіях господарської діяльності: вони повинні передбачати такі форми звітності і набір таких показників, які стимулюватимуть менеджерів і оцінюватимуть їх зусилля по поліпшенню якості. Йдеться як про фінансові, так і про не фінансові показники. [5]. Отже, нині вирішальний вплив на вибір та обґрунтованість облікової політики, на наш погляд, повинні мати такі фактори, як зовнішні умови функціонування підприємства, форма власності й організаційно-правова форма, розміри підприємства, обсяги й види діяльності, податки і податкові пільги, стратегічні цілі та завдання підприємства, ступінь комп'ютеризації фінансово-господарської роботи, рівень компетентності й освіти кадрів. При цьому облікову політику підприємства в умовах існування єдиної інтегрованої системи обліку необхідно розглядати як елемент управлінського обліку, що зароджується в Україні. [11]. Однією із перспектив розвитку управлінського обліку являється його диверсифікація виробництва.

Диверсифікація виробництва - одночасний розвиток багатьох не пов'язаних один з одним видів виробництва, розширення асортименту вироблюваних виробів в рамках одного підприємства, концерну і т.п. Диверсифікація застосовується з метою підвищення ефективності виробництва, отримання економічної вигоди і запобігання банкрутству.

Кожне підприємство при проведенні диверсифікації господарсько - фінансової діяльності, визначаючи стратегічну мету, зустрічає на шляху її досягнення проблеми становлення управлінського обліку для отримання інформації щодо підготовки та прийняття управлінських рішень. Залежно від

виробництва, рівня його диверсифікації, а також впливу середовища, управлінські ситуації вимагають визначеної інформації, недостатність якої, невірогідність і несвоєчасність підвищує невизначеність і збільшує ризик неправильного прийняття рішень. Інформаційне забезпечення повинно бути на базі маркетингових досліджень, аналітичного огляду конкурентів та ін. Аналіз факторів зовнішнього оточення і групи питань, що змушені розгля - дати розроблювачі рішень, наочно демонструють стан та ситуацію, від правильного вирішення якої залежить успіх чи невдача проекту диверсифікації. Також необхідно ознайомитись зі складом і змістом внутрішніх керованих змінних, котрі необхідно також враховувати при розробці й ухваленні рішення щодо диверсифікації. Будь-який перехід на новий продукт, як правило, спричиняє якщо не повну, то часткову зміну процесу, устаткування, вхідних матеріалів.

Будь-яка технологія має свій життєвий цикл, що, як правило, збігається з життєвим циклом виробу. Практика господарської діяльності диверсифікованих фірм показує, що в багатьох випадках керівництво фірми з різних причин не в змозі побачити нові перспективи, що відкриваються, тому що технічні можливості для здійснення технологічних змін переважно створюються за межами галузі, у якій вони функціонують. Саме тому інформаційне забезпечення при виборі технологій відіграє найважливішу роль. Іншим найважливішим компонентом даної змінної є взаємозалежність робіт в організації. Дана характеристика визначає ступінь, за яким здійснюється взаємодія між різними працівниками, групами і підрозділами, відповідно до поставлених цілей. Причому місце розташування цих підрозділів, їхня спеціалізація, обсяги робіт і управління можуть бути різними, що диктує вибір тої чи іншої структури фірми.

На формування тої чи іншої структури значний вплив здійснює спеціалізований поділ праці, тобто закріплення певного виду роботи за фахівцем, який краще за всіх здатний її виконати. Практика побудови управління в диверсифікованих фірмах свідчить, що всіх сучасних організаціях має місце горизонтальний поділ праці як першооснова спеціалізації.

Необхідність поділу праці в організації за функціональними зонами не тільки по горизонталі, але і по вертикалі визначає основну структуру організації і значною мірою - можливості її успішної діяльності. Дуже важливо, щоб працівник міг і хотів працювати, виконуючи певну роботу необхідної кваліфікації. Здатності, можливості і відданість фірмі часто є визначальними показниками в характеристиці працівника. Процес диверсифікації підприємства (перехід на новий продукт чи технологію), як правило, супроводжується кадровими змінами. Потрібне перенавчання працівників, освоєння ними нових прийомів і навичок, а іноді й одержання нових спеціальностей. Відбувається постійна ротація кадрів, яка повинна проводитися на рівні постійного підвищення вимог щодо забезпечення диверсифікації діяльності підприємства та впровадження новітніх технологій

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не лише виробництва, а й маркетингу, правління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності щодо диверсифікації з урахуванням як поточної, так і довгострокової мети, розробляє методи та моделі щодо отримання інформації про стан диверсифікованої господарсько-фінансової діяльності відносно критичних факторів успіху (якість, інновації, час тощо).

Саме тому при розробці методики системи управлінського обліку з процесі диверсифікації фірми інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, регіонів збуту, виробничих ліній і т. ін.) повинна готуватися і надаватися менеджерам у найкоротші терміни (доба, тиждень, місяць) або залежно від виникнення необхідності при підготовці для прийняття управлінських рішень стосовно предмету дії управління. [13].

З позицій безперервності управління та його безупинності передбачається необхідність постійного відстеження стану об'єкта управління шляхом безупинного збирання інформації для забезпечення можливості оперативної корекції об'єкта диверсифікації при неприпустимих відхиленнях від заданого стану. А таке завдання можливо вирішити лише за умови постійного

вдосконалення методології та методики щодо системи управлінського обліку. Таким чином, наявні перспективи щодо диверсифікації господарсько-фінансової діяльності фірм, виходячи з потреб ринкового розвитку економіки

України, визначають як проблеми в системі постановки управлінського обліку на таких підприємствах, так і перспективу його вдосконалення

ВИСНОВОК

Управлінський облік є невід'ємною складовою частиною фінансової системи. Ефективне управління, особливо великими підприємствами, установами чи організаціями неможливе без кваліфікованого підходу до організації фінансового управління.

Нормами законодавства ведення управлінського обліку майже не регулюється, підприємство самостійно розробляє системи і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, в той час як фінансовий облік визначається міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. І дані фінансового обліку відображають результати минулих подій, а управлінський націлений на системний аналіз оперативного планування, контролю і обліку окремих видів діяльності для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Головне завдання управлінського обліку - забезпечення управління аналітичним матеріалом для прийняття рішень, а в першу чергу з обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, тому що управління цими процесами забезпечує підвищення ефективності виробництва і підвищення чинника конкурентоспроможності.

Головною проблемою становлення управлінського обліку в Україні є численні дискусії з ряду питань: визначення та елементи управлінського обліку, відсутність законодавчих обмежень і проблема вибору єдиного підходу до організації і ведення управлінського обліку на підприємствах і узгодження з індивідуальністю та динамікою кожного підприємства та національної економіки в цілому. Ще одним недоліком ведення внутрішньогосподарського управління є його ретроспективний (історичний) характер і відсутність принципу стимулювання.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформації, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу,

управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо.

Таким чином, проаналізувавши розвиток управлінського обліку, можна зробити висновок, що головною метою управлінського обліку є допомогти компанії досягти її стратегічних цілей. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності.

Ідеї стратегічного управлінського обліку, які впроваджені у світовій практиці, вельми важливі для української облікової політики. Для сучасної України необхідно, щоб управлінський облік більшою мірою зосереджувався на стратегічних перспективах, прагнучих поліпшити ситуацію, що склалася, із забезпеченням фінансового аналізу, який сприяє формуванню успішної конкурентної стратегії підприємства. Стратегічний управлінський облік як потенційний напрям розвитку підвищить значення управлінського обліку.

Отже проаналізувавши вище сказане, вирішальний вплив на вибір та обґрунтованість облікової політики та методів управлінського обліку, на наш погляд, повинні мати такі фактори, як зовнішні умови функціонування підприємства, форма власності й організаційно-правова форма, розміри підприємства, обсяги й види діяльності, податки і податкові пільги, стратегічні цілі та завдання підприємства, ступінь комп'ютеризації фінансово-господарської роботи, рівень компетентності й освіти кадрів, їх мотивація. При цьому облікову політику підприємства в умовах існування єдиної інтегрованої системи обліку необхідно розглядати як елемент управлінського обліку, що зароджується в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Белова І.М. Аналітичні процедури в аудиті. / І.М. Белова, К. Воробей // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Камянець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.94 -97
2. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні звязки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.
3. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні звязки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.
4. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
5. Белова, Ірина. Управлінський облік витрат в умовах впровадження бюджетування на олійно-жирових підприємствах [Текст] / Ірина Белова, Іванна Ярцева // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 178-182.
6. Богущ, С. І. Організація управлінського обліку із використанням автоматизованих бухгалтерських систем : диплом. робота за освіт.-кваліф.

рівнем «магістр» : спец. 8.03050901 – облік і аудит магістерська програма – облік і правове забезпечення агропромислового виробництва / Світлана Іванівна Богуш ; наук. керівник к.е.н., доцент І. М. Белова. – Тернопіль, 2014. – 120 с.

7. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

8. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

9. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.

10. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28

11. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

12. Бруханський, Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 15-20.

13. Бруханський, Р. Ф. Передумови та причини виникнення управлінського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Problems of accounting, analysis and audit: the institutional dimension – Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2015. – 132 p. (P. 37-44).

14. Бруханський, Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. [26 лют. 2015 року]. - К. : ННЦ "ІАЕ", 2015. С. 20-24.

15. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

16. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. - С. 55-57.

17. Козяр, Світлана. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

18. Ксьонжик, Ірина. Облікова політика сільськогосподарських підприємств : управлінський аспект [Текст] / Ірина Ксьонжик // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 141-142.

19. Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : [навч. посібник] / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин, Н. В. Трушина. - Львів : Львівська комерційна академія, 2010. - 311 с.

20. Писаренко, Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення [Текст] / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. - 2013. - № 1 (2). - С.136-140

21. Рудницький, В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку [Текст] / В. Рудницький, Т. Рудницький // Львівська комерційна академія. Збірник наукових праць: Економічний аналіз. - 2010. - №6.

22. Садовська, І.Б. Роль і місце управлінського обліку в системі економічних дисциплін [Текст] / І.Б. Садовська // Луцький національний технічний університет. Науковий журнал. - 2014. - № 19.

23. Салабай, Олена. Управлінський облік : доцільність і проблеми практичного застосування [Текст] / Олена Салабай // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 158-159.

24. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит : галузевий аспект [Текст] : кол. моногр. / за ред. П. Й Атамас. - Дніпропетровськ : Герда, 2013. - Т. 1. – 360.с

25. Яковенчук, О.О. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення [Текст] / О.О. Яковенчук, Я.О. Яковенчук // Вінницький національний аграрний університет. Науковий журнал. - 2014. - № 31.

26. Янчук.Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку [Текст] / Т.Ю. Янчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2014. - № 3 (53). - С.285-287

27. Ярцева, І. М. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат підприємств олійно-жирової промисловості : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 071 – облік і оподаткування магістер. програма – облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу / Іванна Миколаївна Ярцева ; наук. керівник к.е.н., доцент І. М. Белова. – Тернопіль, 2018. – 129 с.