

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ Алла МІЛЬКА

« ____ » _____ 2023 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Сучасний стан і проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах»

(за матеріалами Приватного акціонерного товариства «Фірма «Полтавпиво»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Лидзар Марія Сергіївна

_____ 01.02.2023 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Любимов Микола Олександрович

_____ 01.02. 2023 р.

Полтава 2023

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

Алла МІЛЬКА

«_____» _____ 2022 р.

**Завдання та календарний графік
виконання кваліфікаційної роботи**

на тему «Сучасний стан і проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах»

Здобувачем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Освітньої програми «Облік і аудит»

Прізвище, ім'я, по батькові Лидзар Марії Сергіївни

Затверджена наказом ректора № 70-Н від «30» березня 2022 р.

№ з/п	Зміст роботи	Термін виконання	Термін фактичного виконання
1	Вибір теми дипломної роботи	до 10.03.2022 р.	
2	Затвердження тем і наукових керівників	до 30.03.2022 р.	
3	Складання плану роботи, завдання та календарного графіку її виконання	до 10.04.2022 р.	
4	Опрацювання нормативних актів та літературних джерел	до 30.04.2022 р.	
5	Написання теоретичних розділів	до 01.07.2022 р.	
6	Виконання аналітичних розрахунків	до 10.08.2022 р.	
7	Подання дипломної роботи керівнику	до 01.09.2022 р.	
8	Робота по усуненню зауважень керівника, уточнення і доповнення практичного матеріалу, оформлення додатків до роботи	до 15.10.2022 р.	
9	Подання доопрацьованого варіанту роботи керівнику	до 30.11.2022 р.	
10	Подання роботи для перевірки на плагіат	до 25.12.2022 р.	
11	Подання дипломної роботи на кафедру	до 01.02.2023 р.	
12	Подання роботи на зовнішнє рецензування та отримання довідки про рекомендації щодо впровадження та використання результатів дослідження по дипломній роботі	до 07.02.2023 р.	
13	Захист дипломної роботи	за графіком	

Дата видачі завдання 30 березня 2022 р.

Здобувач вищої освіти _____

(підпис)

Науковий керівник _____

Микола Любимов

(підпис)

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Кваліфікаційна робота оцінена на _____

(балів, оцінка за національною шкалою, оцінка за ЄКТС)

Протокол засідання ЕК № _____ від «_____» лютого 2023 р.

Секретар ЕК _____

(підпис)

(ініціал, ПРИЗВИЩЕ)

Зміст

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	5
1.1. Сутність управлінського обліку і його роль в системі управління	5
1.2. Принципи управлінського обліку.....	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»	27
Висновки за розділом 1	38
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	41
2.1. Основи організації управлінського обліку	41
2.2. Методичний інструментарій управлінського обліку	51
2.3. Сутність та особливості запровадження стратегічного управлінського обліку	59
Висновки за розділом 2	69
РОЗДІЛ 3 ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	71
3.1. Розробка фінансової структури підприємства	71
3.2. Формування системи управлінської звітності на підприємстві	81
3.3. Облікова політика управлінського обліку	90
Висновки за розділом 3	101
ВИСНОВКИ	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	109
ДОДАТКИ.....	121

ВСТУП

Актуальність теми. Нині у вітчизняній економічній мові широко використовується таке поняття, як управлінський облік. Однак ще й досі воно не отримало більш-менш чіткого й однозначного визначення. А це неминує призводити до термінологічної плутанини і суперечок, які затримують процес упровадження управлінського обліку в господарську практику вітчизняних підприємств.

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.

Ведення фінансової бухгалтерії обов'язкове для підприємств. Фінансова бухгалтерія фіксує інформацію про поточні витрати у поелементному розрізі й доходи підприємства, про стан дебіторської та кредиторської заборгованості, про розміри фінансових інвестицій і прибутки від них, про стан джерел фінансування тощо.

Споживачами інформації фінансової бухгалтерії виступають в основному зовнішні по відношенню до підприємства користувачі. Це – органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інституції, постачальники й покупці, потенційні інвертори.

Фінансова звітність відкрито публікується, вона не має становити комерційної таємниці підприємства. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури, складу зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

За ринкової трансформації господарського комплексу України жодна підприємницька структура, незалежно від форми власності та організаційно-

правового статусу, не може нормально функціонувати без достатнього рівня інформаційного забезпечення про зовнішні та внутрішні чинники, що визначають діяльність підприємства. Суттєві зміни, які відбуваються в організації, техніці та технології виробництва, за умов розширення асортименту продукції, способів її виготовлення, призводять до невизначеності при прийнятті рішень, при цьому ціна неправильно прийнятого управлінського рішення значно зростає.

Для забезпечення сучасної системи управління необхідна ефективна інформаційна система, яка задовольнить потреби всіх рівнів управління підприємством в обґрунтованій, корисній, своєчасній інформації. Формування та надання такої інформації забезпечує система управлінського обліку.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних питань організації і методики управлінського обліку на підприємстві і розробка пропозицій щодо їх вдосконалення.

Реалізація поставленої мети передбачає вирішення низки завдань:

- дослідити сутність управлінського обліку і його роль в системі управління;
- визначити принципи управлінського обліку;
- здійснити характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- дослідити основи організації управлінського обліку;
- охарактеризувати методичний інструментарій управлінського обліку;
- визначити сутність та особливості запровадження стратегічного управлінського обліку;
- здійснити розробку фінансової структури підприємства;
- дослідити можливості формування системи управлінської звітності на підприємстві;
- виявити особливості формування Облікової політики управлінського обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань запровадження і функціонування управлінського обліку в Україні.

Об'єктом дослідження виступає система управлінського обліку та особливості її функціонування на досліджуваному підприємстві.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво».

Методи дослідження. У процесі дослідження теоретичних аспектів застосовано методи: системного аналізу – для вивчення підходів до організації управлінського обліку; індукції і дедукції – для визначення тенденцій розвитку управлінського обліку; теоретичного узагальнення та порівняння – для розкриття сутності та змісту управлінського обліку; графічного зображення даних – для формування схем та рисунків взаємозв'язків обліку й аналізу в управлінні тощо.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти; Укази Президента; Постанови Кабінету Міністрів України; офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України; наукова література; статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях із питань обліку, аналізу і контролю; довідково-інформаційні видання; дані з мережі Інтернет; облікові, статистичні дані суб'єкта дослідження та результати власних спостережень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні вибору елементів управлінського обліку для запровадження на підприємстві, розробці теоретичних і практичних рекомендацій щодо функціонування системи управлінського обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо запровадження системи управлінського обліку на досліджуваному підприємстві.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Сутність управлінського обліку і його роль в системі управління

Умови ринкового господарювання зумовлюють необхідність формування інформаційної внутрішньої системи управління підприємством, яка на основі управлінського обліку дозволить підвищити результативність прийняття управлінських рішень у процесі функціонування суб'єкта господарювання. Водночас ефективність діяльності підприємства залежить від трансформаційних змін в економіці країни, тому під впливом передусім зовнішнього середовища виникає доцільність зіставлення окреслених управлінських цілей з можливостями їх реалізації.

Сучасні умови господарювання посилили актуальність запровадження управлінського обліку на підприємствах. Узагальнення та володіння інформацією щодо економіко-технічного, фінансового і ресурсного потенціалу підприємства уможливорює, як ми вже зазначали, прийняття адекватних управлінських рішень. Деякі науковці вважають, що недооцінка ролі управлінського обліку призводить до нерационального використання інтелектуальних, інформаційних, організаційних та фінансових ресурсів підприємства, необґрунтовано підвищує витрати, які в свою чергу ведуть до зростання собівартості продукції, знижують її конкурентоспроможність та результативність всього підприємства [15].

У науковій літературі простежується багатогранність тлумачень поняття управлінського обліку. Застосування зазначеного терміну найбільш поширено в практиці господарювання країн з розвиненою економікою, що використовує міжнародні стандарти обліку та аудиту. Проте навіть зарубіжні вчені не дійшли єдиної думки щодо визначення досліджуваного поняття, але наголошують на важливості управлінського обліку як самостійного виду в процесі забезпечення ефективного функціонування підприємства [6; 9].

У процесі дослідження нами узагальнено наукові підходи вітчизняних і зарубіжних учених до обґрунтування сутності поняття управлінського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи до визначення сутності поняття

«управлінський облік»

Автори	Функціональне спрямування	Сутність поняття
1	2	3
Н. Бондарчук [15]	Інформаційна функція	Внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб у інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів
В. Биба, Ю.Матюшина [13]		Облік для надання керівникам і спеціалістам підприємства та структурним підрозділам планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства та зовнішнього оточення для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень
М. Чумаченко [110]		Не результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління
Л. Нападовська [69]		Економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією у процесі здійснення інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [84]		Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством
Р. Ентоні, Дж. Ріс [116]	Планування і контроль	Процес у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління і контролю за діяльністю організації
С. Голов, В. Єфіменко [28]	Планування, оцінка і контроль	Процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів

Продовження табл. 1.1

1	2	3
В. Сопко [96, с. 361]	Аналітична функція	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства
Ч. Гаррісон, Г. Емерсон [25]	Прогнозна функція	Покликаний не тільки фіксувати події минулого, але і ставити завдання на майбутнє, допомагати здійснювати ці завдання
В. Палій [76]	Комунікаційна функція	Підсистема управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень
Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [105, с. 8]		Ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
О. Волкова [24]		Система інформаційного обміну в організації, призначена для ухвалення управлінських рішень, направлених на досягнення цілей всієї організації
Л.Марущак, О.Павликівська [65]		Є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.

Як видно з таблиці, сутнісні особливості управлінського обліку нами розглянуто через призму його функціонального спрямування. Так, найпоширенішою є думка науковців щодо інформаційної функції управлінського обліку, оскільки вона забезпечує менеджерів і керівників суб'єкта господарювання важливою інформацією, що дає можливість підвищити ефективність планування та контролю з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Н. Бондарчук вважає управлінський облік внутрішнім обліком, що задовольняє потреби в інформуванні керівництва підприємства та його структурних підрозділів [15]. В. Биба і Ю. Матюшина [13] наголошують на необхідності формування планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень його керівництвом. Аналогічної думки дотримується М. Чумаченко [110]. Водночас Л. Нападовська зауважує необхідність

управлінського обліку для забезпечення комплексного підходу у процесі прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень на різних рівнях управління підприємством [69]. Законодавчо окреслено [84] поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, яку воно розробляє самостійно. У процесі формування системи управлінського обліку вагомого значення набуває контролююча функція, спрямована на оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів, менеджерів і в цілому господарюючого суб'єкта; окреслення тактичних і стратегічних цілей, виокремлення можливостей розширення ресурсного потенціалу підприємства, в тому числі й на основі підвищення ефективності системи управління. Відповідно до зазначеної функції Р. Ентоні і Дж. Ріс визначають управлінський облік як процес у межах організації, покликаний формувати інформаційний матеріал з метою подальшого планування, управління і контролю за її діяльністю [116]. Науковці С. Голов та В. Єфіменко подають більш розширене трактування досліджуваного поняття, вказуючи на процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації при управлінському обліку, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [28].

Аналітична функція управлінського обліку полягає в накопиченні інформаційних даних при оцінюванні відхилень фактичних витрат і результатів діяльності структурних підрозділів і керівних ланок, що дає можливість із застосуванням економіко-математичного моделювання здійснювати моніторингове дослідження з метою обґрунтування управлінських рішень. Відповідно до зазначеного спрямування обґрунтовано тлумачення сутності управлінського обліку В. Сопком [96], зокрема як внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства.

Прогнозний аспект функціонального спрямування стосується забезпечення інформаційними матеріалами з метою окреслення напрямів планування та досягнення підприємством намічених стратегічних цілей на перспективу. У такому контексті подано визначення досліджуваного поняття Ч. Гаррісоном і Г. Емерсоном, які зазначили, що управлінський облік покликаний не тільки фіксувати події минулого, але і ставити завдання на майбутнє, допомагати здійснювати ці завдання [25].

Стосовно комунікаційного аспекту функціонального спрямування управлінського обліку, то йдеться про управлінську інформацію, яка матиме комунікативний характер зворотного зв'язку між менеджерами й управлінськими структурами в межах підприємства, а також із зовнішнім середовищем. Таке визначення досліджуваного поняття здійснено як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, зокрема В. Палієм, Ч. Хорнгреном, Дж. Фостером, О. Волковою, Л. Марущак, О. Павликівською, які вважають управлінський облік:

- підсистемою управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень [76];
- процесом ідентифікації, вимірювання, збору, систематизації, аналізу, розкладання, інтерпретації і передачі інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами [96];
- системою інформаційного обміну в організації, призначеною для ухвалення управлінських рішень, спрямованих на досягнення цілей усієї організації [24];
- інструментом управління діяльністю підприємства, що об'єднує практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень [65].

Поряд із зазначеними вище трактуваннями, окремі вчені, зокрема І. Білоусова, наголошує на тому, що система управлінського обліку не в змозі

охопити господарські операції загалом і виконувати функції органу управління підприємством [14]. При цьому Л. Нападовська зауважує, що управлінський облік не підміняє контроль, аналіз чи планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування [71].

Ми погоджуємося з точкою зору О. Бородкіна, який вважає, що управлінський облік необхідно розглядати як систему, що включає оперативний статистичний і бухгалтерський облік, за змістом, значенням і вирішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожен вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність [16]. Нам імпонує саме обґрунтування функціональної індивідуальності кожного з видів обліку, що дає можливість сформувати інформаційну систему функціонування підприємства з метою прийняття адекватних управлінських рішень, які сприятимуть підвищенню результативності діяльності суб'єкта господарювання в сучасних умовах, в тому числі й окреслення перспектив його розвитку.

Дослідження багатогранності наукових підходів до розкриття сутності управлінського обліку дає можливість обґрунтувати власне бачення зазначеного поняття. На нашу думку, управлінський облік, який здійснюється в межах організації, має як інформаційне, контролююче, аналітичне, прогнозне, так і комунікаційне функціональне спрямування, що дозволяє сформувати дієву інформаційно-аналітичну систему, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Дослідження підтвердило, що управлінський облік посідає вагоме місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між управлінськими рівнями і структурними підрозділами господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем. За його допомогою формується інформаційно-аналітична база даних про потенційні можливості розвитку підприємства, узагальнення й аналіз яких дає змогу підвищити рівень прийняття і обґрунтування управлінських рішень з метою перспективного розвитку підприємства. Отже, формування дієвої системи управлінського обліку сприятиме підвищенню рівня контрольованості й керованості підприємства у

процесі його діяльності, забезпечить досягнення намічених цілей і завдань.

У ринкових умовах господарювання найважливішим у процесі управління бізнес-процесами підприємства є питання прийняття управлінських рішень. Це пов'язано з обмеженим набором моделей управління і процедур для їх реалізації, недостатньою розробкою автоматизованих систем управління.

Вся подальша діяльність підприємства залежить від рішень, пов'язаних із забезпеченням економічною інформацією на всіх рівнях управління. Без цієї інформації неможливо вирішити поточні проблеми або навіть скласти плани на майбутнє. Основним джерелом інформації є дані бухгалтерського обліку. Частина системи бухгалтерського обліку, яка відповідає потребам менеджменту в обліково-аналітичній інформації, називається управлінським обліком [47].

Організація управлінського обліку у системі управління бізнесом потребує глибокого і ретельного аналізу.

Умови невизначеності та ризику, в яких сьогодні функціонують підприємства створюють певні проблеми: труднощі у правильному розподілі коштів для задоволення потреб бізнесу, обмеження можливостей додаткових позик через відсутність фінансового обороту, низька інвестиційна привабливість, тощо. Для прийняття ефективних управлінських рішень фінансова система має бути проста та прозора, власники та менеджери повинні своєчасно відстежувати витрати, надходження капіталу, прогнозувати ресурсну базу в майбутньому та своєчасно проводити аналіз результатів бізнесу.

Управлінський облік - це інструмент, який відображає розрахунок собівартості продукції (товарів і послуг), визначає фінансові результати різних підрозділів підприємства, визначає перспективи співпраці із замовниками та іншу інформацію про діяльність зі створення комплексної системи підтримки прийняття управлінських рішень. Однак, управлінський облік не є частиною фінансового обліку, це самостійне поле забезпечення управлінською інформацією, що рівнозначно використовує стратегію та методи управління операціями, реінжиніринг бізнес-процесів та бухгалтерського обліку [56].

Управлінський облік в інформаційному бізнес-середовищі - це сукупність

інформаційних ресурсів, баз знань і найважливіша частина єдиного інформаційного простору. У зв'язку з цим змінюються традиційні погляди на управлінський облік та його роль у системі управління.

Слід зазначити, що одним з найважливіших елементів в управлінні компанією є інформаційна система, яка є ключовою ланкою між суб'єктом та об'єктом управління. В інформаційній системі реєструються, обробляються, систематизуються, зберігаються потоки інформації, що надсилаються об'єктам та суб'єктам управління. Інформаційна система охоплює всі виробничі, технічні, фінансові та економічні процеси підприємств. Вона дозволяє створювати інформацію, необхідну для ефективного управління компанією [95].

Вимоги до інформації у системі управлінського обліку наведені на рис. 1.1.



Рис.1.1. Вимоги до інформації в системі управлінського обліку [49]

Інформація, яку надає управлінський облік, повинна зосереджуватись на задоволенні потреб стратегічного та поточного управління, оптимізацію використання ресурсів та забезпеченні об'єктивної оцінки діяльності підрозділів підприємства.

У порівнянні з даними фінансового обліку інформація управлінського обліку має такі характеристики:

- частота формування інформації може задовольнити потреби у підготовці та прийнятті рішень;
- облік ведеться згідно з правилами підприємства та враховує особливості його діяльності;
- основна увага полягає у дослідженні витрат і результатів та визначенні відхилень від оптимального рівня використання ресурсів;
- використовуються фактичні та прогнозовані значення аналітичних показників;
- інформація може бути ймовірнісною та суб'єктивною;
- облік може бути побудований у необхідних розрізах і, водночас, агрегувати показники всього підприємства [47].

Варто зазначити, що важливе значення для управління підприємством і обліку його фінансово-господарської діяльності має автоматизація бізнес-процесів. На практиці вибір автоматизованої системи управління бізнесом є дуже складним та персоніфікованим рішенням для підприємства. Тому необхідно вивчити різні інформаційні системи, представлені на ринку, зрозуміти їх переваги та недоліки. Відповідно до різних етапів розвитку інформаційних систем можна виокремити наступні: неспеціалізовані системи, спеціалізовані, інтегровані або ЕКР-системи, а також системи типу ВРМ та ВІ.

Ключовим фактором, що визначає створення системи управлінського обліку на підприємстві, є економічна ефективність самої системи, тобто переваги, які отримує підприємство від підвищення якості прийняття рішень завдяки впровадженню даної системи. Впровадження та використання системи управлінського обліку можна вважати доцільним лише тоді, коли отримані позитивні ефекти перевищують витрати, необхідні для створення такої системи [95].

Основною метою створення управлінського обліку є швидке прийняття рішень, пов'язаних з діяльністю компанії. Інформація управлінського обліку

доступна лише внутрішнім користувачам, менеджерам та працівникам фінансових служб. Зовнішнім користувачам (акціонерам, кредиторам, тощо) цю інформацію можна не надавати.

Основною функцією управлінського обліку є підготовка попередніх кошторисів витрат, швидке виявлення відхилень від кошторисів, проведення систематичного аналізу виробничих витрат та прийняття управлінських рішень на основі оцінки витрат. Крім того, управлінський облік виконує функції контролю, організації, мотивації, планування. Тому система управлінського обліку повинна надавати інформацію, яка допомагає менеджерам підприємства виконувати ці функції управління.

І. М. Лепетан та Т. В. Замощенко зазначають, що «оскільки жоден вид інформації окремо від інших не може бути базою для прийняття ефективних управлінських рішень, то управлінський облік і є тією системою, яка накопичує інформацію з різних джерел, «фільтрує» інформаційні потоки та формує інформаційне забезпечення відповідно до чітко визначених потреб управління витратами на різних його рівнях» [59].

Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на вирішення питань щодо збільшення випуску конкурентоспроможної продукції за найнижчими витратами та цінами, може виступати управлінський звіт, який повинен містити корисну та повну інформацію про діяльність компанії у ринкових умовах. Таку інформацію потрібно розглядати як виробничий ресурс, тому вона повинна відповідати багатьом стандартам та вимогам у процесі інформаційного забезпечення менеджменту.

Для уникнення майбутніх проблем в управлінні бізнес-процесами важливо надавати менеджерам своєчасну, актуальну та достовірну інформацію, кількість якої повинна бути достатньою для подолання проблемної ситуації та розробки правильного рішення. Однією з нагальних проблем, яка потребує вирішення, є незбалансованість обсягу отриманої інформації, її своєчасності та актуальності, що негативно впливає на ефективність управління та призводить до багатьох помилок і суперечностей в управлінських рішеннях.

Реалізація стратегій управлінського обліку базується на простоті та зручності використання управлінської інформації. Основним критерієм управлінського обліку є його корисність для ефективного прийняття управлінських рішень. Методи, що використовуються менеджерами для прийняття ефективних управлінських рішень, є аналітичною підтримкою управлінського обліку, який є одним з найважливіших інструментів управління будь-яким бізнесом.

1.2. Принципи управлінського обліку

Управління господарською діяльністю є складним і комплексним процесом, важливою компонентою якого є система інформаційного забезпечення – управлінський облік. Основною метою управлінського обліку є допомога менеджменту підприємства в досягненні стратегічних цілей підприємства. Тому результативність суб'єкта господарювання безпосередньо залежить від рівня розвитку управлінського обліку. Сучасна система управлінського обліку включає чимало процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності оперативно реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте, вони повинні відповідати певним принципам управлінського обліку, що лежать в основі всіх інших елементів цієї системи.

Управлінський облік організовується та проводиться для задоволення внутрішніх потреб керівництва, при цьому включає як фінансову, так і не фінансову інформацію, тому виникає проблема того, що не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять до управлінського обліку, також є потреба у визначенні додаткових принципів. Відмічається, що основним принципом управлінського обліку є його орієнтація на задоволення

інформаційних потреб управління, рішення задач внутрішньофірмового менеджменту різного рівня прав і відповідальності. При цьому інформація повинна випереджати прийняті рішення [40].

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності¹. Тобто принципи управлінського обліку – це базові засади, які є основою організації та ведення управлінського обліку.

Це означає, що до управлінського обліку доцільно приймати й інші принципи. Отже, автором систематизовано наступні базові принципи управлінського обліку, що наведені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Базові принципи управлінського обліку [60]

Джерело	Принципи, характеристика
Нападовська Л.В. [72]	Принцип методологічного плюралізму - переважна більшість економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної з них окремо.
	Орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства - приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи всі можливі альтернативи на різних рівнях управління, пріоритетними слід вважати стратегічні цілі підприємства.
	Принцип результативності - при здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно порівнювати затрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати.
	Принцип відповідальності за прийняття рішень - за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа.
	Принцип комплексності - управлінський облік базується на комплексній інформації, незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла і яка вона: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи не фінансова.
	Принцип «різна собівартість для різних цілей» - ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей.
	Принцип економічності - затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання.
Красова О.С. [50]	Принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку - визначають основні методологічні підходи до визначення суті управлінського обліку

Продовження табл. 1.2

1	2
	Принципи, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку - визначають перелік об'єктів спостереження, їх класифікаційні характеристики і одиниці виміру, включаючи інформацію нефінансового характеру, процедури моніторингу господарських операцій, що здійснюються на підприємстві, в реальному масштабі часу, перелік показників внутрішньої звітності за короткі проміжки часу.
	Принципи, що визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління господарським процесом - орієнтують систему управлінського обліку на використання специфічних прийомів узагальнення інформації з метою обґрунтування управлінських рішень. До таких принципів відносяться: періодичність, господарського циклу, облік витрат за процесами діяльності, відповідність доходів і витрат, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів.
Ніколаєва О.Є., Шишкова Т.В. [102]	Принцип підзвітності - управлінський облік надає інформацію, яка створює передумови щодо можливості оцінити ступінь досягнення організацією поставлених завдань, а також внесок її підрозділів в досягнення цих завдань.
	Принцип контрольованості - за допомогою управлінського обліку визначаються елементи або різновиди діяльності, на які керівництво спроможне або не спроможне здійснювати вплив, та оцінюються ризики і несприятливі фактори.
	Принцип взаємозв'язку - управлінський облік в умовах бізнесу, який постійно ускладнюється, повинен мати доступ до внутрішніх і зовнішніх джерел інформації щодо таких інтерактивних функцій, як маркетинг, виробництво, персонал, постачання і фінансування.
	Принцип доречності (інформації) - управлінський облік повинний забезпечувати гнучкість в процесі збору та обробки інформації.
	Принцип надійності (інформації) - інформація управлінського обліку повинна бути такої якості, яка надає впевненості в її надійності. Довіра користувача до інформації залежить від її джерела, цілісності та повноти.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено такі принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування й відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [84]. Проте не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансові, так і не фінансові дані.

Для ефективного функціонування управлінського обліку компаніям потрібний міцний організаційний фундамент і здатність швидко реагувати при

ухваленні управлінських рішень. При цьому впровадження універсальних принципів поза сумнівом допомогло б досягти бажаних результатів. Саме з цією метою дві найбільші організації в сфері управління і обліку CIMA і AICPA об'єдналися, щоб запропонувати компаніям всього світу, незалежно від сфери їх діяльності і розміру, універсальні принципи управлінського обліку.

Міжнародні принципи управлінського обліку були розроблені спільно з генеральними і фінансовими директорами, іншими фахівцями зі всього світу.

За підсумками проведення міжнародних консультацій щодо проекту розробки принципів в кінці жовтня 2014 р. CIMA і AICPA опублікували фінальний документ, в якому були представлені 4 основні принципи управлінського обліку [26]. Поняття «управлінський облік» у виданні розкривається як «процес отримання, аналізу, комунікації та використання фінансової і нефінансової інформації, релевантної для прийняття рішень, задля генерування і збереження» [26].

Система управлінського обліку США, що використовується у виробничому процесі [50, с. 12], базується на трьох узагальнюючих принципах, які, в свою чергу, деталізовані відповідним чином (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Принципи управлінського обліку США [60]

Обумовлені вимогами фінансового обліку	Ті, які формують склад і процедури ведення управлінського обліку	Ті, які визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління виробництвом
1	2	3
1. Безперервність діяльності підприємства	1. Єдність одиниць вимірювання, які використовуються в плануванні і обліку процесу виробництва	1. Періодичність, яка відтворює виробничий та комерційний цикли
2. Доречність	2. Послідовність та багатократність використання первинної та проміжної інформації	2. Облік затрат за процесами діяльності підприємства
3. Суттєвість	3. Повнота і аналітичність, які забезпечують вичерпною інформацією користувачів щодо об'єктів обліку	3. Облік затрат на основі руху продукту

Продовження табл. 1.3

1	2	3
4. Достовірність	4. Нормативний і бюджетний (кошторисний) методи контролю за рухом виробництва, зростанням затрат та результатами виробництва	4. Відповідність доходів і затрат на основі тимчасової визначеності факторів господарської діяльності
5. Облік за собівартістю	5. Логічність формування показників внутрішньої звітності, яка відтворює комунікативний зв'язок між рівнями і об'єктами управління	5. Визнання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства
6. Періодичність	-	-
7. Відповідність доходів і витрат	-	-

Принципи управлінського обліку були розроблені з метою надання допомоги організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне прийняття рішень.

Отже, згідно з документом «Глобальні принципи бухгалтерського обліку» існують чотири принципи, що зосереджені на досягненні чотирьох основних цілей: вплив (комунікація породжує інформацію, що має вплив), релевантність (інформація є релевантною), вартість (аналізується вплив на вартість), довіра (розумне керування вибудовує довіру) (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Глобальні принципи управлінського обліку [60]

Кожен з перерахованих принципів має своє пояснення. Так, принцип «Комунікація породжує інформацію, що має вплив» означає, що управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Основною метою цього принципу є прийняття ефективних рішень про стратегію і її реалізацію на всіх рівнях. Комунікація оптимізує процес прийняття рішень за рахунок передачі інформації на всіх етапах прийняття рішень. Належний обмін важливою інформацією в рамках управлінського обліку дозволяє долати розрізненість і сприяє інтегрованому мисленню. Наслідки дій в тій чи іншій сфері бізнесу стають більш зрозумілими і прийнятними, а їхнє коригування – більш ефективним (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Характеристика принципу «Комунікація породжує інформацію, що має вплив» [60]

Принцип «Інформація є релевантною» спрямовує управлінський облік на забезпечення керівників релевантною інформацією тоді, коли це необхідно, виявляє минулу, поточну, майбутню інформацію, зокрема фінансові та нефінансові дані з внутрішніх і зовнішніх джерел.

Релевантна інформація важлива для прийняття управлінських рішень тому, що вона містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці інформації для менеджерів. Релевантною буде та інформація, яка є різною для різних альтернативних рішень, тобто вона буде пов'язана з конкретним рішенням. Несвоєчасна інформація не може бути релевантною, оскільки втрачає здатність впливати на прийняття рішень. Процес моделювання управлінських рішень полягає в порівнянні двох або більше можливих варіантів, для вибору кращого.



Рис. 1.4. Характеристика принципу «Інформація є релевантною» [60]

Сюди входять соціальні, екологічні та економічні дані. Метою цього принципу є надання підприємству інформаційної підтримки при плануванні та розробці стратегії, тактики та їхньої реалізації (рис. 1.4).

Принципом «Аналізується вплив на вартість» управлінський облік ув'язує стратегію організації з її бізнес-моделлю. Цей принцип допомагає опрацьовувати різні сценарії з метою розуміння їхнього впливу на створення та збереження вартості. За допомогою моделювання впливу можливостей та ризиків вимірюється їхній вплив на стратегічні результати і оцінюється ймовірність конкретного результату з точки зору створення, захисту чи зниження вартості.



Рис. 1.5. Характеристика принципу «Аналізується вплив на вартість»

Основною метою цього принципу є моделювання різних сценаріїв, що демонструють причинно-наслідкові зв'язки між чинниками діяльності і результатами (рис. 1.5).

Для створення моделей сценаріїв в управлінському обліку використовується релевантна інформація, що наведено вище, для створення моделей сценаріїв. Зусилля, що витрачаються для оцінки сценаріїв, повинні бути пропорційними до важливості рішення, що приймається. Цей принцип вимагає глибокого розуміння бізнес-моделі і макроекономічного середовища загалом.

Завдяки принципу «Розумне керування вибудовує довіру» процес прийняття рішень стає більш об'єктивним та створює оптимальний баланс серед короткострокових комерційних інтересів організації й довгострокової вартості для зацікавлених сторін, тим самим посилює довіру та створює ефект надійності. Визначена мета цього принципу сформульована як необхідність активно управляти відносинами та ресурсами для захисту фінансових і нефінансових активів компанії, її репутації та вартості (рис. 1.6).

Власне, шляхом впровадження та дотримання глобальних принципів управлінського обліку створюються умови, з одного боку, для зростання вартості бізнесу, а з іншого – для сталого розвитку економіки у тому розумінні, що це такий розвиток країн і регіонів, коли економічне зростання, матеріальне виробництво і споживання, а також інші види діяльності суспільства відбуваються в межах, які визначаються здатністю екосистем відновлюватися, поглинати забруднення і підтримувати життєдіяльність теперішніх та майбутніх поколінь [80].

За вимогою глобальних принципів, управлінський облік має докладно розуміти бізнес-модель господарюючого суб'єкта, ринкові умови та макроекономічне середовище.

Управлінський облік має посідати центральне місце в організації, бути на перетині фінансів і менеджменту та пропонувати структуровані рішення для неструктурованих проблем.

Успіх організації будується на ефективному управлінському обліку.

Глобальні принципи управлінського обліку «з'єднують точки», дозволяючи побачити прямий зв'язок між цілями компанії і методами управлінського обліку. Вони застосовуються в роботі зі спеціалістами з управлінського обліку (у відповідності до посадових повноважень) і можуть стосуватися: самих спеціалістів (фахівців), управління ефективністю організації, практики управлінського обліку.

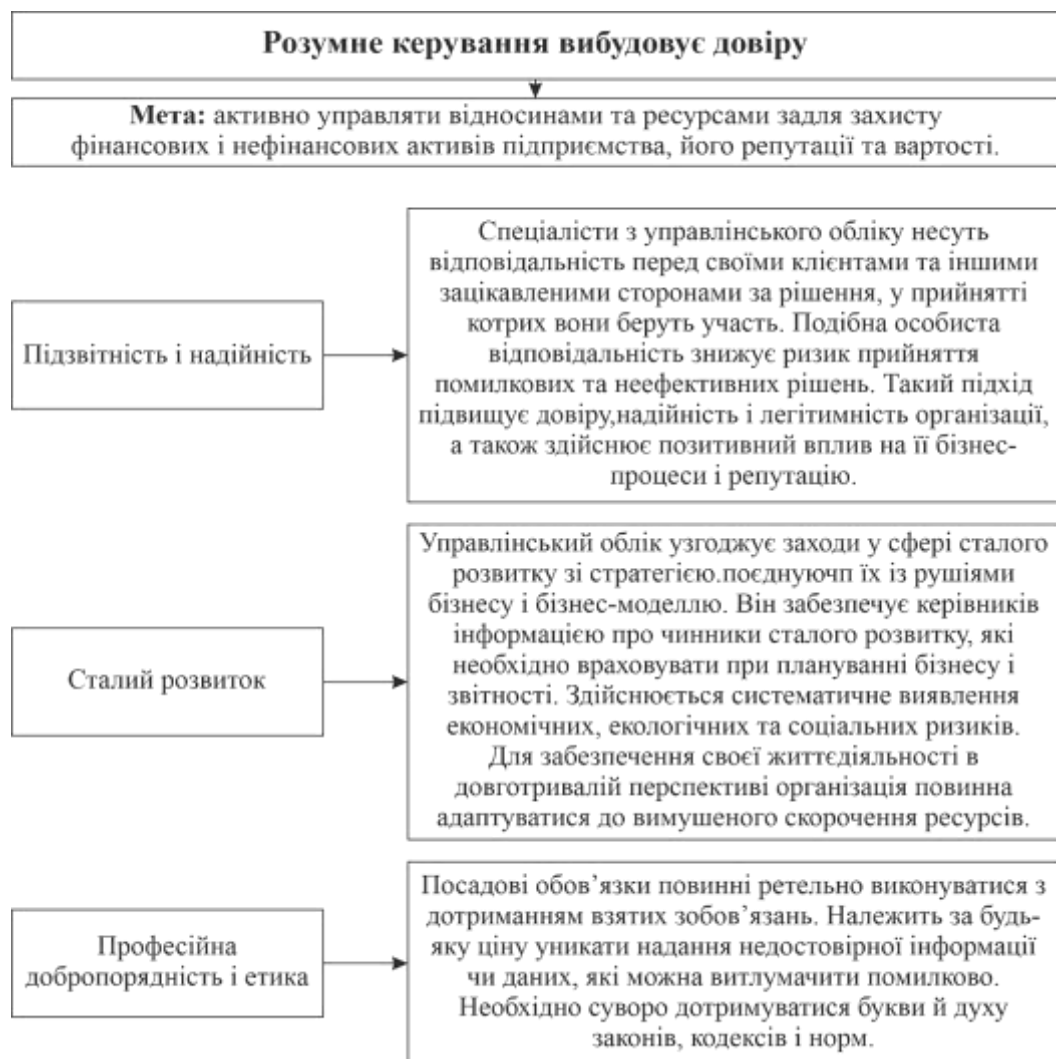


Рис. 1.6. Характеристика принципу «Розумне керування вибудовує довіру» [60]

Автори глобальних принципів управлінського обліку приділяють величезну увагу компетенціям та досвідченості фахівців, які, застосовуючи принципи, повинні підтримувати й покращувати систему управління

ефективністю підприємницької діяльності. Вказані особи повинні: а) застосовувати навички бухгалтерського і фінансового обліку; б) забезпечити застосування цих навичок в умовах бізнесу; в) впливати на рішення, дії та поведінку інших осіб; г) бути лідерами на різних рівнях організації (рис. 1.7).

Модель компетенцій охоплює чотири сфери: спеціалізовані та ділові навички, комунікабельність і лідерство. Кожна сфера, у свою чергу, поділяється на чотири професійні рівні: базовий, середній, передовий і експертний. Кожному рівню відповідає певний набір навичок, необхідних для професійного розвитку. Фахівці з управлінського обліку повинні прагнути до безперервного навчання і професійного розвитку. Вони мають бути об'єктивними, діяти етично і враховувати інтереси суспільства. Також вони повинні допомагати своїм колегам долати упередження, приймаючи і втілюючи в життя організаційні рішення на основі фактів, а також, за можливості, за допомогою об'єктивних рішень, що пройшли перевірку емпіричним шляхом.



Рис. 1.7. Модель компетенцій фахівців з управлінського обліку [60]

Поєднання навичок бухгалтерського і фінансового обліку, розуміння бізнесу, аналітичних вмінь і відповідного досвіду означає, що до фахівців з управлінського обліку встановлюються вимоги бути практиками і мати досвід роботи в реальному бізнесі.

Застосування глобальних принципів управлінського обліку перш за все має

здійснюватися в системі управління ефективністю, яка включає в себе стратегію, поточне планування, виконання планів та здійснення контролю всіх складових (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Застосування Глобальних принципів управлінського обліку для системи управління ефективністю [60]

Глобальними принципами охоплюються практично всі сфери діяльності: трансформація витрат і управління ними, зовнішня звітність, фінансова стратегія, внутрішній контроль, оцінка ефективності інвестицій, управління і бюджетний контроль, ціни, знижки і рішення щодо продуктів, управління проектами, дотримання нормативно-правових актів, управління ресурсами, управління ризиками, стратегічний податковий контроль, управління фінансами, внутрішній аудит.

Застосування інструментарію глобальних принципів дозволяє в деталях здійснити процес перевірки дотримання кожного з принципів у будь-якій сфері діяльності.

Як свідчить досвід вітчизняних підприємств, формування цілісної системи управлінського обліку знаходиться на стадії становлення. Проте, для деяких підприємств це питання на часі. Тому є нагода для спеціалістів з управлінського

обліку оволодіти цими знаннями, щоб допомагати підприємствам створювати, реалізовувати та вдосконалювати їхні стратегії з урахуванням забезпечення економічної, соціальної та екологічної ефективності.

Глобальні принципи управлінського обліку, розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), увібрали в себе кращі практики зарубіжних країн, а тому заслуговують на визнання. Сформульовані в документі прозорі принципи є важливою складовою системи управлінського обліку та допомагають підприємствам досягти успіху в умовах сталого розвитку. На даний момент Глобальні принципи управлінського обліку носять рекомендаційний характер, але обов'язковість їх застосування представляється актуальною.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво».

Товариство створено на базі Полтавського пивзаводу, який збудовано у 1965 році. На сьогодні Товариство випускає 4 види продукції: пиво, квас, сидр та безалкогольні напої. За час, що минув (з моменту створення першого полтавського пива до сьогодні) Товариство накопичило чимало досвіду і нагород, які стали гарантією якості. Продукція Товариства користується популярністю не тільки в Україні, а й за кордоном.

Основними видами продукції, що виробляє підприємство, є декілька марок пива та безалкогольних напоїв (далі по тексту - БАН). В 2021 році було реалізовано 2 587,8 тис. дал пива, що менше на 2,0% ніж у 2020 році, коли було продано 2 641,6 тис. дал. БАН у 2021 році продано 604,8 тис. дал, в 2020 році - 724,1 тис. дал (зменшення -16,5%). Продаж квасу в 2021 році - 119,3 тис. дал, в

2020 році - 112,7 тис. дал (ріст 5,9%). З цих об'ємів в 2021 році на експорт було реалізовано 51,3 тис. дал пива (2,0% від загального об'єму продаж); 31,6 тис. дал БАН (5,2%); 17,6 тис. дал квасу (14,8%).

Асортимент продукції товариства постійно розширюється. Щорічно оновлюється асортимент продукції. На цей час підприємство пропонує екологічне чисте пиво 37 найменувань, 17 найменувань БАН та 4 - квасу. Кожен з них має свій особливий, оригінальний, гармонічний смак та аромат.

Сезонні зміни досить помітно впливають на роботу підприємства. Виробництво пива и безалкогольних напоїв влітку зростає в декілька разів в порівнянні з зимовими місяцями. Квас виготовляється лише в літній період.

Основними ринками збуту є центральний, східний і південний регіони України. Продукція реалізується в 22 областях України, а також відправляється на експорт.

До основних ризиків в діяльності товариства відносяться зміни у законодавстві стосовно акцизного збору та інших податків, а також нестабільна політична ситуація в Україні.

Заходами товариства, щодо зменшення ризиків, захисту своєї діяльності та розширення виробництва та ринків збуту є збільшення термінів придатності напоїв і збільшення термінів їх реалізації, розробка нових видів продукції та розширення ринків збуту.

Товариство здійснює збут продукції через дистрибуторські компанії, які в свою чергу реалізують продукцію через національні та локальні мережі, лінійний роздріб - це фасована продукція. Продукція в кег-тарі реалізується через кафе, бари та ресторани. Продукція продається в гіпермаркетах, мінімаркетах, павільйонах, кіосках, лотках і т. і.

До особливостей стану розвитку галузі виробництва, в якій здійснює діяльність товариство відноситься перенасичення ринку виробниками та товарами. Ринок в останні роки скорочується. Лідери ринку втрачають свої позиції на ринку, а локальні виробники нарощують виробництво.

Конкуренція з боку таких міцних товаровиробників, як "АБІНБЕВ ЕФЕС

УКРАЇНА", "Carlsberg Ukraine", "Оболонь" стимулює до роботи в нових сегментах ринку, впровадження нових технологій та нових товарів. Основні конкуренти товариства в галузі є "АБІНБЕВ ЕФЕС УКРАЇНА", "Carlsberg Ukraine", "Оболонь", "Перша Приватна Броварня".

Компанію очолює Генеральний директор, якому підпорядковуються:

- Помічник генерального директора з технічного розвитку та загальним питанням;

- Виробнича лабораторія;
- Служба виробництва Головний технолог;
- Заступник генерального директора;
- Канцелярія;
- Служба управління персоналом;
- Відділ безпеки;
- Начальник штабу ЦО;
- Провідний інженер з охорони праці;
- Відділ інформаційних технологій.

Помічнику генерального директора з технічного розвитку та загальним питанням підпорядковуються:

- Енерго-механічна служба Головний інженер (Головний механік (ремонтно-механічний цех, холодильно-компресорний цех), Головний енергетик (провідний інженер, паросиловий цех, електроцех, дільниця АСУТП), Ремонтно-будівельний цех);
- Відділ МТП (матеріальний склад);
- Відділ по загальним питанням (транспортна дільниця, складське господарство, господарська дільниця, оздоровчий пункт).

Службі виробництва Головному технологу підпорядковуються:

- Начальник виробництва пива та безалкогольних напоїв;
- Змінні технологи;
- Варильний цех;
- Бродильно-лагерний цех;

- Цех розливу;
- Дільниця з виробництва безалкогольних напоїв та квасу;
- Служба наладки обладнання.

Заступнику генерального директора підпорядковуються:

- Директор по продажам;
- Відділ маркетингу;
- Відділ продаж;
- Відділ логістики;
- Бухгалтерія;
- Планово-економічний відділ;
- Юридичний відділ.

Бухгалтерський облік в товаристві здійснює бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.

Основою надання фінансової звітності є чинні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності.

Відповідно до МСФЗ 1, товариство використовує однакову облікову політику при складанні фінансової звітності згідно МСФЗ протягом усіх періодів, представлених у повній фінансової звітності згідно з МСФЗ. Така облікова політика повинна відповідати всім стандартам МСФЗ, чинним на дату складання фінансової звітності за МСФЗ (тобто, станом на 31 грудня 2019 року).

Форми звітів складені у відповідності до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку затверджених наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року (із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України № 627 від 27 червня 2013 року), у межах чинного законодавства, нормативних актів Міністерства фінансів України та міжнародних стандартів.

Згідно МСФЗ та враховуючи НП(С)БО 1 Звіт про сукупний дохід передбачає подання витрат, визнаних у прибутку або збитку, за класифікацією,

основаною на методі "функції витрат" або "собівартості реалізації", згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність.

Представлення грошових потоків від операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів здійснюється із застосуванням прямого методу, згідно з яким розкривається інформація про основні класи надходжень грошових коштів чи виплат грошових коштів. Інформація про основні види грошових надходжень та грошових виплат формується на підставі облікових записів Товариства.

Проблеми, які впливають на діяльність Товариства:

- нестача обігових коштів;
- постійні зміни у податковій політиці країни;
- зниження платоспроможності населення;
- невідповідність цін на сировину.

Ступінь залежності від законодавчих (економічних) обмежень велика, оскільки відбуваються часті зміни у законодавстві та у податковій політиці країни, мають місце високі відсотки, жорсткі вимоги та не вигідні умови на отримання банківських кредитів.

Обрана політика щодо фінансування діяльності товариства - це самофінансування за рахунок отримання прибутку. Робочого капіталу для поточних потреб недостатньо, тому виникає потреба використовувати кредитні кошти для поточних потреб. Можливі шляхи покращення ліквідності за оцінками фахівців емітента:

- зниження собівартості готової продукції;
- випуск більш високоякісної продукції;
- розширення асортименту товарів за рахунок випуску більш дешевої продукції;
- розширення ринку збуту, збільшення кількості клієнтів;
- проведення рекламних акцій на території України, розміщення зовнішньої реклами.

Стратегія Товариства полягає в підвищенні обсягів виробництва, укладанні нових договорів та розвитку асортименту товарів, які конкурентоспроможні на внутрішньому ринку, для досягнення певних фінансових показників діяльності Товариства.

Перспективами подальшого розвитку Товариства є:

- виконання плану реалізації продукції;
- підтримка стабільності якості продукції;
- утримання ринку і каналів збуту;
- розвиток представленості в національних і регіональних торгових мережах.

- підтримка якісної дистрибуції;
- фокусування на стратегічних каналах збуту;
- виконання показників фінансового плану ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- досягнення позитивних фінансових результатів;
- ребрендинг б/а напоїв для збільшення обсягів продажів.

Для того, щоб охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», перш за все, оцінимо його фінансовий стан.

Групування показників фінансово-господарської діяльності підприємства з метою попередньої оцінки його фінансового стану наведено в таблиці 1.4.

За даними таблиці 1.4 загальна вартість майна у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшилася на 140781,0 тис. грн, або на 73.6 % а в порівнянні з 2020 роком збільшилася на 17973,0 тис. грн, або на 5,7 %. Такі зміни обумовлені збільшенням власного капіталу в наслідок ефективного управління фінансовими ресурсами, адже протягом періоду, що аналізується, спостерігається стійка тенденція до збільшення суми нерозподіленого прибутку з 57737,0 тис. грн у 2019 році до 127136,0 тис. грн у 2021 році.

Позиковий капітал протягом аналізованого періоду майже не змінився. Так, на кінець періоду, що аналізується вартість позикових ресурсів становила 52729,0 тис. грн.

Показники фінансово-господарської діяльності

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2019-2021 рр.

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Відхилення (+, -) 2021 року від:		2021 рік у % до:	
				2019 року	2020 року	2019 року	2020 року
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Капітал							
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	191243,0	314051,0	332024,0	140781,0	17973,0	173,6	105,7
1.1 Власний капітал:	137114,0	257301,0	279295,0	142181,0	21994,0	203,7	108,5
– у тому числі: власний оборотний капітал	65154,0	74760,0	105468,0	40314,0	30708,0	161,9	141,1
Нерозподілений прибуток або непокриті збитки	57737,0	100858,0	127136,0	69399,0	26278,0	220,2	126,1
1.2. Позиковий капітал	54129,0	56750,0	52729,0	-1400,0	-4021,0	97,4	92,9
– у тому числі: поточні зобов'язання за розрахунками	25925,0	9893,0	2186,0	-23739,0	-7707,0	8,4	22,1
2. Ресурси							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	71579,5	125448,0	175368,0	103788,5	49920,0	245,0	139,8
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	109906,5	125396,5	144853,5	34947,0	19457,0	131,8	115,5
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб.	280,0	281,0	281,0	1,0	0,0	100,4	100,0
2.4 Фонд оплати праці, тис. грн	42801,0	47064,0	49439,0	6638,0	2375,0	115,5	105,0
3. Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	323013,0	311784,0	323330,0	317,0	11546,0	100,1	103,7
3.2. Витрати: – сума, тис. грн	292402,0	278437,0	307464,0	15062,0	29027,0	105,2	110,4
– витрати на 1 грн виручки від реалізації	0,91	0,89	0,95	0,05	0,06	105,0	106,5

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8
3.3. Прибуток (збиток), тис. грн: – від операційної діяльності	40178,0	44443,0	28656,0	-11522,0	-15787,0	71,3	64,5
– чистий, тис. грн.	29718,0	31819,0	20695,0	-9023,0	-11124,0	69,6	65,0
3.4. Середньомісячна заробітна плата, грн і коп.	12738,39	13957,30	14661,63	1923,23	704,33	115,10	105,05
4. Фінансові показники							
4.1. Коефіцієнт автономності	0,717	0,819	0,841	0,124	0,022	117,3	102,7
4.2. Коефіцієнт маневреності	0,475	0,291	0,378	-0,098	0,087	79,5	130,0
4.3. Коефіцієнт фінансової залежності	0,283	0,181	0,159	-0,124	-0,022	56,1	87,9
4.4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,703	1,614	1,516	0,813	-0,098	215,5	93,9
4.5. Коефіцієнт термінової ліквідності	1,405	2,821	2,895	1,490	0,075	206,0	102,7
4.6. Коефіцієнт загальної ліквідності	2,242	3,895	4,571	2,329	0,676	203,9	117,3

Вартість основних засобів підприємства за аналізований період збільшилася у 2,5 разів, що відбулося в основному через їх дооцінку.

Позитивним явищем на підприємстві є збільшення середньорічної вартості оборотних активів в з 109906,5 тис. грн у 2019 році до 144853,5 тис. грн у 2021 році.

Середньооблікова чисельність працівників за аналізований період не змінилася, при цьому спостерігаємо зростання середньомісячної заробітної плати з 12738,39 грн. до 14661,63 грн.

Протягом аналізованого періоду не спостерігаємо тенденцію до зростання реалізації товарів на підприємстві, про що свідчить динаміка чистого доходу від реалізації. За останні два роки вартісний обсяг реалізації збільшився на 317,0 тис. грн (або на 0,1%) порівняно з 2019 роком.

Підприємство є прибутковим і в 2021 році сума чистого прибутку склала 20965,0 тис. грн. Витрати від операційної діяльності збільшилися, хоча їх рівень

практично не змінився. У 2021 році витрати, що припадають на 1 грн чистого доходу від реалізації, склали 0,95 грн, тоді як у 2019 році цей показник склав 0,91 грн.

Збільшення коефіцієнту автономії та зниження коефіцієнту фінансової залежності свідчить про те, що аналізоване підприємство посилює економічну незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Аналіз показників платоспроможності показує, що підприємство є платоспроможним протягом всього аналізованого періоду.

Таблиця 1.5

**Показники ліквідності балансу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» на кінець
2019-2021 рр., тис. грн**

Активи	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Пасиви	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Надлишок (+), нестача (-) платіжних коштів у		
								2019 рік	2020 рік	2021 рік
Найбільш ліквідні (А ₁)	37432	54493	52470	Найбільш термінові зобов'язання (П ₁)	34822	26198	34611	2610	28295	17859
Які швидко реалізуються (А ₂)	37311	40736	47738	Короткострокові кредити банків і позики (П ₂)	18393	7565	0	18918	33171	47738
Які повільно реалізуються (А ₃)	44504	36281	57989	Довгострокові зобов'язання (П ₃)	914	20987	18118	43590	15294	39871
Які важко реалізуються (А ₄)	71960	182541	173827	Постійні пасиви (П ₄)	137114	257301	279295	-65154	-74760	-105468
Баланс	191207	314051	332024	Баланс	191243	312051	332024			

Наведені баланси ліквідності підприємства (таблиця 1.5) на вказані дати є ліквідними.

Отже, загалом інформація в балансі свідчить про стабільність фінансового стану підприємства.

Отже, за результатами досліджень виявлено, що підприємство є надлишково платоспроможним протягом останніх трьох років, крім того, спостерігається

тенденція до збільшення всіх показників, які підлягали аналізу.

Фінансову стійкість підприємства за першою ознакою визначають за системою узагальнюючих та часткових показників.

При оцінці фінансового стану (таблиця 1.5) потрібно враховувати, що:

1. Якщо $E_1, E_2, E_3, > 0$ – то підприємство має абсолютну фінансову стійкість;
2. Якщо $E_1 < 0, E_2 > 0, E_3 > 0$ – то підприємство має нормальну фінансову стійкість;
3. Якщо $E_1 < 0, E_2 < 0, E_3 > 0$ – то підприємство має нестійке фінансове положення;
4. Якщо $E_1 < 0, E_2 < 0, E_3 < 0$ – то підприємство має кризовий фінансовий стан.

Розрахунок узагальнюючих показників фінансової стійкості підприємства представлено у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

**Узагальнені показники фінансової стійкості ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво» за 2019-2021 рр.**

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Відхилення 2021 року (+, -) від:	
				2019 року	2020 року
1	2	3	4	5	6
Наявність власного оборотного капіталу для формування запасів, Н1	65154	74760	105468	40314	30708
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів, Н2	66068	95747	123586	57518	27839
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів, Н3	84461	103312	123586	39125	20274

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
Запаси, Н4	44504	36281	57989	13485	21708
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу для формування запасів, Е1	20650	38479	47479	26829	9000
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів, Е2	21564	59466	65597	44033	6131
Надлишок (+) нестача (-) власних оборотних, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів, Е3	39957	67031	65597	25640	-1434
Надлишок (+), нестача (-) джерел фінансування на 1 грн запасів, грн., Е4	0,898	1,848	1,131	0,233	-0,716
Номер типу фінансової ситуації відповідно класифікації	абсолютна фінансову стійкість	абсолютна фінансову стійкість	абсолютна фінансову стійкість		

Враховуючи показники фінансової стійкості, розраховані у таблиці 1.6, фінансовий стан підприємства оцінюється як «абсолютна фінансову стійкість» та протягом періоду, що аналізується, він не змінився.

Крім того, фінансову стійкість підприємства оцінюють і за фінансовими коефіцієнтами.

У таблиці 1.7 наведено розрахунок фінансових коефіцієнтів, що характеризують фінансову стійкість підприємства.

Розраховані показники фінансової стійкості свідчать про те, що підприємство стабільно економічно незалежне.

Підприємство має задовільну структуру майна, яким володіє, адже основну частку у валюті балансу займають необоротні активи.

Таблиця 1.7

**Часткові показники фінансової стійкості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»
за 2019-2021 рр.**

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Відхилення 2021 року (+, -) від:	
				2019 року	2020 року
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт економічної незалежності	0,717	0,819	0,841	0,124	0,022
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,283	0,174	0,159	-0,124	-0,016
Коефіцієнт фінансової залежності	1,395	1,221	1,189	-0,206	-0,032
Коефіцієнт фінансування	2,533	4,700	5,297	2,764	0,597
Коефіцієнт заборгованості	0,395	0,213	0,189	-0,206	-0,024
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	0,554	0,743	0,781	0,227	0,038
Коефіцієнт маневреності	0,482	0,380	0,442	-0,039	0,063
Коефіцієнт фінансової стійкості (I)	0,722	0,886	0,896	0,174	0,010
Коефіцієнт короткострокової заборгованості	0,983	0,617	0,656	-0,327	0,040
Коефіцієнт фінансової стійкості (II)	2,577	7,621	8,070	5,493	0,449

Таким чином, результати аналізу дозволяють зробити висновок про наявність стійкого фінансового стану, на що вказує розмір та тенденція зміни основних фінансових коефіцієнтів і достатню ділову активність, про що свідчать показники оборотності і прибутковості. Проте негативним є динаміка доходів і прибутку. У цій ситуації підприємству необхідно проводити заходи щодо економічного та фінансового оздоровлення.

Висновки за розділом 1

Дослідження багатогранності наукових підходів до розкриття сутності управлінського обліку дає можливість обґрунтувати власне бачення зазначеного поняття. На нашу думку, управлінський облік, який здійснюється в межах

організації, має як інформаційне, контролююче, аналітичне, прогнозне, так і комунікаційне функціональне спрямування, що дозволяє сформувати дієву інформаційно-аналітичну систему, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Дослідження підтвердило, що управлінський облік посідає вагоме місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між управлінськими рівнями і структурними підрозділами господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем. За його допомогою формується інформаційно-аналітична база даних про потенційні можливості розвитку підприємства, узагальнення й аналіз яких дає змогу підвищити рівень прийняття і обґрунтування управлінських рішень з метою перспективного розвитку підприємства. Отже, формування дієвої системи управлінського обліку сприятиме підвищенню рівня контрольованості й керованості підприємства у процесі його діяльності, забезпечить досягнення намічених цілей і завдань.

Глобальні принципи управлінського обліку, розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), увібрали в себе кращі практики зарубіжних країн, а тому заслуговують на визнання. Сформульовані в документі прозорі принципи є важливою складовою системи управлінського обліку та допомагають підприємствам досягти успіху в умовах сталого розвитку. На даний момент Глобальні принципи управлінського обліку носять рекомендаційний характер, але обов'язковість їх застосування представляється актуальною.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво».

Основними видами продукції, що виробляє підприємство, є декілька марок пива та безалкогольних напоїв. Асортимент продукції товариства постійно розширюється. Щорічно оновлюється асортимент продукції. На цей час підприємство пропонує екологічне чисте пиво 37 найменувань, 17 найменувань БАН та 4 - квасу.

Результати аналізу дозволяють зробити висновок про наявність стійкого

фінансового стану, на що вказує розмір та тенденція зміни основних фінансових коефіцієнтів і достатню ділову активність, про що свідчать показники оборотності і прибутковості. Підприємство є прибутковим і в 2021 році сума чистого прибутку склала 20965,0 тис.

Проте негативним є динаміка доходів і прибутку. Підприємство має задовільну структуру майна, яким володіє, адже основну частку у валюті балансу займають необоротні активи.

У цій ситуації підприємству необхідно проводити заходи щодо економічного та фінансового оздоровлення.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Основи організації управлінського обліку

Кожен суб'єкт господарювання самостійно приймає рішення щодо необхідності впровадження на підприємстві тієї чи іншої системи управлінського обліку (табл. 2.1).

Конкретна специфіка умов, в яких функціонує кожне підприємство, впливає на вибір тих альтернатив, які найкраще дають змогу досягти мети організації, тому мета формування системи управлінського обліку може ставитися як у глобальному широкомасштабному вигляді, так і достатньо вузько. Наприклад, це може бути комплексна інформаційна система, яка забезпечує менеджерів на всіх рівнях управління необхідною інформацією про стан кожної з основних функціональних сфер. Разом із тим це може бути й локальна система, спрямована на вирішення невеликого кола окремих завдань. Ними можуть бути:

- управління товарними запасами;
- контроль грошових потоків;
- підвищення віддачі від вкладеного капіталу;
- планування раціонального завантаження обладнання та контроль над його використанням;
- контроль діяльності відділу збуту.

Рішення щодо конфігурації системи управлінського обліку повинен приймати керівник підприємства виходячи з наявної потреби в інформації і фінансових можливостей, які можуть бути використані для побудови внутрішньої інформаційної системи. Побудова комплексної системи управлінського обліку чи локальної передбачає визначення таких моментів: принципів формування фінансових і операційних управлінських звітів, методів групування та оцінки управлінських даних, методів аналізу даних, принципів

відображення поточних операцій в управлінському плані рахунків або/і бюджетних статтях.

Таблиця 2.1

Класифікація систем управлінського обліку [107]

Класифікаційні ознаки	Вид системи управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
1	2	3
1. Обсяг обробки інформації для управління	Комплексний облік	Облік на регулярній основі, що включає: вимірювання, оцінку та контроль витрат за процесами постачання, складування та реалізації; групування витрат за статтями та елементами, місцями виникнення, носіями витрат; складання внутрішньої звітності за термінами, змістом і періодичністю надання для задоволення користувачів із метою оцінки діяльності структурних підрозділів та підприємства
	Локальний (диференційований облік)	Зміст обліку залежить від поставлених завдань. Завдання проблемного обліку вирішуються на основі фактичних даних виробничого обліку за допомогою методів програмування, нормування, планування, прогнозування, економічного аналізу, контролю та регулювання. Формує інформацію про економічну, технологічну, конструктивну і організаційну підготовку виробництва; оцінку та обсяги реалізації продукції; управління запасами, раціональність витрачання виробничих ресурсів тощо
2. Мета та завдання менеджменту	Стратегічний облік	Орієнтований на інформаційне забезпечення вищого рівня управління та визначення перспектив розвитку підприємства
	Оперативний облік	Забезпечує максимально ефективне досягнення цілей короткострокового періоду
3. Технологія відображення на рахунках управлінського та фінансового обліку	Моністична (інтегрована, одноколова) система	Управлінський облік формується на основі взаємодії з фінансовим. План рахунків для управлінського обліку прив'язаний до рахунків фінансового обліку, існує прямий та зворотний зв'язок на рахунках
	Замкнута (автономна, двоколова) система	Передбачає відокремлене створення фінансового та управлінського обліку. План рахунків для управлінського обліку розроблено без прив'язування до рахунків фінансового обліку. Весь обліковий процес організований орієнтовано на потреби виробництва

Продовження табл. 2.1

1	2	3
4. Оперативність обліку та контролю даних	Облік фактичних даних	Передбачає використання методу обліку фактично використаних ресурсів і визначення фактичної собівартості та результатів від реалізації продукту
	Облік нормальних (стандартних) даних	Передбачає розроблення стандартів (норм) витрат за всіма видами ресурсів, складання стандартної (нормативної калькуляції), облік за стандартами (нормам) з виділенням відхилень
5. Повнота враховуваних витрат	Облік за повними затратами	Передбачає визначення собівартості продукції на основі всіх виробничих витрат
	Облік змінних затрат (маржинальний облік)	Передбачає визначення обмеженої (скороченої) собівартості

Вибір підприємствами тієї чи іншої системи управлінського обліку залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю боки діяльності підприємства.

У світовій практиці існує два варіанти організації управлінського обліку в системі рахунків:

- інтегрована (монестична, одноколова);
- автономна (замкнута, двоколова). Інтегрована система застосовується

в АНГЛО-мовних країнах, автономна ж притаманна країнам Європи. Автономна система дає можливість урахувати різноманітні цілі і завдання обох частин бухгалтерського обліку. Даний порядок і організація бухгалтерського обліку називаються двоколовою системою – системою наскрізного фінансового і управлінського обліку. Якщо ж метою є підкреслити взаємозв'язки між обома частинами бухгалтерського обліку і поєднати їх відповідно до принципів подвійного бухгалтерського обліку, то необхідно впроваджувати одноколову систему єдиного фінансового і управлінського обліку. Для інтегрованої системи властивим є застосування контрольного рахунку, у межах автономної системи використовуються рахунки-екрани.

Інтегрована система, по-перше, забезпечує зв'язок управлінського обліку з фінансовим у межах єдиного плану рахунків. По-друге, відзначається тим, що рахунки управлінського обліку мають пряму кореспонденцію з контрольними рахунками. В інтегрованій системі зв'язок між двома системами обліку

здійснюється за допомогою рахунків 7-го, 8-го та 9-го класів (рахунків доходів та витрат). Рахунки фінансового обліку кореспондують із рахунками управлінського обліку в межах однієї системи в загальному плані рахунків. В автономній системі управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою рахунків-екранів (дзеркальних рахунків). Для управлінського обліку створюється свій спеціальний план рахунків, а зв'язок із фінансовим обліком здійснюється за допомогою рахунків-екранів. Рахунки-екрани використовуються для перенесення сальдо з управлінського обліку на рахунок фінансового. Ще однією системою є ведення управлінського обліку без застосування подвійного запису. У такої системи теж є свої переваги. Її набагато легше застосовувати, ніж автономну чи інтегровану, на невеликих підприємствах.

На відміну від бухгалтерського обліку, який ведеться на підприємстві з моменту його заснування, управлінський облік, як правило, впроваджується на підприємство, яке вже досягло певного рівня розвитку, в якого вже сформовано внутрішні і зовнішні зв'язки, функціонують визначені бізнес-процеси. Тому впровадження та організація системи управлінського обліку на підприємстві – складний і багатоетапний процес, який не обмежується вирішенням лише «облікових» проблем (рис. 2.1).

Побудова ефективної системи управлінського обліку передбачає попередній аналіз організаційної структури, підприємства, його бізнес-процесів для продукування рекомендацій та здійснення контрольних заходів щодо реорганізації та реконструктуризації окремих бізнес-процесів, сегментів бізнесу і бізнесу в цілому, а також удосконалення системи управління, яка застосовується на підприємстві. Під час опису бізнес-процесів та подальшого їх моделювання можна використовувати технології діаграм IDEF0, IDEF3, методики DFD, Oracle, BAAN, ARIS. Це дасть змогу на початковому етапі оцінити їхню ефективність, визначити проблемні («вузькі») місця в їх функціонуванні (дублювання відповідальності та функцій, документів або ж відсутність необхідних дій, документів).

У процесі діагностики бізнес-процесів виявляється необхідність і в корегуванні організаційної структури підприємства. Для якісної організації бізнес-процесів може виникнути необхідність у нових структурних підрозділах, яких раніше не було на підприємстві. Разом із тим деякі підрозділи потребують об'єднання, щоб виключити можливість дублювання функцій і відповідальності. Потрібно розуміти, що впровадження системи управлінського обліку здебільшого призводить до серйозних змін на підприємстві, іноді навіть до реінжинірингу підприємства та зміни чинної на підприємстві моделі управління.

Зазвичай зміни організаційної структури підприємства потребують значних зусиль і часу, тому вони проводяться лише у виняткових ситуаціях, пов'язаних, наприклад, зі зміною профілю діяльності підприємства або його спеціалізації. Проте у цьому разі мета реконструкції – зробити організаційну структуру схемою управління. Це означає, що повинна відслідковуватися система прийняття рішень керівниками різних рівнів. Також повинні бути зрозумілі механізми контролю і звітності. При цьому чітко визначаються основні завдання і відповідальність структурних підрозділів. Разом із тим відкоригована організаційна структура підприємства повинна забезпечувати інформаційну взаємодію підрозділів.

Стандарти управлінського обліку (SMA) утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови систем обліку, що задовольняють вимоги всіх концепцій управлінського обліку, які містяться в рекомендаціях Інституту управлінських бухгалтерів США.

Дії, спрямовані на впровадження системи управлінського обліку

Чинники, що аналізуються та приймаються до уваги

Етап 1	Діагностика внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства	Діагностика зовнішнього середовища	економічний
			політичний
			юридичний
			фізичний
			соціокультурний
			людські ресурси
		Діагностика бізнес-процесів	види діяльності
			ринки збуту
			товарна стратегія
		Діагностика організаційної структури	маркетингова стратегія
			централізована чи децентралізована форма організації структурних підрозділів
			структурні підрозділи (завдання, які ставляться, функції, які виконуються, кількість працівників)
			вертикальний чи горизонтальний зв'язок між структурними підрозділами
	Виявлення елементів існуючого на підприємстві внутрішнього обліку	форма ведення обліку	
		інформаційні потоки	
		користувачі інформації	
		пакет звітності	
		спеціаліст(ти), що здійснює(-ють) облік	
		інформаційні потреби менеджменту	
Етап 2	Реорганізація бізнес-процесів та реінжиніринг організаційної структури підприємства, виділення фінансових центрів відповідальності		
Етап 3	Постановка завдань, що стоять перед управлінським обліком	стратегічна мета підприємства	
		бізнес-процеси, що існують на підприємстві	
		організаційна структура підприємства, в тому числі ФЦВ	
		інформаційні потреби менеджерів	
		проблемні (вузькі) місця в діяльності підприємства, які потребують особливої уваги	
Етап 4	Вибір оптимальної моделі управлінського обліку (локальної чи комплексної)	стратегічна мета підприємства	
		інформаційні потоки	
		завдання, що стоять перед управлінським обліком	
		наявність ресурси	
		наявність висококваліфікованих спеціалістів та готовність персоналу до змін у системі управління	
Етап 5	Розроблення моделі управлінського обліку	методика ведення управлінського обліку	
		методологія ведення управлінського обліку	
Етап 6	Впровадження системи, консультаційний супровід	організаційне забезпечення процесу управлінського обліку	
		функціонування системи управлінського обліку	
Етап 7	Коригування системи та контроль над її функціонуванням	результати діяльності системи управлінського обліку	
		функціонування системи управлінського обліку	
		результати діяльності системи управлінського обліку	

Рис. 2.1. Етапи впровадження системи управлінського обліку на підприємстві [107]

Система стандартів управлінського обліку (SMA) відображає такі особливості сучасної стандартизації обліку для управлінських цілей:

- створена система стандартів відповідає вимогам несуперечності, комплексності, логічності, повноти, єдності оформлення і стилю викладу;
- об'єктами управлінського обліку є не тільки витрати, а й інформація про всі об'єкти фінансового обліку (всі видів активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат), а також дані позаоблікового характеру (довгострокові прогнози, якісні характеристики об'єктів, подій і навіть персоналу та ін.);
- розширення об'єктної сфери управлінського обліку наближає його до вимог теорії і практики прийняття управлінських рішень, що базуються на різноманітних за характером даних із різним ступенем імовірності та критичності для керованого об'єкта і керуючого суб'єкта;
- положення орієнтовані як на функціональні аспекти обліку (відображені окремі напрями, прийоми і етапи управлінського обліку), так і на його об'єктні аспекти (присвячені особливостям управлінського обліку окремих об'єктів: фінансових інструментів, різних видів витрат, обладнання, грошових коштів тощо). Зазначені підходи використані в кожному стандарті;
- прикладний характер рекомендацій – усі положення базуються на практиці провідних організацій і розробках авторитетних учених;
- для багатьох етапів облікових, контрольних та аудиторських робіт запропоновано кілька альтернативних або частково альтернативних варіантів, для кожного з яких дано огляд можливостей і обмежень їх застосування;
- диспозитивний характер положень: прийняття рішення про використання положень приймається конкретною фірмою самостійно. Вибір методик управлінського обліку також проводиться інсайдерами фірми (менеджерами, економістами, бухгалтерами, контролерами та іншими співробітниками, наділеними відповідними повноваженнями);
- управлінський облік, управлінський (внутрішній) аудит і управлінський аналіз розглядаються як єдина система внутрішнього інформаційного забезпечення управління фірмою;

- облік, аудит і аналіз здійснюються безперервно і взаємопов'язано, для забезпечення ефективного управління, жоден з етапів і функцій цих напрямів діяльності не повинен виключатися. Для розроблення моделі управлінського обліку конкретного підприємства потрібно приблизно три місяці, а подальша адаптація підприємства до нових компонент у системі управління має термін не менше одного року. Тому необхідним є регламент впровадження системи управлінського обліку на підприємстві. Необхідно запровадити також дієву систему контролю, яка б виявляла «вузькі» місця у функціонуванні управлінського обліку.

Таким чином, у світовій практиці існує два варіанти організації управлінського обліку в системі рахунків: інтегрована (монестична, одноколова) й автономна (замкнута, двоколова) системи обліку. Інтегрована система передбачає пряму кореспонденцію рахунків фінансового та управлінського обліку в межах однієї системи в загальному плані рахунків. В автономній системі управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою рахунків-екранів. Для управлінського обліку створюється свій спеціальний план рахунків, а зв'язок із фінансовим обліком здійснюється за допомогою рахунків-екранів. Вибір підприємствами тієї чи іншої форми організації залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю боки діяльності підприємства. Побудова системи управлінського обліку базується на концепції децентралізації управління і виділенні центрів відповідальності (а також їх класифікація і розподіл за рівнями управління) в межах організаційної структури підприємства.

Основними завданнями організації управлінської бухгалтерії для цілей управління є:

1. Визначення разом з іншими службами підприємства на базі первинних планових документів (технічної документації, ретроспективних бухгалтерських даних, маркетингових досліджень, інформації керівництва про цілі, зміст,

можливі альтернативи стратегії тощо) ієрархії показників, що відображають структуру й угруповання витрат у рамках згаданих стратегічних заходів.

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

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

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

5. Своєчасне виявлення відхилень від запланованих параметрів і наочне їх відображення в обліку з метою організації ефективного аналізу причин їх виникнення та забезпечення гнучкого управління довгостроковим розвитком підприємства [12].

Формування даних фінансового та управлінського обліку відбувається шляхом передавання інформації із: у фінансовому обліку – структурних підрозділів підприємства; в управлінському обліку – центрів відповідальності. Таким чином, організація управлінського обліку на підприємствах здійснюється виходячи із виокремлення центрів відповідальності окремо по кожному бізнес-процесу.

Проведені дослідження показали відсутність єдиного підходу щодо тлумачення суті такого поняття як «центр відповідальності». Отже, вважаємо, що центр відповідальності – це частина організації, де доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про її діяльність. Звіти центрів відповідальності включають лише ті статті затрат і надходжень (доходу, прибутків, виторгу), на які може вплинути менеджер центру.

Центри відповідальності виділяються з урахуванням організаційної

структури підприємства та змісту бізнес-процесів. Впроваджуючи метод обліку затрат та доходів за центрами відповідальності, необхідно чітко дотримуватись загально визначених прийомів бухгалтерського обліку: сприйняття, вимірювання, оцінювання, фіксації на носіях інформації, інвентаризації, реєстрації даних за ознаками групування господарських фактів тощо. Використовуючи весь масив інформації, керівники зможуть здійснювати оперативний контроль за функціонуванням структурних підрозділів підприємства, аналізувати події, і за необхідності – удосконалити бізнес-процеси.

Впроваджуючи метод обліку затрат та доходів за центрами відповідальності, необхідно чітко дотримуватись загально визначених прийомів бухгалтерського обліку: сприйняття, вимірювання, оцінювання, фіксації на носіях інформації, інвентаризації, реєстрації даних за ознаками групування господарських фактів тощо. Використовуючи весь масив інформації, керівники зможуть здійснювати оперативний контроль за функціонуванням структурних підрозділів підприємства, аналізувати події, і за необхідності удосконалити бізнес-процеси [31, с. 49].

Методичне відображення обліку витрат у системі управління підприємств рекомендовано проводити за наступними господарськими процесами:

- облік витрат процесу постачання (накопичення інформації щодо витрат, пов'язаних із поставками сировини та купованих товарів, в тому числі облік логістичних витрат постачання);
- облік витрат процесу виробництва (систематизація облікових даних про витрати на виробництво продукції, облік витрат на обслуговування процесу виробництва та послуг, калькулювання фактичної собівартості кейтерингової послуги, облік логістичних витрат виробництва, прийняття рішень щодо виконання замовлення тощо);
- облік витрат процесу реалізації (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції власного виробництва (послуг) та обслуговування клієнтів (замовників), в тому числі облік логістичних

витрат реалізації);

– облік витрат процесу управління (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з утриманням адміністративно-управлінського персоналу, з організацією, управлінням та координацією діяльності підприємства, а також облік логістичних витрат управління) [73, с. 92-93].

2.2. Методичний інструментарій управлінського обліку

Однією з найголовніших складових ведення управлінського обліку та досягнення успіху підприємства виступає якість отриманої інформації. Базовими критеріями оцінки інформації, яка формується на підприємстві, є: достовірність – актуальність на окремий період часу, надійність – максимальний рівень захищеності, конфіденційність – неможливість доступу до інформації стороннім особам, доступність – для вищої ланки організаційної структури, періодичність – регулярне ведення внутрішньої звітності, прозорість – не приховування важливих даних від інших співробітників, чіткість – стислість та зрозумілість викладеного матеріалу, об'єктивність – формування даних не на основі думок та припущень окремого працівника, а враховуючи справжню ситуацію, яка сформувалася на підприємстві. У разі недотримання одного з вищеперерахованих критеріїв управлінський облік не зможе ефективно діяти на підприємстві.

Розглянувши критерії формування інформації для управлінського обліку доцільно вказати методи її формування на підприємстві, а саме:

- розподіл витрат за центрами відповідальності для контролю виробничих витрат та змоги їх мінімізувати;
- визначення коливань витрат на продукцію за останні роки для оцінки динаміки змін змінних та постійних витрат підприємства;
- формування кошторисів виробничих витрат окремо за центрами

відповідальності з метою визначення ефективності їх роботи;

- визначення заздалегідь витрат на виробництво одиниці продукції за рахунок використання системи стандарт-кост;
- формування внутрішньооблікової звітності підприємства, яка доступна для вищого керівництва, з метою контролю досягнення поставлених цілей;
- вибір розрахунку собівартості продукції за визначеним методом із метою систематизації даних та можливості їх порівняння між собою, тощо.

Управлінський облік формує внутрішню інформаційну базу підприємства щодо розробки можливих варіантів розвитку діяльності суб'єкта господарювання та ведення його загальної стратегії. Так, до заходів підвищення ефективності управлінського обліку О. Є. Шмигель відносить:

- ініціативу керівників всіх ієрархічних рівнів управління;
- наявність фахівців відповідної кваліфікації;
- адаптацію організаційно-методичного забезпечення системи управлінського обліку до специфіки окремих видів економічної діяльності;
- відповідне інформаційне забезпечення;
- оптимізацію організаційної та фінансової структур суб'єктів господарювання і методів управління [113, с.184].

Підприємствам, які вирішують використовувати управлінський облік у внутрішній діяльності підприємства необхідно буде залучити додаткові грошові ресурси, фахівців, які мають певний досвід у даній сфері та чітко розподілити функції між центрами відповідальності. Організація управлінського обліку на підприємстві дозволить сформувати міцний зворотній зв'язок між керівниками, підрозділами, цехами, уникнути непорозумінь між керівниками та підлеглими щодо виконання поставлених завдань, покращити продуктивність праці персоналу, мінімізувати витрати та максимізувати прибутки, передбачити майбутні фінансові ризики та контролювати виробничий процес у загальному.

Для ефективної організації управлінського обліку на підприємстві потрібно розуміти, що цей процес охоплює цілий ряд етапів, які поступово впроваджуються в організації. До основних етапів управлінського обліку

відносять: підготовчий, організаційний, методологічний, технічний, та завершальний [66, с. 254].

Підготовчий етап спрямований на визначення доцільності використання управлінського обліку на підприємстві в залежності від його розміру та організаційно-правової форми, чисельності співробітників, кількості підрозділів, виду діяльності. Цей етап потребує визначення та розподілу функціональних обов'язків між центрами відповідальності, аналізу ресурсного забезпечення та фінансових показників підприємства, оцінки ведення бухгалтерського обліку всередині організації, визначення базових правил ведення управлінського обліку.

Організаційний етап спрямований на розробку і затвердження відповідних положень та наказів щодо організації управлінського обліку, посадових інструкцій, тощо, тобто відбувається правове затвердження даного процесу.

На методологічному етапі визначається структура та види витрат, які, своєю чергою, розподіляються за центрами відповідальності для ефективного управління витратами підприємства, визначення нормативів щодо фінансових показників з метою мінімізації витрат та максимізації прибутку.

Технічний етап містить розробку програмного забезпечення та документообігу для ефективного ведення управлінського обліку, визначення строків подання внутрішньої звітності.

Останній (завершальний) етап пов'язаний із формуванням управлінських звітів, виявлення відхилень від нормативів, тобто здійснення контролю отриманих показників та внесення пропозицій щодо подолання дисбалансу підприємства.

Однією з основних особливостей управлінського обліку є відсутність регламентації, що виражається в наданні підприємствам права самостійного вибору підходів і методів обліку, залежно від наявних потреб.

У сучасних умовах господарювання формування системи управлінського обліку на підприємствах вимагає:

- розробки фінансового планування на короткострокову та довгострокову

перспективу;

- формування автоматизованої моделі введення управлінського обліку та розробки структури та методів подання управлінської звітності;
- використання сучасних методів обліку витрат;
- визначення центрів відповідальності, посадових функцій з метою чіткого розподілу обов'язків між працівниками, цехами, підрозділами;
- здійснення регулярного внутрішнього контролю з метою систематизації даних та проведення їх багатофакторного бізнес-аналізу;
- розробки на законодавчому рівні методичних рекомендацій щодо ведення управлінського обліку на підприємстві;
- використання міжнародного досвіду ведення внутрішньої облікової політики для об'єктивної оцінки стану підприємства за міжнародними критеріями та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, формування системи управлінського обліку на підприємстві – це довготривалий процес, який потребує зусиль та бажання з боку вищого керівництва підприємства.

Важливість формування системи управлінського обліку зумовлена необхідністю оптимізації виробничих процесів, економії ресурсів і підвищення оперативності управлінського впливу, потребою у переході до вищого рівня господарювання, відповідно до сучасного стану розвитку наукових технологій і, як наслідок, управління. При створенні системи управлінського обліку необхідно враховувати як сформульовані принципи ведення обліку, так і рекомендовані до впровадження (система бюджетного планування, застосування оцінювальних і порівняльних показників діяльності, зміна основи формування і розподілу операційних витрат та ін.).

Управлінський облік забезпечує інформацією всі рівні управління й формує уявлення про сильні та слабкі сторони підприємства. Це дає можливість керівництву оцінити ефективність поточної діяльності підприємства, формувати тактичні й стратегічні плани подальшого розвитку, оптимізувати використання трудових і фінансових ресурсів, здійснювати контроль за діяльністю та приймати

доцільні управлінські рішення на основі отриманої інформації.

Для того щоб успішно здійснювати управлінський облік на підприємстві, необхідно знати основні правила його ведення:

1. застосовувати підхід з точки зору ефективності;
2. використовувати різні витрати для різних цілей [35].

Підхід з точки зору ефективності є основним критерієм вибору найбільш оптимального управлінського рішення. Ефективність упровадження нових систем обліку означає перевищення вигод від їх використання над витратами, понесеними від їх упровадження. Якщо витрати перевищують вигоди, то впровадження системи є недоцільним.

Для різних цілей необхідно використовувати різні методики групування та розрахунку витрат. Концепція обліку витрат, яка використовується для складання внутрішніх звітів, може не відповідати обліку витрат для формування зовнішньої звітності [35].

Варто зазначити, що бажання впровадити на підприємстві управлінський облік і дотримання наведених вище правил саме по собі не є запорукою ефективного функціонування такої системи. На шляху до впровадження системи управлінського обліку виникає безліч проблем та перешкод, адже цей процес є досить складним і трудомістким.

Основною проблемою управлінського обліку на українських промислових підприємствах є те, що він має переважно теоретичний характер та мало використовується у практичній діяльності. Це спричинено тим, що більшість керівників просто не визнають необхідність його впровадження або ж не мають достатніх знань для створення повноцінної та ефективної системи управлінського обліку на підприємстві. Практична сторона управлінського обліку передбачає вирішення керівниками таких питань:

1. Чи доцільно запроваджувати управлінський облік?
2. Які ресурси потрібні для його впровадження?
3. Які методи, прийоми необхідно обрати для ведення такого обліку?
4. Чи потрібно створювати додатковий підрозділ?

5. Якою повинна бути управлінська звітність?

Відповіді на ці питання дозволять керівництву прийняти рішення щодо необхідності впровадження управлінського обліку на підприємстві.

Негативно впливає на впровадження управлінського обліку також відсутність єдиного чіткого переліку його складових. Це зумовлено тим, що кожний суб'єкт господарювання має свої особливості, які повинні бути враховані при розробленні та впровадженні системи управлінського обліку. Адже для того щоб отримати всі переваги від його впровадження, потрібно пристосовувати управлінський облік індивідуально до кожного підприємства з урахуванням його розмірів, виду діяльності, місця розташування тощо.

Для підприємців, які не бажають витрачати час на впровадження управлінського обліку, рекомендовано використовувати його хоча б частково, тобто обрати для себе декілька інструментів, які допомогли б оптимізувати діяльність. Список цих інструментів є невичерпним, тому їх доцільно поділити на групи (рис. 2.2).

Основною умовою впровадження управлінського обліку на підприємстві є те, що він повинен забезпечити мінімізацію витрат на виробництво та одержання максимального прибутку. Для його успішного впровадження необхідні такі основні складові:

- наявність висококваліфікованих спеціалістів: керівництву слід усвідомлювати, що знань з бухгалтерського обліку недостатньо для створення ефективної системи управлінського обліку, тому необхідно залучити саме спеціалістів, які мають достатньо знань і досвіду, або організовувати та оплачувати навчання власних працівників;

- наявність ресурсів: для впровадження управлінського обліку необхідно мати не лише фінансові ресурси, а й значні витрати часу;

- контроль та участь керівництва: керівництво, не вважає за потрібне втручатись у процес упровадження, але фахівці не завжди можуть врахувати всі потреби керівництва в інформації.



Рис. 2.2. Інструменти управлінського обліку (узагальнено за роботами [79])

Для підвищення ефективності управлінського обліку й зниження витрат на його ведення можна використовувати комп'ютерні програми. Автоматизувати управлінський облік можна декількома способами (таблиця 2.2), кожний з яких заслуговує на увагу.

Керівництво може самостійно обрати той спосіб, який, на його думку, є найбільш зручним та ефективним. За умови автоматизації управлінського обліку інформація, що генерується програмою, має бути зрозумілою користувачу й відповідати потребам керівництва в інформації.

Таблиця 2.2

Переваги та недоліки програм, котрі можна використовувати для ведення управлінського обліку на підприємстві (узагальнено за роботами [79])

Вид програми	Переваги	Недоліки
1	2	3
Електронні таблиці	1. Зручність у користуванні. 2. Універсальність. 3. Доступність. 4. Можливість створювати таблиці, графіки, діаграми. 5. Відсутність потреби у навчанні працівників користуватися такими програмами.	1. Серйозна вірогідність помилок, «напіваавтоматизований» режим роботи. 2. Щоб отримати загальну звітність, необхідно довго зводити дані. 3. Неможливість оперативно сформувати потрібний звіт. 4. Великий ризик прийняття неправильних управлінських рішень на основі таких звітів.
Програми бухгалтерського обліку, в яких також можна вести управлінський облік	1. Економія часу на введення даних, оскільки інформація бухгалтерського обліку потрапляє в управлінську звітність. 2. Економія коштів, оскільки не потрібно купувати окрему програму для ведення управлінського обліку.	1. Неможливість повністю задовольнити потреби керівництва в інформації через відмінності між управлінським обліком і бухгалтерським. 2. Складнощі з упровадженням та обслуговуванням системи.
Самостійно розроблені програми	1. Повне пристосування програми до конкретного підприємства. 2. Отримання керівництвом усієї необхідної управлінської інформації.	1. Значні затрати часу. 2. Необхідні спеціалісти, які мають достатній рівень знань і вмінь. 3. Необхідність самостійного оновлення та налаштування програми. 4. Велика вірогідність помилок при створенні, а отже, і при використанні.
Профільні програми, призначені спеціально для ведення управлінського обліку	1. Досить дешеві, швидко налагоджуються. 2. Підходять під усі потреби управлінської звітності.	1. У випадку змін потрібно звертатися до програмістів.

За результатами проведених досліджень встановлено, що впровадження управлінського обліку в практичну діяльність підприємств промислового комплексу дозволить:

- 1) забезпечити інформацією всі рівні управління та сформувати уявлення

про сильні та слабкі сторони діяльності підприємства і відповідно оцінити ефективність поточної діяльності підприємства;

2) формувати тактичні й стратегічні плани подальшого розвитку підприємства, оптимізувати використання ресурсів, здійснювати контроль за діяльністю та приймати доцільні управлінські рішення на основі отриманої інформації.

Перспективою подальших досліджень слід визначити завдання імплементації інструментів управлінського обліку в систему управління підприємством та їхньої адаптації до конкретних потреб посадових осіб, які приймають рішення згідно з особливостями діяльності підприємства. Крім того, як перспективний напрям дослідження інтерес являє автоматизації інструментів управлінського обліку.

2.3. Сутність та особливості запровадження стратегічного управлінського обліку

На теперішній час стає важливим прийняття рішень у потрібний час та бути завжди попереду від своїх конкурентів. Для цього керівництво повинно володіти інформацією на різних рівнях управління, у тому числі на стратегічному. Це пояснює необхідність організації саме стратегічного управлінського обліку, який допомагає прослідити та проаналізувати розвиток підприємства, виконання стратегії а також врахувати основні ризики діяльності за допомогою сучасних інструментів обліку та аналізу. Особливо важливим є виконання прогностичної функції управлінського обліку, що недостатньо реалізується у традиційній парадигмі, тому доцільно дослідити сутність та роль стратегічного управлінського обліку в управлінні, що підтверджує актуальність дослідження.

Бухгалтерський облік є джерелом інформації для прийняття рішень, однак

виникає необхідність у додаткових даних. Це стало однією з причин появи управлінського обліку. Однак на сьогодні основ загальноприйнятого управлінського обліку стає недостатньо, тому що управлінці потребують в інформації стосовно всіх процесів, що здійснюються як на підприємстві, так і за його межами, при цьому важливим є взаємозв'язок із стратегічними цілями.

Як зазначає Болдуєв М. В. [63, с. 123], «зміна традиційної парадигми управлінського обліку на стратегічну парадигму пов'язана з розвитком наукового пізнання бухгалтерського управлінського обліку і прагненням до його вдосконалення. Концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії базується на еволюційно-адаптивній балансовій теорії, основу якої складає бухгалтерський підхід «грошові кошти/чисті пасиви». Реалізація цього підходу в стратегічній бухгалтерії передбачає облік різноманітних ситуацій, адаптивних до зміни системи чинників, що впливають на власність, платоспроможність, резервну систему підприємства тощо, визначення і аналіз агрегованих і дезагрегованих показників чистих активів і чистих пасивів як основних індикаторів цього впливу».

Це означає, що традиційний управлінський облік вже є обмеженим, і виникає потреба у розширенні можливостей цього виду обліку, врахуванні стратегічного розвитку підприємства. Задля цього нами було згруповано основні недоліки, що характерні для традиційного управлінського обліку (таблиця 2.2).

Як можна побачити з табл. 2.2, традиційний управлінський облік не враховує особливостей вибраної стратегії, ризику, а також вплив чинників зовнішнього середовища. В умовах сьогодення ці недоліки призводять до того, що підприємство не в змозі реагувати вчасно на зміни у конкурентному середовищі, тому для встановлення міцної конкурентної позиції стає доцільним організація стратегічного управлінського обліку.

Таблиця 2.2

Недоліки традиційного управлінського обліку [93]

Недоліки	Пілюс І. Й. [41, с. 94-95]	Шевчук В. [21, С. 5]	Марушак Л., Павликівська О. [54, с. 239]	Маняєва В. О. [20, с. 49-50]	Нікуліна С. М. [91, с. 282-283]
Питанням обліку зовнішніх факторів макросередовища та стратегічним питанням не приділяється належної уваги	+	+		+	+
Не враховано, яким є потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної підприємством конкурентної стратегії		+		+	+
Концентрація на внутрішньому середовищі	+	+	+	+	+
Недостатність використання економіко-математичних методів				+	
Не враховуються ризики діяльності				+	

За визначенням Голова С. Ф. [92, с. 582], «стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, яка спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень». Друрі К. [35, с. 860] зазначає, що одним з елементів такого обліку стає надання інформації, потрібної для формулювання стратегії та реалізації стратегії управління. Це підтверджує і Єршова Н. Ю. [68, 197], відмічаючи, що «стратегічний управлінський облік є сферою знань і діяльності, що пов'язана з формуванням і застосуванням інформаційного контенту для потреб стратегічного управління, завдяки чому підтримується існуюча організаційна структура, мотивується поведінка, підтримуються колективні культурні цінності, формуються організаційні знання, потрібні для виконання стратегічних цілей».

Стратегічний управлінський облік може характеризуватись наступними властивостями [54, с. 240; 92, с. 582; 35, с. 861]:

- 1) є системою збору та групування необхідної інформації для управлінців;
- 2) інформація носить як фінансовий, так і нефінансовий характер, її оцінка та вимірювання можуть бути проведені різними способами;

- 3) узгоджений із стратегічними цілями;
- 4) враховує особливості як внутрішнього середовища, так і вплив зовнішнього, зокрема, формується інформація о суперниках;
- 5) включає в себе аналіз засобів скорочення витрат та/чи підвищення ступеню диференцованості продукції компанії за рахунок використання зв'язків у ланцюжку цінностей і оптимізації витрат.

Плікус І. Й. [41, с. 94] вважає, що «стратегічний управлінський облік є інструментом для стратегічного управління та засобом досягнення успіху у веденні бізнесу». Слід зазначити, що для формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення стратегічний управлінський облік дійсно стає інформаційною підтримкою, а також способом контролю в реалізації цілей підприємства. Крім того, стає популярною побудова збалансованої системи показників, яка може виступати інструментом стратегічного управлінського обліку і також включає в себе поєднання як фінансових, так і нефінансових показників у розрізі різних перспектив.

Такої ж думки Рубан Л. О. та Чуприна Л. В. [55, с. 55], які зазначають, що «роль стратегічного управлінського обліку на підприємстві не вичерпується тільки виконанням певних функцій традиційного управлінського обліку, задача якого – обробка та підготовка інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Стратегічний управлінський облік, як інформаційна підтримка управління, має на меті забезпечити менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю розвитку компанії в інтересах її власників та інших зацікавлених сторін – стейкхолдерів».

Таким чином, можна сказати, що стратегічний управлінський облік є процесом інформаційного забезпечення дій управлінців, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства. При цьому об'єктом стратегічного управлінського обліку можуть виступати окремі види діяльності, центри відповідальності, бюджети тощо, а предметом є господарська діяльність, яка здійснюється та прогнозується.

Тому, на нашу думку, стратегічний управлінський облік є саме

продовженням управлінського обліку, його новим витком розвитку, основною відмінністю є саме спрямованість на стратегію підприємства та аналіз впливу зовнішнього середовища, а також розбір покупців за вигідністю. Тобто стратегічний управлінський облік надає ключову інформацію для управління підприємством з аналізом теперішнього стану та орієнтуванням на майбутнє.

Функція стратегічного управлінського обліку не обмежується лише його зовнішньою спрямованістю, однак мета статті – розкрити, попри визначення сутності стратегічного управлінського обліку, його роль як інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства.

Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень, то неможливо не погодитися з К. Уордом, стосовно того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових наслідків, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного управлінського обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй» [101, с. 21].

Конкурентні стратегії можна охарактеризувати як план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для розв’язання конкретної задачі. Отож, конкурентні стратегії визначають плани дій стосовно продуктів і ринків, необхідні для виконання найконкретніших (тобто на нижчому організаційному рівні) завдань організації.

Зрозуміло, що компанії використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретної компанії доцільно починати зі стратегічного аналізу ситуації та визначення ключових чинників успіху.

Ключові чинники успіху – це операційні чинники, такі як якість, час, зниження витрат, обслуговування клієнтів, експлуатаційні якості продукту, що сприяють довгостроковій прибутковості організації [8, с. 35].

Для визначення ключових чинників успіху застосовують SWOT-аналіз.

Вибрані стратегії повинні базуватися на сильних сторонах організації, одночасно сприяючи їх розвитку, з тим, щоб мінімізувати вплив потенційних зовнішніх загроз. Разом з тим виявлені зовнішні можливості слід використовувати для зменшення впливу слабих сторін, що допоможе організації виграти час і вдосконалювати свою діяльність в потрібних напрямках.

Як зазначає Кіт Уорд, «функція управлінського обліку в межах стратегічного менеджменту полягає в тому, щоб в межах відведеного часу надавати всю потрібну інформацію для прийняття рішень менеджерами певного рівня. Однак стратегічні рішення, що приймаються в конкретній організації, можуть значно відрізнятися залежно від того, які завдання стоять перед цією організацією, а також від рівня, на якому в ній приймають ці рішення. Система стратегічного управлінського обліку повинна бути побудована так, щоб забезпечити організацію інформацією, що задовольнятиме саме ці специфічні умови прийняття стратегічних рішень, причому самі умови можуть змінюватися в міру коректування стратегії в зв'язку зі змінами зовнішнього середовища» [101, с. 46].

Можливості вибору тієї чи іншої стратегії залежать і від того, на якому етапі життєвого циклу продукт. Отже, система стратегічного управлінського обліку повинна пристосовуватися до змін у пріоритетах бізнес-стратегії в міру розвитку останньої.

Системи стратегічного управлінського обліку – це засіб, який полегшує процес прийняття рішень. Однак, упроваджуючи стратегічний управлінський облік на підприємстві, необхідно враховувати потенційне нерозуміння між обліковими працівниками і менш орієнтованими на фінансові показники менеджерами, що приймають стратегічні рішення (наприклад, топ-менеджери з маркетингу). Вказана система повинна бути засобом передавання необхідної фінансової інформації таким керівникам. Вираз «відповідна інформація відповідному менеджеру у відповідний час» особливо влучний, якщо йдеться про стратегічні рішення. Тому система стратегічного управлінського обліку має

виявляти потенційні проблеми, що потребують вирішення, для яких необхідна відповідна фінансова інформація. Типовими проблемами (і, відповідно, рішеннями) можуть бути вхід у певну галузь чи вихід з неї. Якщо рішення про вхід передбачають розширення бізнесу, то обидва типи рішень – аналіз диференційних витрат і доходів. Рішення про вихід можуть передбачати як продовження поточних операцій, так і повне їх припинення. В цих випадках необхідно використовувати концепцію розділюваних (або тих, які згортаються) витрат і оцінювати альтернативні витрати. Водночас для прийняття такого типу рішень зовсім не потрібна надлишкова фінансова інформація, яку часто надає система традиційного управлінського обліку, перевантажена даними про розподілені витрати за минулі періоди.

Якщо система стратегічного управлінського обліку розробляється для забезпечення процесу прийняття рішень, то важливо, щоб через неї надходила інформація, необхідна особам, що відповідають за стратегічні рішення. Звідси випливає, що система обліку повинна видавати інформацію, а не «сирі» фінансові дані, які потребують додаткової обробки. Така обробка може невиправдано затримувати прийняття рішень. А якщо її здійснюють ще й некомпетентні працівники, це може призвести до неправильних висновків стосовно кінцевих стратегічних рішень і потенційно катастрофічних наслідків.

Не менш важливо, щоб система стратегічного управлінського обліку надавала інформацію в такій формі, яка буде зрозумілою і зручною для тих, хто приймає рішення. Сьогодні ще поширена практика, коли внутрішні фінансові звіти складають за формою, яку розробили бухгалтери для бухгалтерів. Інакше кажучи, часто нічого не робиться для того, щоб фінансова інформація була зручною для сприйняття, навіть в тих випадках, коли керівники не мають фінансової підготовки чи достатнього досвіду роботи з фінансовими даними. У такому разі менеджерам, які не пов'язані з фінансами, складніше прийняти оптимальне рішення на основі наданої інформації. Крім того, це можна розглядати як спосіб, що дає змогу фінансовим менеджерам укріпити і розширити свій вплив в організації, показавши свою незамінність в процесі

прийняття рішень (оскільки ніхто інший не зможе зрозуміти і протрактувати таку фінансову інформацію). Тому важливими елементами під час розроблення форми повідомлення фінансової інформації є усунення ризику нерозуміння з боку керівництва, а також скорочення часу, необхідного для засвоєння інформації перед прийняттям рішення.

Крім того, ці фінансові показники повинні відповідати вимогам конкретних стратегій бізнесу. Це, безумовно, потребує періодичної зміни показників, і важливою рисою доброї системи стратегічного обліку є визначення моменту, коли така зміна має відбутися. Такі зміни можуть виявитися досить корисними сигналами раннього попередження про те, що стратегії потребують коректування у відповідь на еволюцію ділового середовища. Нездатність до швидкої та адекватної відповіді може коштувати дуже дорого, і частою причиною цього є відсутність достатньо чітких сигналів з боку внутрішньої системи обліку.

Також важливо, щоб показники стратегічного управлінського обліку не були виключно фінансовими, а останні, своєю чергою, належно інтегрувались в конкретні конкурентні стратегії.

Ці спеціально підібрані фінансові показники повинні бути різними: одні використовують для оцінювання економічної ефективності компанії, інші – для оцінювання фінансових результатів роботи менеджерів. Всі вони являють собою відносну оцінку результатів діяльності, однак вкрай неправильно робити висновки про роботу менеджерів за тими елементами, які вони не контролюють. Однак ці неконтрольовані елементи можуть дуже серйозно позначитися на загальних фінансових результатах діяльності компанії, і тому їх слід враховувати під час фінансового аналізу стратегічних рішень.

Стратегічні рішення полягають у виборі варіанта, що забезпечить максимальну економічну вигоду компанії, навіть якщо найкращий вибір – це лише менші збитки порівняно з іншими альтернативами. Вибір максимальної економічної вигоди можна робити тільки в контексті стратегічних цілей і завдань компанії і стосовно до поточного ділового середовища. Адже після

узгодження цілей і завдань це середовище може істотно змінитися, і вони можуть втратити актуальність чи стати недосяжними. Загальна оцінка економічної діяльності повинна здійснюватися на основі логіки альтернативних витрат, що показує, які альтернативні доходи можна отримати за подібного рівня загального ризику.

Основна мета оцінювання управлінської діяльності полягає не тільки в тому, щоб створювати для менеджерів мотивацію для досягнення цілей і задач групи, але і у виявленні хороших менеджерів. Достойні управлінські кадри повинні отримувати визнання – тоді у компанії буде можливість утримувати їх і скеровувати на найперспективніші ділянки роботи в групі. Нерідко це означає переведення таких менеджерів в деякі найменш дохідні галузі бізнесу, де вони, як сподіваються, зможуть добитися протилежного. Якщо це завдання виявляється не під силу навіть хорошій команді менеджерів, то оптимальним економічним рішенням буде вихід з цієї галузі бізнесу. Причому це означає усунення зайнятих у ній менеджерів, оскільки вони можуть долучитись до нової справи. Відповідні показники управлінської роботи повинні бути інкорпоровані в систему стратегічного управлінського обліку, інакше найкомпетентніші керівники прагнутимуть тільки тих ділянок бізнесу, які приносять максимальну економічну віддачу, а це не сприяє оптимальному використанню управлінських кадрів.

Звідси випливає, що показники управлінської діяльності не повинні мати виключно фінансового характеру, а фінансові показники – бути орієнтованими тільки на прибуток чи маржинальний дохід. Фінансові елементи слід ретельно інтегрувати в основні стратегічні завдання бізнесу, а оскільки з плином часу останні зміняться, те саме повинно відбуватися з показниками управлінської діяльності.

Розроблення системи стратегічного управлінського обліку, здатної швидко реагувати на необхідність прийняття конкретних, одноразових стратегічних рішень, потребує активної участі у ній самих керівників, що приймають такі рішення. Тільки їм відомі типи ймовірних майбутніх рішень і,

що ще більш важливо, ті альтернативні стратегії, які потрібно розглядати для кожного з них. Оскільки фінансові менеджери зобов'язані забезпечувати потрібну інформацію за будь-яким із варіантів, розроблення системи стратегічного управлінського обліку повинно бути колективною справою.

Участь в цьому процесі осіб, що приймають стратегічні рішення, передбачає відповідний рівень, на якому буде робитися вибір стратегії, і часовий діапазон її проведення.

Добре розроблена система стратегічного управлінського обліку повинна бути не лише достатньо гнучкою, щоб адаптуватися до великих змін, але і давати змогу наперед виявляти можливі наслідки цих змін. Досягти цього допоможе введення аналізу чутливості в систему стратегічного планування і фінансового контролю, а також використання комп'ютерного моделювання.

Отже, вищевикладене дає змогу сформулювати визначення стратегічного обліку та визначити його завдання в контексті інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Завданнями стратегічного управлінського обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- розроблення системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх

узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);

- надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

Висновки за розділом 2

У світовій практиці існує два варіанти організації управлінського обліку в системі рахунків: інтегрована (монестична, одноколова) й автономна (замкнута, двоколова) системи обліку. Інтегрована система передбачає пряму кореспонденцію рахунків фінансового та управлінського обліку в межах однієї системи в загальному плані рахунків. В автономній системі управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою рахунків-екранів. Для управлінського обліку створюється свій спеціальний план рахунків, а зв'язок із фінансовим обліком здійснюється за допомогою рахунків-екранів. Вибір підприємствами тієї чи іншої форми організації залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю боки діяльності підприємства. Побудова системи управлінського обліку базується на концепції децентралізації управління і виділенні центрів відповідальності (а також їх класифікація і розподіл за рівнями управління) в межах організаційної структури підприємства.

Керівництво може самостійно обрати той спосіб, який, на його думку, є найбільш зручним та ефективним. За умови автоматизації управлінського обліку інформація, що генерується програмою, має бути зрозумілою користувачу й відповідати потребам керівництва в інформації.

Перспективою подальших досліджень слід визначити завдання

імплементатії інструментів управлінського обліку в систему управління підприємством та їхньої адаптації до конкретних потреб посадових осіб, які приймають рішення згідно з особливостями діяльності підприємства. Крім того, як перспективний напрям дослідження інтерес являє автоматизації інструментів управлінського обліку.

Низка науковців вважає, недостатнім класичний інструментарій управлінського обліку і необхідність запровадження на підприємствах стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Завданнями стратегічного управлінського обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- розроблення системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);
- надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

РОЗДІЛ 3

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Розробка фінансової структури підприємства

Ефективність системи управлінського обліку та бюджетування, зокрема, залежить від правильно побудованої фінансової структури. Якщо фінансову структуру компанії сформовано з помилками, то створені на її основі система управлінського обліку і бюджетування не будуть корисними власникам та керівнику компанії. У зв'язку з цим, дослідження щодо виявлення та виправлення недоліків фінансової структури на етапі її формування є актуальним завданням та дозволить уникнути проблем, пов'язаних з некоректною ієрархією центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) та центрів фінансового обліку (ЦФО).

Фінансова структура компанії відображає ієрархію центрів фінансової відповідальності, деталізовану з врахуванням потреб власника, генерального директора, топ-менеджменту та фінансових служб компанії.

Шеремет А.Д. вказує на те, що децентралізований підхід щодо управління передбачає делегування відповідних повноважень керівникам структурних одиниць компанії (підрозділу, відділу, сегменту).

Тобто елементом фінансової структури компанії є центр фінансової відповідальності, на якого покладено виконання статей доходів, витрат бюджетів (в рамках своїх повноважень). Погоджуємось з думкою Н.В. Тлучкевич, що виділення центрів відповідальності дозволяє найбільш раціонально пов'язати між собою та реалізувати основні функції управління – організацію, мотивацію, облік, аналіз, контроль, планування [100].

При визначенні центрів відповідальності необхідно дотримуватися таких основних вимог:

- виключення дублювання відповідальності за окремі види витрат;

- необхідність дотримання принципу економічної доцільності, згідно з яким витрати на організацію та ведення обліку не повинні перевищувати вигоду від контролю за витратами;
- існування можливості виділення показника для вимірювання обсягу діяльності та бази для розподілу непрямих витрат [111].

Основою для побудови фінансової структури може виступати організаційна структура компанії, проте вона повинна відображати діючий перелік структурних підрозділів, функції, цілі та завдання посадових осіб, бізнес-напрямків. В цьому випадку можна використати один із трьох методів утворення центрів відповідальності: 1) метод співставлення – ЦФВ відповідають структурним підрозділам (наприклад, відділ збуту стане центром доходів «Збут», відділ поставок стане центром витрат «Закупівля ТМЦ»); 2) метод об'єднання – кілька структурних підрозділів утворюють один ЦФВ (наприклад, відділ логістики та склад утворять центр витрат «Закупівля ТМЦ»); 3) метод поділу – один структурний підрозділ утворює кілька ЦФВ (наприклад, виробничий цех утворить центр витрат «Виробництво паперу» та центр витрат «Виробництво картону»).

Щодо класифікації типів центрів відповідальності, то думки науковців різняться. Ф.Ф. Бутинець [17] пропонує класифікувати центри відповідальності на: центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій; К. Друрі [34] обґрунтовує необхідність виділення таких типів центрів відповідальності як: центри витрат, центри надходжень, центри прибутку, інвестиційні центри; Л.В. Нападовська [71] пропонує до традиційні центри витрат доповнити місцями виникнення витрат, зокрема, виробничими і невиробничими; П. Замогильний [38] вважає, що серед центрів варто виділити центр контролю й керування, оскільки такі центри мають лише витрати, які важко порівнювати з контрольованими ними результатами.

Підтримуємо думку Т. Давидюк і Т. Мірошніченко про те, що фінансова структура компанії відображає перелік центрів фінансової відповідальності (центр інвестицій (ЦІ), центр прибутку (ЦП), центр доходу (ЦД), центр

маржинального доходу (ЦМД), центр витрат (ЦВ)), центрів фінансового обліку та місця виникнення витрат (МВВ).

Відповідальність за віднесення ЦФВ до того, чи іншого типу та за встановлення економічних показників, а саме: доходів, витрат, маржинального доходу, прибутку, несе його керівник.

Побудову фінансової структури варто розпочати з двох важливих аспектів:

- визначення типу ЦФВ, який виступатиме вершиною фінансової структури, опису взаємозв'язку між ними, деталізації ієрархії ЦФВ (таблиця 3.1);
- визначення типу фінансової структури, тобто розподілу фінансової відповідальності (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Взаємозв'язок центрів відповідальності у ієрархії ЦФВ [32]

№ з/п	Вершина фінансової структури (тип ЦФВ)	Умова визнання вершиною фінансової структури	ЦФВ нижніх рівнів ієрархії
1	2	3	4
1	Центр інвестицій	Генеральному директору делеговано власником компанії право щодо повної фінансової самостійності в частині управління оборотними та необоротними активами, укладання угод щодо реорганізації компанії (поглинання, злиття, приєднання та ін.)	Всі типи ЦФВ
2	Центр прибутку	Генеральному директору не делеговано власником компанії право щодо управління необоротними активами, формування інвестиційної політики, оскільки такі рішення закріплені винятково за власником (власниками) бізнесу. Проте генеральному директору надано право управління ліквідністю, рентабельністю, оборотністю майна компанії	Центри доходів, центри маржинальних доходів та центри витрат
3	Центр маржинального доходу	Директор може впливати на обсяг доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та прямих витрат, пов'язаних з процесом виробництва	Центри доходів та центри прямих витрат
4	Центр витрат	Директор може впливати лише на обсяг витрат	Центри витрат
5	Центр фінансового обліку	Директор не може впливати на обсяг доходів та витрат, його функція полягає в забезпеченні обліку витрат та доходів	Центри доходів та центри витрат

Джерело: власна розробка автора

Побудова системи фінансового управління у питанні визначення фінансової структури передбачає не тільки вибір центру фінансової відповідальності, але і сам принцип структурованості центрів відповідальності, який може бути: функціональним, технологічним, дивізіонним, проектним [85]. Вважаємо, що визначений в публікації Н.В. Проць [85] перелік типів побудови фінансової структури може бути доповнений ще одним – матричним типом (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2.

Типи побудови фінансової структури [32]

№ з/п	Тип побудови фінансової структури	Характеристика	Для яких компаній підходить
1	Функціональна схема	ЦФВ виділяють в розрізі функцій, які вони виконують: закупівля, виробництво, реалізація та ін.	Для компаній з єдиним напрямком діяльності та чітким порядком визначення фінансового результату
2	Технологічна схема	ЦФВ виділяють в розрізі основних стадій виробництва, наприклад, цех розкрою, цех пошиття, цех оздоблення та ін.	Для компаній, продукція яких є матеріаломісткою
3	Дивізійна схема	ЦФВ виділяють в розрізі дивізій (бізнес-напрямків): філія в Дніпрі, філія в Одесі та ін.	Для компаній, що мають розгалужену мережу філій, які мають свої доходи та несуть свої витрати
4	Проектна схема	ЦФВ виділяють в розрізі проектів: будівельний проект, медійний проект та ін.	Для компаній, що реалізують великі проекти, що тривають понад один фінансовий рік та приносять значні доходи і потребують значних витрат
5	Матрична схема	ЦФВ виділяють шляхом поєднання функціональної, технологічної чи дивізійної схем	Для компаній, що мають кілька бізнес-напрямків та розгалужену мережу філій

Джерело: власна розробка автора

Для того, щоб пов'язати між собою виділені центри фінансової відповідальності, потрібно дотримуватись наступних правил щодо побудови ієрархії ЦФВ:

- центр витрат і центр доходів: можуть бути елементарними, тобто не

мати вкладених ЦФВ; можуть мати кілька рівнів вкладеності, але до їх складу будуть входити інші ЦВ (або ЦД); ЦВ не можуть входити до складу ЦД, і навпаки;

- центр маржинального доходу: на одному рівні повинні мати не менш двох ЦМД і одного ЦВ. ЦВ повинен бути загальним для виділених ЦМД; можуть мати складну структуру (один і більш ЦВ, один і більш ЦД); можуть включати як мінімум два ЦМД більш низького рівня та один загальний для них ЦВ;

- центр прибутку: може мати складну структуру (один і більше ЦВ та один і більше ЦД); можуть включати два і більш ЦМД та загальний для них ЦВ; можуть складатися з двох і більш ЦП нижчого рівня;

- центр інвестицій: може включати один і більш ЦП; може мати складну структуру (кілька ЦП, кілька ЦІ нижчого рівня).

Побудова фінансової структури передбачає не лише визначення ієрархії ЦФВ, але й призначення керівників виділених ЦФВ. Керівником ЦФВ може бути призначена особа, що вміє:

- визначати мету роботи центру відповідальності;
- планувати й контролювати виконання бюджету ЦФВ;
- аналізувати виникаючі відхилення й вживати заходи щодо їх усунення;
- при необхідності коригувати бюджети. Помилковим є рішення призначати керівником ЦФВ керівника структурного підрозділу, що входить до відповідного центру відповідальності, оскільки керівником такого центру може бути призначений:

- менеджер, що керує роботою структурного підрозділу, на основі якого створено ЦФВ. Такий варіант можливий у випадку, коли з одного структурного підрозділу (з точки зору побудови організаційної структури) виділили кілька центрів фінансової відповідальності;

- один з працівників структурного підрозділу компанії (бажано економіст або бухгалтер-аналітик підрозділу), на основі якого виділено центр відповідальності. Такий варіант підходить у випадку, коли ЦФВ верхніх рівнів

об'єднують велику кількість ЦФВ нижніх рівнів, які, в свою чергу, мають значну кількість бюджетів;

- керівник або навіть співробітник іншого підрозділу. Такий варіант можливий, хоч і на практиці може не часто зустрічатись.

При прийнятті рішення щодо призначення керівників ЦФВ варто також враховувати наявність у таких претендентів необхідної кваліфікації та компетенцій щодо формування бюджетів, контролю за їх виконанням, проведення план-фактного аналізу, а також наявність повноважень для повноправного управління ЦФВ нижнього рівня, що входять до складу ЦФВ верхніх рівнів.

Знання, якими повинні володіти керівники ЦФВ щодо бюджетування, стосуються:

- правил побудови фінансової структури, порядку взаємодії ЦФВ між собою;
- правил формування статей бюджетів, взаємозв'язку бюджетів між собою та з ключовими показниками ефективності компанії;
- змісту основних положень, що регламентують процес бюджетування в компанії (положення про фінансову структуру, положення про бюджетну структуру та ін.).

Обов'язки керівника ЦФВ:

- Визначення цілей – керівник ЦФВ (стосується лише керівників ЦД, ЦП, ЦМД) визначає планові значення ключових показників ефективності, таких як, норма рентабельності, ліміт по витратам та ін.
- Планування бюджетів – керівник ЦФВ здійснює підготовку відповідних бюджетів, з докладним описом, як він збирається виконати поставлені завдання і які ресурси йому для цього потрібні.
- Узгодження й захист бюджетів – керівник ЦФВ може ні з ким не погоджувати сформовані бюджети, або ж керівник ЦФВ погоджує свої бюджети з керівниками ЦФВ більш вищих рівнів (наприклад, керівник ЦД та керівник ЦВ погоджує розроблені бюджети з керівником ЦП, до складу якого входять ЦД та

ЦВ), або ж керівник ЦФВ погоджує свої бюджети з функціональними менеджерами різних бізнес-напрямків (наприклад, керівник ЦВ узгоджує показники бюджету матеріальних витрат з відділом постачання щодо закупки ТМЦ, керівник ЦД узгоджує бюджет продажів із відділом збуту щодо плану збуту продукції).

- Облік і контроль виконання бюджетів – керівник ЦФВ накопичує, систематизує та надає інформацію щодо виконання бюджету начальникам ЦФВ більш вищого рівня, або ж облік виконання бюджетів ведуть відповідні служби (наприклад, бухгалтерська служба), а керівник ЦФВ відповідає за результати.

- Аналіз досягнутих показників – керівник ЦФВ приймає участь в обговоренні результатів виконання бюджетних показників із генеральним директором/директором та долучається до розробки пропозицій щодо коригування бюджетів майбутніх періодів.

Про важливість розподілу об'єктів управління на центри відповідальності для деталізації процесу моніторингу ефективності на всіх рівнях організаційна структура компанії відмічає в своїй публікації Т.О. Шматковська [2].

Для того, щоб керівники ЦФВ чітко розуміли свої права, обов'язки та відповідальність в частині ведення управлінського обліку та в частині бюджетування, потрібно розробити посадові інструкції (або внести зміни в діючі). Якщо фінансова структура побудована на основі організаційної, тоді доречним буде просто внести зміни в діючі посадові інструкції відповідних керівників ЦФВ. Розробка нових посадових інструкцій для керівників ЦФВ можлива у випадку: 1) якщо інструкції взагалі відсутні або є винятково формальні; 2) якщо керівником ЦФВ призначено не керівника структурного підрозділу, на основі якого було сформовано ЦФВ.

Сама по собі посадова інструкція керівника ЦФВ повинна містити інформацію щодо його обов'язків в частині формування бюджетів, повноважень, в частині виконання бюджетів та коригування їх статей. Повноваження керівника ЦФВ в частині коригування статей бюджетів залежить від того, яка політика формування бюджетів прийнята у компанії:

- керівник ЦФВ не може коригувати статті бюджетів, які чітко

зафіксовані на етапі їх формування;

- керівник ЦФВ може коригувати окремі статті бюджетів в рамках тих лімітів, які встановлені генеральним директором/ директором;
- керівник ЦФВ може коригувати всі статті бюджетів, проте повинен виконувати визначені генеральним директором/директором компанії ключові показники ефективності (норма рентабельності, ліміти витрат та ін.)

Варто також акцентувати увагу і на уникненні помилок при формуванні фінансової структури через створення ієрархії ЦФВ, найбільш поширеними з яких є:

- надмірна деталізація ЦФВ через бажання виділити аналітичні напрямки формування інформації (в системі бюджетування та управлінського обліку) або ж надмірне укрупнення ЦФВ – оптимальною є кількість 5- 9 ЦФВ кожного рівня ієрархії;
- абсолютне копіювання організаційної структури – головний принцип у виділенні ЦФВ – чітко розуміти межу відповідальності за певні показники компанії (доходи, витрати, прибутки та ін.).

Для того, щоб отримувати достатній обсяг аналітичних даних і при цьому ієрархію ЦФВ побудувати без надмірної деталізації/укрупнення можна фінансову структуру, окрім традиційних центрів фінансової відповідальності, доповнити центрами фінансового обліку та місцями виникнення витрат. Такої ж думки дотримується в своїй публікації В. Є. Хруцький, який відмічає, що до складу ЦФВ можуть входити центри фінансового обліку й центри (місця) виникнення витрат [106].

Потреба у доповненні фінансової структури ЦФО та МВВ виникає ще й у випадку, коли генеральний директор/директор компанії не бажає делегувати повноваження за фінансові показники керівникам структурних підрозділів.

Центром фінансового обліку (ЦФО) може бути структурний підрозділ (відділ, департамент та ін.), який впливає на фінансові результати компанії, проте повноважень щодо самостійного планування статей бюджетів (доходів, витрат) він не має і лише веде облік виконання цих статей. Як і у випадку з ЦФВ, центри

фінансового обліку також можна класифікувати на: центри обліку інвестицій (ЦОІ), центри обліку прибутку (ЦОП), центри обліку маржинального доходу (ЦОМД), центри обліку доходу (ЦОД), центри обліку витрат (ЦОВ).

Місця виникнення витрат – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними (цех, дільниця, бригада) [71, с. 475].

Місцем виникнення витрат може виступати відокремлений (майновий або технологічний) об'єкт основних засобів (технологічна лінія, енергетична станція та ін.), витрати на утримання та використання якого є доволі значними за обсягом.

Правильно сформована ієрархія центрів відповідальності сприятиме ефективній побудові системи бюджетування компанії, проте варто наголосити на тому, що керівники ЦФВ повинні нести відповідальність лише за показники, досягнення яких залежить від ефективності безпосередньо їхньої роботи.

Система управлінського обліку повинна бути також перебудована під потреби формування інформації про витрати та доходи в розрізі центрів відповідальності. Про це, своїй статті відмічає С.О. Левицька: «Кожному з центрів відповідальності доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. З метою забезпечення підзвітності функціонування ЦВ «Витрати» доцільно впровадити внутрішньогосподарський облік з належним рівнем деталізації інформації та дотриманням принципів, які забезпечують уніфікацію показників діяльності центрів з іншими формами звітності підприємства» [57, с.15].

На нашу думку, найпростішим варіантом перебудови системи управлінського обліку є закріплення за всіма бухгалтерськими рахунками аналітичної інформації по центрам відповідальності, попередньо присвоївши їм відповідні коди, для зручності використання і на первинних документах як носіях облікової інформації. Розробка такої системи кодифікації повинна

передбачати формування кодів, що не лише відображатимуть об'єкти управлінського обліку підприємства (активів, витрат, доходів та ін.), але й сприятимуть систематизації облікової інформації в розрізі місць та центрів їх виникнення.

Такий облік за центрами відповідальності дозволить аналізувати та оцінювати діяльність їх керівників, а також планувати та контролювати обсяг витрат, доходів, інвестицій на різних рівнях управління компанією, що сприятиме підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень як на рівні конкретного центру відповідальності, так і компанії в цілому.

Змін потребуватиме не лише систематизація облікової інформації, але й бухгалтерської служби, цілком слушно про це відмічають Н.А. Остап'юк та Н.В. Гойло: «...організація підготовки облікової інформації на основі системи бюджетування визначить підходи до структури бухгалтерської служби: окремі центри відповідальності для формування бюджетів потребують виділення облікового працівника у вказаний центр, що обумовить децентралізацію бухгалтерії тощо з подальшою організацією комунікацій в межах бухгалтерської служби» [75, с.184].

Підводячи підсумки проведено дослідження варто відмітити, що на побудову фінансової структури впливають методи та принципи структурування, які було обрано при формуванні центрів відповідальності, перелік видів центрів відповідальності залежатиме від показників, які контролюватимуть їх керівники, взаємодія між ЦФВ відбуватиметься на основі деталізації їх ієрархії у фінансовій структурі. Важливо, в частині організації процесу побудови фінансової структури, приділити увагу рішенням про призначення керівників ЦФВ, керуючись принципом наявності у них відповідних компетенцій, зокрема, щодо формування, контролю та аналізу виконання бюджетів, а також відповідних повноважень в частині посадових обов'язків. Запровадження запропонованих рекомендацій щодо організації та методики побудови фінансової структури компанії сприятиме також перебудові системи управлінського обліку задля підвищення достовірності, оперативності та аналітичності інформації при

прийнятті управлінських рішень у відношенні оцінки ефективності діяльності ЦФВ, сприятиме посиленню контролю за діяльністю керівників центрів відповідальності.

Організаційна структура підприємства є основою побудови фінансової структури підприємства – моделі формування всіх доходів і витрат підприємства в розрізі центрів фінансової відповідальності.

Сформована фінансова структура підприємства має бути оформлена у вигляді внутрішнього регламенту «Фінансова структура підприємства». Даний регламент повинен містити організаційну, фінансову структуру, інформацію про керівників центрів відповідальності і ключові показники, за які відповідають керівники цих центрів.

Вважаємо, що на першому етапі запровадження управлінського обліку, фінансову структуру ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можна побудувати на основі організаційної структури і розробити для керівників структурних підрозділів хоча б основний набір ключових показників ефективності. (Додаток Р)

3.2. Формування системи управлінської звітності на підприємстві

Система управлінської звітності являє собою задоволення інформаційних потреб управління на макро та на мікрорівні шляхом надання користувачам взаємопов'язаних показників, що дозволяють оцінювати і контролювати, прогнозувати і планувати діяльність підприємства.

Отже, система управлінської звітності – система інформаційної підтримки процесу управління, метою якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної із різних підсистем, і підготовка звітів у тій формі і в ті терміни, які відповідають запитом різних груп користувачів.

Управлінська звітність, у свою чергу, є засобом інформаційного забезпечення процесу управління підприємством.

Інформаційною базою формування управлінської звітності є дані фінансового, управлінського, податкового обліку й інших інформаційних підсистем.

Лише після визначення інформаційних потреб апарату управління, форм, змісту, періодичності формування і подання управлінської звітності вирішують питання щодо організаційної, методичної і технічної складової системи управлінської звітності.

Опираючись на дослідження вчених-попередників і враховуючи потреби сучасного бізнесу, ми пропонуємо класифікацію управлінської звітності за шістьма ознаками (рис. 3.1).

1. *За обсягом і змістом* управлінська звітність може бути поділена на загальну звітність, звітність підрозділів (центрів відповідальності) і тематичну звітність. Ця ознака класифікації впливає з того, що на підприємствах з багаторівневою системою управління, залежно від місця виникнення і руху, звітна інформація буде проходити декілька рівнів управління. При цьому, залежно від характеру і змісту інформації (щодо фінансової або виробничої діяльності), обсяг інформаційних потоків як і рівень відповідальності за ухвалені рішення між нижніми і верхніми рівнями управління буде різним (рис. 3.1).

Загальні (зведені) звіти призначені для вищого управлінського персоналу підприємства, що приймає стратегічні рішення і здійснює загальний контроль діяльності та контроль виконання обов'язків відповідальними особами. Періодичність формування і подання звітів коливається від щомісячних до щорічних звітів. У цих звітах узагальнюється інформація про контрольовані показники в цілому по підприємству.

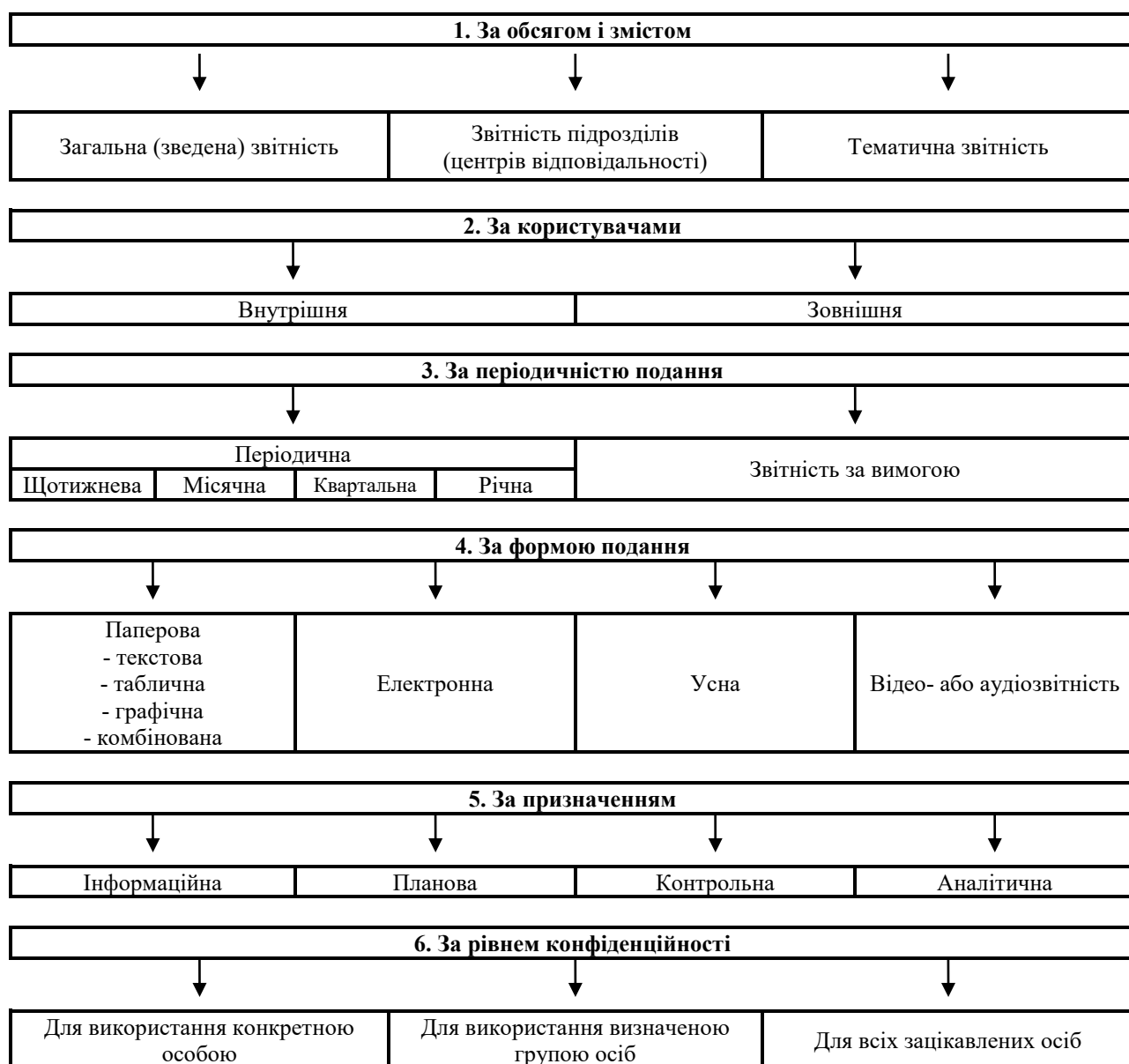


Рис. 3.1. Класифікація управлінської звітності

[62]

Звіти в розрізі підрозділів (центрів відповідальності) відображають доходи й витрати центрів відповідальності, виконання бюджетів, рентабельність, рух грошових коштів і інші показники-індикатори для загальної оцінки й контролю.

Ці звіти зумовлені потребами оперативного чи тактичного рівнів управління. Звіти, створені на нижньому рівні, використовують для оперативного управління. Зазвичай вони містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень. Ці звіти можуть складатися щодня, щотижня, щомісяця («Звіт про обсяги реалізації в розрізі видів продукції»).

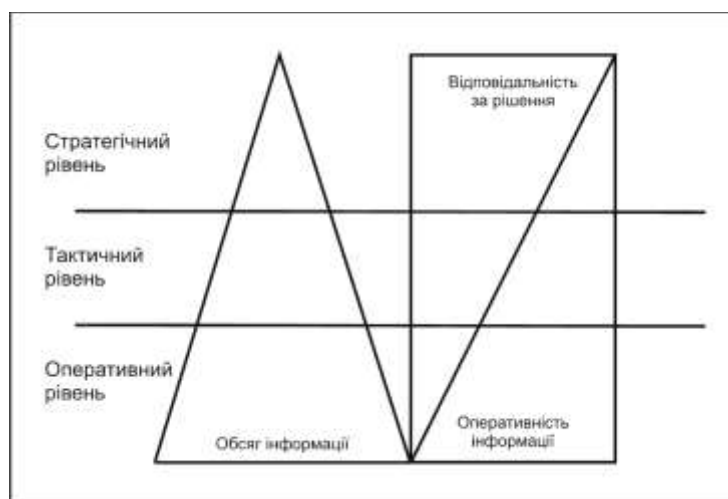


Рис. 3.2. Залежність інформаційних потреб від рівнів управління [62]

Звіти, що призначені для тактичного рівня управління, містять агреговану інформацію про центр відповідальності. Періодичність їх підготовки зазвичай становить місяць або квартал («Звіт про стан розрахунків із дебіторами»).

Тематичні звіти формуються за окремими ключовими показниками, що не входять до загальних звітів і звітів центрів відповідальності, або в інших випадках. Ці звіти можуть бути періодичними або складатися за вимогою.

2. *За користувачами* управлінська звітність поділяється на зовнішню і внутрішню. Зауважимо, що хоча в абсолютній більшості випадків управлінська звітність є внутрішньою, зовнішню ми розуміємо як звітність, складену в окремих випадках для зовнішніх користувачів (наприклад, для акціонерів або для партнерів, у разі необхідності).

3. *За періодичністю подання* управлінська звітність поділяється на періодичну й ту, що готується за вимогою, наприклад, «Звіт про рівень завантаженості морозильників». У свою чергу, частота підготовки періодичної звітності залежить від низки факторів, зокрема таких, як рівень управління, обсяги діяльності, особисті побажання користувачів звітності тощо.

4. *За формою подання.* Управлінська звітність може бути подана у формі паперового носія, в електронному вигляді, як усне повідомлення або як аудіо- чи відеозапис. Форма подачі звітності – надзвичайно важливий фактор, використовуючи який можна значно покращити сприйняття інформації

менеджерами, скоротити терміни її подання, підвищити економічність системи управлінської звітності тощо.

Найбільш поширеною формою управлінської звітності є звітність, подана на паперових носіях. Вона може бути представлена в текстовому табличному чи графічному або комбінованому форматі, кожен з яких має свої переваги й недоліки.

Текстова форма подання звітної інформації забезпечує можливість швидкого й найбільш повного розуміння поданої інформації. Ця форма найчастіше застосовується в тих випадках, коли виникає необхідність у додаткових поясненнях і розшифровках, а також коли необхідні роз'яснення до поданого табличного чи графічного матеріалу.

Таблична форма подачі звітної інформації є найбільш поширеною у вітчизняній практиці формування управлінських звітів, оскільки в них відображають здебільшого кількісні показники. Менеджери у 80 % випадків стверджують, що саме таблична форма забезпечує можливість швидкого сприйняття представленої інформації та її оцінки.

У графічній формі відображення інформації передбачено використання схем, графіків, діаграм, що забезпечує наочне сприйняття при вивченні динаміки показників, що характеризують процеси та явища за декілька періодів, що інколи є єдиним ефективним способом подання інформації в управлінській звітності – наприклад, для проведення виробничих нарад з керівниками центрів відповідальності.

У сучасних економічних умовах прискореного руху інформації надзвичайно ефективними формами подачі інформації є усні повідомлення, звітність на електронних носіях інформації, відео- та аудіозвіти.

5. *За призначенням* можна виділити чотири види управлінської звітності: інформаційну, планову, контрольну й аналітичну.

Інформаційні звіти призначені для інформування користувачів звітності про події, що відбуваються. Якщо певні показники привертають увагу, на замовлення може бути підготовлено тематичний звіт тощо.

Планова звітність призначена для створення орієнтирів розвитку підприємства, формування конкурентної стратегії, складання прогнозів і планів.

Контрольна звітність призначена для здійснення контролю за виконанням планів, наказів, розпоряджень тощо. Метою контрольних звітів є виявлення відхилень результатів діяльності підприємства, підрозділу, сегмента бізнесу від установлених планів або нормативів, з метою здійснення впливу на підконтрольний об'єкт.

Аналітичні звіти містять інформацію про причини відхилень у діяльності підприємства і його структурних підрозділів, а також дають можливість встановити причинно-наслідковий зв'язок між умовами й результатами діяльності.

6. За рівнем конфіденційності. Необхідність цієї класифікаційної ознаки, випливає з того, що управлінська звітність є, по суті, комерційною таємницею і обмеження доступу до інформації є необхідністю.

Запропоновані ознаки класифікації управлінської звітності мають вирішальне значення для побудови системи управлінської звітності на підприємстві.

Отже, правильне й ефективне функціонування системи управлінської звітності на пряму залежить від обґрунтованої її класифікації. Вважаємо, що класифікація управлінської звітності дає можливість сформулювати повний і в той же час конкретний перелік вимог користувачів звітності і закріпити їх у внутрішніх регламентах підприємства (посадових інструкціях, положеннях про підрозділи тощо).

Ефективності функціонування системи управлінської звітності можна досягати за умови дотримання комплексу вимог, зокрема ці вимоги мають стосуватися функціонування самої системи управлінської звітності, інформації в звітності і якісних характеристик звітності, причому розглядати їх необхідно у взаємозв'язку і єдності (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Класифікація вимог до системи управлінської звітності

[62]

Дотримання розробленої системи вимог є запорукою ефективного функціонування системи управлінської звітності. Дотримання їх дозволить побудувати систему, здатну забезпечувати управлінців різних рівнів інформацією, необхідною для виконання їхніх службових обов'язків.

Для досягнення високого рівня ефективності функціонування системи управлінської звітності необхідно постійно перевіряти відповідність параметрів функціонування системи і змісту в форми управлінських звітів вказаним вимогам.

Дослідження особливостей і умов діяльності підприємств що займаються пивоварінням дає можливість виділити такі аспекти, що є надзвичайно важливими у процесі проектування і впровадження системи управлінської звітності.

1. Широкий асортимент продукції, що виробляється.
2. Обмежений термін зберігання сировини і готової продукції.
3. Складність технологічного процесу.
4. Різноманітність технологій і устаткування для виробництва різних видів продукції.

5. Складність організаційної структури підприємства.

6. Використання однакової сировини для виробництва різної продукції.

7. Сезонність надходження сировини, розрахунків з постачальниками, унаслідок чого виникає нерівномірне завантаження виробничих потужностей і робочої сили протягом року, що спричиняє коливання собівартості продукції протягом року.

8. Суворий контроль за якістю продукції з боку держави і споживачів.

Таким чином, специфічні особливості пивоварних підприємств впливають на економічну діяльність підприємств і змушують керівників підприємств звертати особливу увагу на якість управлінської інформації через потребу знижувати собівартість і одночасно підвищувати якість готової продукції.

Враховуючи зазначені особливості, визначимо основні завдання, що має вирішувати система управлінської звітності:

- інформаційне забезпечення управління і контролю виробничими запасами;
- генерування інформації про витрати підприємства, що дозволить оптимізувати їх і, якщо можливо, знизити собівартість виробництва продукції;
- забезпечення накопичення інформації про витрати й використання таких методів калькулювання, що дали б змогу найбільш об'єктивно оцінити собівартість кожного виду продукції;
- інформаційне забезпечення здійснення асортиментної політики підприємства і оптимізації виробничої програми;
- інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованості.

Перелік форм управлінської звітності, їх зміст і методику формування необхідно закріпити в окремому внутрішньому документі (регламенті).

У цьому регламенті необхідно представити перелік форм управлінської звітності підприємства і їх зміст. Класифікатор форм управлінської звітності слід розробляти, враховуючи інформаційні зрізи, за якими необхідно формувати управлінську звітність (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Інформаційні розрізи підготовки управлінської звітності [62]

Для ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» нами запропоновано можливий перелік форм управлінської звітності (Додаток С). Запропоновані форми включають звіти в розрізі видів діяльності, центрів відповідальності і спеціальні управлінські звіти

3.3. Облікова політика управлінського обліку

Розвиток ринкових відносин, наявність підприємств різних форм власності та розширення міжнародних економічних зв'язків вітчизняними підприємствами сприяли впровадженню в організацію обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить не тільки ефективність управління бухгалтерським обліком, але й фінансово-господарська діяльність підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Тому формування облікової політики на підприємстві – дуже трудомісткий і відповідальний процес. Адже підприємству доведеться працювати не один рік згідно з розробленою і затвердженою ним обліковою політикою. Це вимагає від управлінського персоналу підприємства більш зваженого підходу до розробки та підтримки ним на належному рівні облікової політики з урахуванням впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Основне призначення облікової політики підприємства полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- забезпеченні формування методики обліку майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності на основі загальноприйнятих його принципів та правил;
- забезпеченні надання повної, достовірної та неупередженої інформації менеджменту для здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його подальшого розвитку;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам про показники фінансової звітності;
- роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- наданні бухгалтерському обліку плановірності та послідовності;

- підвищенні ефективності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Одним з важливих питань формування облікової політики підприємства є визначення її складових. Складовими облікової політики підприємства є суб'єкти, аспекти, об'єкти та їх елементи.

Під час формування облікової політики підприємства необхідно встановити об'єкти та елементи.

Під об'єктами облікової політики слід розуміти об'єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами передбачені декілька варіантів, а також це

об'єкти обліку стосовно яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку, виходячи з умов і специфіки його діяльності.

Елемент облікової політики – це конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством, виходячи з умов і специфіки його діяльності, спосіб (прийом) або процедура, що стосується організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта облікової політики.

Наприклад, об'єктом облікової політики можуть бути запаси, а елементом облікової політики, які йому відповідають, – метод оцінки вибуття запасів, одиниця обліку запасів тощо; об'єкт – форма обліку, а елементи – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна та інші форми.

Облікова політика підприємства повинна забезпечити цілісність бухгалтерського обліку, тому вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме методичний, технічний і організаційний [3, с. 8].

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку інформації про факти господарського життя, виходячи з альтернативних способів (прийомів) та специфіки діяльності підприємства.

В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти бухгалтерського обліку, за якими існує альтернатива, або ті, за якими необхідно визначити самостійно. Методичний аспект облікової політики є найбільш специфічним і повинен розкривати способи визнання та

відображення об'єктів обліку підприємства в межах чинних законодавчих актів і нормативно-правових документів з метою формування показників фінансової звітності.

Технічний аспект облікової політики передбачає такі складові:

- робочий План рахунків;
- форми первинних документів, за якими не передбачені типові форми;
- комп'ютерна техніка;
- облікові реєстри, форма бухгалтерського обліку (журнальна, журнально-ордерна, журнал-головна, меморіально-ордерна, автоматизована (комп'ютерна));
- схеми (графіки) документообігу, технологія обробки облікової інформації, зокрема технологію з використанням комп'ютерної техніки;
- склад і порядок подання фінансової та внутрішньої звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань.

Організаційний аспект облікової політики охоплює бухгалтерську службу, її місце в системі управління підприємством та порядок взаємодії з іншими функціональними і виробничими підрозділами.

Організаційний аспект облікової політики підприємства включає:

- організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби підприємства;
- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку (інтегрована, автономна);
- перелік центрів затрат та центрів відповідальності;
- комерційну таємницю та порядок її захисту;
- систему внутрішнього контролю;
- виділення філій, представництв, відділень та інших підрозділів

підприємства на окремий баланс.

Організаційний аспект облікової політики сприяє раціональній організації облікового процесу на підприємстві.

Облікова політика підприємства, хоча й охоплює всі сторони бухгалтерського обліку (методичні, технічні і організаційні), обов'язково буде відрізнятися на різних підприємствах, оскільки наведені елементи методичного, технічного і організаційного аспектів облікової політики не є вичерпаними. Підприємство має право розширити їх, доповнюючи іншими елементами.

Необхідно відзначити те, що в економічній літературі виділяють декілька видів облікової політики: облікова політика для цілей фінансового обліку; облікова політика для цілей оподаткування та облікова політика для цілей управлінського обліку [58, с. 49; 90, с. 24].

Облікова політика для цілей фінансового обліку визначається, виходячи з вимог законодавчих актів та нормативних документів стосовно вибору варіантів ведення фінансового обліку на підприємстві та відображення інформації у фінансовій звітності.

Облікова політика для цілей оподаткування повинна включати перелік податків і відповідальних осіб, а також реєстри податкових розрахунків.

Облікова політика для цілей управлінського обліку повинна передбачати варіант обліку витрат (з використанням рахунків всіх класів (0–9); з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 «Витрати діяльності»); систему обліку витрат (повних і неповних витрат («директ-костинг»)); метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (позамовний, попередільний, нормативний); перелік центрів витрат та центрів відповідальності; перелік об'єктів витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат (години роботи, заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо); оцінку залишків незавершеного

виробництва (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за плановими прямими витратами; за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів;) варіант зведеного обліку витрат виробництва (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний); оцінку готової продукції (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за фактичною виробничою собівартістю); метод обліку доходів (доходи визнаються на підставі принципу нарахування і відповідності та відображаються в бухгалтерському обліку і звітності тих періодів, до яких вони відносяться); робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів; перелік планів і бюджетів; порядок формування та перелік цін; перелік реєстрів управлінського обліку; склад та форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами тощо. Застосування в практичній діяльності вищеперерахованих об'єктів та їх елементів облікової політики в системі управлінського обліку дасть можливість здійснювати обґрунтовану оцінку діяльності центрів відповідальності та їх вклад в загальні результати роботи підприємства.

Оскільки бухгалтерський облік є інформаційною базою для фінансового, податкового і управлінського обліку, то облікова політика повинна бути єдиною для облікового процесу підприємства та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації. За наявності відмінностей в правилах ведення у вищевказаних підсистемах бухгалтерського обліку працівникам облікового апарату спільно з керівництвом підприємства необхідно визначитися у відповідному елементі об'єкта облікової політики.

Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним з важливих етапів життєдіяльності підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, але й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності значною мірою залежить від рівня формування та застосування облікової

політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технологічні особливості тощо. Необхідність її формування полягає у наданні достовірної та неупередженої інформації про фінансові результати та фінансовий стан підприємства різним користувачам облікової інформації для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Від того, яка буде прийнята облікова політика, залежить система бухгалтерського обліку, а від системи бухгалтерського обліку та якості звітності залежить обґрунтованість прийнятих управлінських рішень користувачами облікової інформації.

Побудова облікової політики на підприємстві є дуже складним, трудомістким і відповідальним процесом, оскільки вона вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур і розробляється не на один рік. Це вимагає від підприємства більш виваженого підходу до формування облікової політики, яка би враховувала особливості його діяльності в ринкових умовах господарювання.

Всі норми чинного законодавства з питань нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку можна поділити на дві групи: одноваріантні і багатоваріантні. В одноваріантних нормах передбачено однозначний єдиний порядок відображення в обліку господарських фактів, який є обов'язковим для всіх підприємств. В такому випадку у бухгалтера підприємства немає можливості вибору, через що він повинен діяти тільки згідно з єдиним, встановленим законодавчими актами та нормативними документами, варіантом. Існують випадки, коли законодавчі акти та нормативні документи містять декілька варіантів відображення в обліку тих чи інших господарських фактів (багатоваріантні норми). Відображаючи конкретні господарські факти, бухгалтер може вибрати і використати який-небудь із передбачених законодавством варіантів [94, с. 31, 19, с. 9; 5, с. 173; 87, с. 29].

Тому під час формування облікової політики підприємство по

конкретному об'єкту бухгалтерського обліку здійснює вибір одного варіанта з декількох передбачених законодавчими актами та нормативними документами, що входять в систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням особливостей його діяльності. В обліковій політиці слід відображувати тільки ті положення бухгалтерського обліку, які мають декілька дозволених чинним законодавством та нормативними документами варіантів застосування. Одноваріантні (однозначні) вимоги законодавчих актів та нормативних документів, що застосовуються в бухгалтерському обліку, не повинні відображатися в обліковій політиці підприємства. В деяких випадках законодавчі акти та нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій стосовно правил ведення обліку конкретного об'єкта або господарських фактів. Якщо нормативно-правова система регулювання бухгалтерського обліку в Україні не встановлює варіанти ведення бухгалтерського обліку за конкретним об'єктом, то під час формування облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний варіант, виходячи з принципів бухгалтерського обліку та вимог чинного законодавства й нормативних документів.

Таким чином, під час вибору або розроблення варіанту обліку господарських фактів виникає потреба у застосуванні бухгалтерами такого поняття, як «професійне судження».

Всі вибрані та розроблені варіанти обліку є обов'язковими для застосування усіма структурними підрозділами підприємства, включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування. Тобто всі господарські факти у структурних підрозділах підприємства повинні відображатися за єдиною прийнятою методологією. В іншому випадку сформована структурними підрозділами підприємства облікова інформація за різними підходами до побудови облікової політики буде непорівняльною. Таким чином, під час вибору варіанту за конкретним питанням ведення й організації бухгалтерського обліку на підприємстві має використовуватися єдиний підхід.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової

політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких, однак, допускаються альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства для цілей фінансового обліку цілковито залежить від облікової політики держави [51, с. 474; 77, с. 141], тоді як облікова політика для цілей управлінського обліку залежить від організаційно-технологічних особливостей його діяльності та потреб управління.

В обох випадках процес формування облікової політики передбачає сукупність дій щодо:

- встановлення переліку об'єктів облікової політики залежно від ряду факторів;
- вибору за кожним об'єктом облікової політики його елементів [74, с. 48].

На практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно. Однак в економічній літературі досі немає єдиної думки щодо кількості етапів формування облікової політики. Зокрема, одні автори виділяють три етапи формування облікової політики, а саме формування, розкриття і внесення змін в облікову політику [10, с. 11]; підготовчий, проміжний (робочий) і заключний [83, с. 83]; дослідний, розрахунковий і затверджуючий [98, с. 10]; інші – чотири і більше етапів виконання робіт з формування облікової політики підприємства [45, с. 47; 19, с. 76; 103, с. 226; 36, с. 7].

Аналіз вищенаведених підходів свідчить про те, що вони неповністю розкривають зміст формування облікової політики підприємства. В деяких з них упущені дуже важливі обліково-аналітичні процедури, а саме постановка мети та визначення завдань облікової політики; вибір суб'єкта формування облікової політики; розроблення елементів (варіантів обліку) за об'єктами облікової політики, стосовно яких відсутня законодавча регламентація; дослідження впливу варіантів облікової політики на показники фінансово-господарської

діяльності підприємства; порядок розкриття та внесення змін до облікової політики тощо.

У зв'язку з цим та аналізом методичних підходів науковців і фахівців-практиків процес формування облікової політики, на нашу думку, повинен включати такі етапи (рис. 3.5).

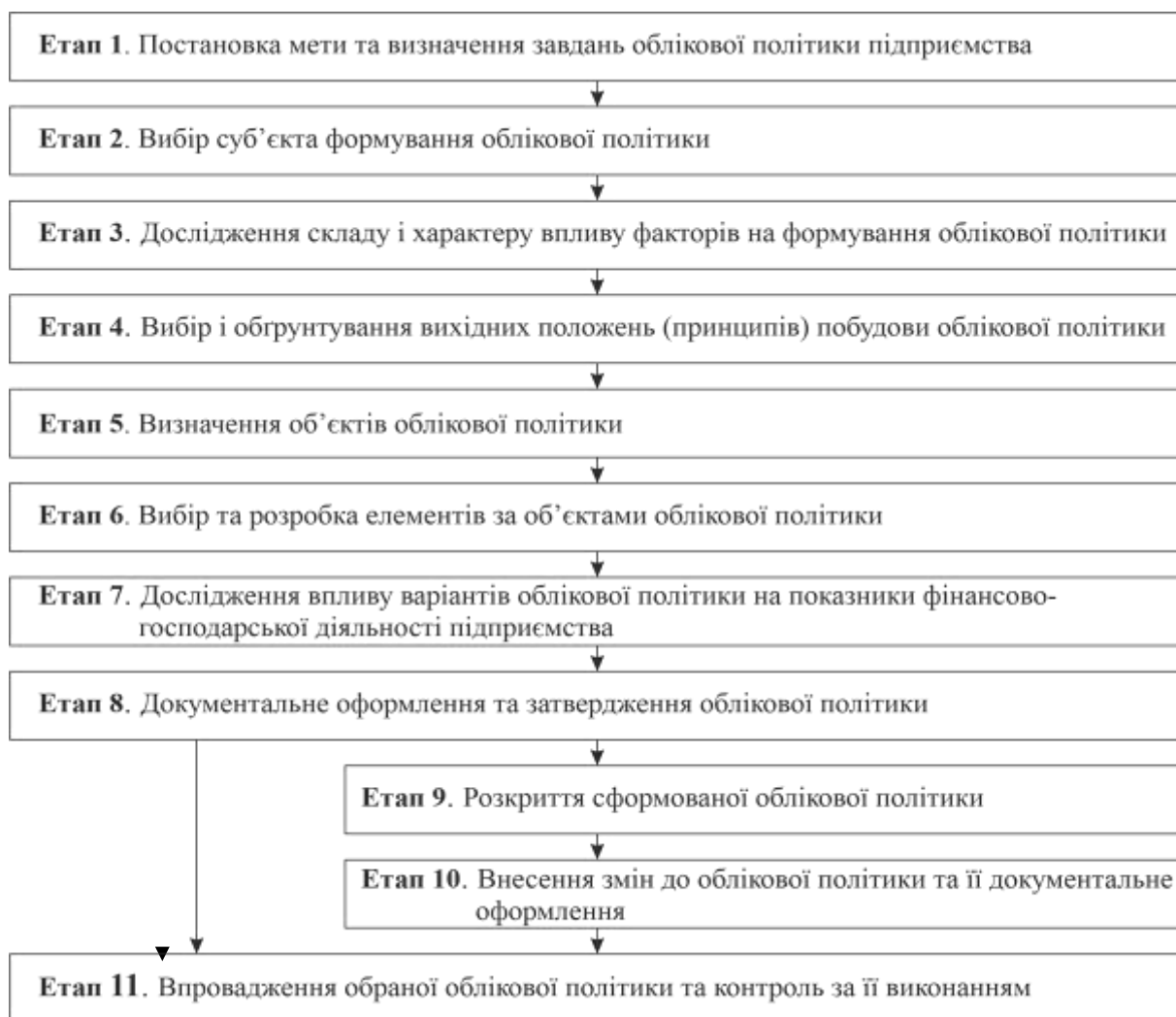


Рис. 3.5. Етапи формування облікової політики підприємства [115]

Наведений нами в такій послідовності перелік етапів дає можливість глибше зрозуміти сутність і зміст облікової політики, а також здійснити чітке розмежування робіт під час її розроблення. Під час формування облікової політики дотримання такої послідовності етапів є надзвичайно необхідним, причому кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного.

Важливою функцією облікової політики є надання менеджерам підприємства повної та достовірної інформації, достатньої для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Розвиток ринкових відносин в нашій країні розширює сферу облікової діяльності, веде до перехрещення традиційного бухгалтерського обліку з такими елементами, як планування, бюджетування, прогнозування, ціноутворення, аналіз та контроль. За таких умов необхідним елементом фінансово-господарської діяльності підприємства є облікова політика, яка включає об'єкти не тільки фінансового, але й управлінського обліку. Управлінський облік, на відміну від фінансового, жорстко не регламентується, тому потребує регламентації на рівні підприємства за допомогою такого інструмента облікового процесу, як облікова політика.

Питання формування облікової політики для цілей фінансового і частково для цілей управлінського обліку нами були розглянуті вище. Однак процес розроблення облікової політики в системі управлінського обліку має певні особливості. У зв'язку з цим під час формування облікової політики для цілей управлінського обліку необхідно виходити з того, що:

- формування облікової політики для цілей управлінського обліку, як і для цілей фінансового обліку, повинно здійснюватись з урахуванням певних принципів не лише управлінського обліку, але й фінансового обліку, оскільки за цілим рядом пунктів вони будуть співпадати;
- вона має включати суб'єкти, об'єкти і елементи (вказані складові вище нами були розглянуті);
- вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме методичний, технічний і організаційний.

Методичний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку повинен включати вибрані варіанти відображення в обліку господарських фактів, передбачених нормативними документами, і розроблені підприємством самостійно способи, виходячи зі специфіки його діяльності та потреб управління.

Технічний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку повинен передбачати такі складові:

- робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій;
- форми первинних документів, за якими не передбачені типові (уніфіковані) форми і реєстри управлінського обліку, які можуть бути такими: реєстри фінансового обліку, які можуть бути доповнені необхідними реквізитами управлінського обліку; реєстри управлінського обліку, які розроблені підприємством самостійно; однак спочатку підприємство повинно визначити перелік об'єктів, за якими необхідно розробити і затвердити форми реєстрів управлінського обліку; в тих реєстрах повинна бути забезпечена сукупність даних, які необхідні внутрішнім користувачам для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, контролю за формуванням витрат, доходів і результатів діяльності в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності) та підприємства загалом; водночас в обліковій політиці підприємства слід відобразити спосіб ведення реєстрів: ручний спосіб (на паперових носіях); з використанням комп'ютерної техніки (в електронному вигляді з подальшим виведенням на паперовий носій); форми реєстрів управлінського обліку та порядок відображення в них аналітичних даних повинні затверджуватися в додатку до наказу про облікову політику у вигляді альбому;
- комп'ютерна техніка;
- схеми (графіки) документообігу, технологія обробки облікової інформації, зокрема, з використанням комп'ютерної техніки;
- склад і порядок подання внутрішньої звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку повинен охоплювати:

- організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби (може входити до складу бухгалтерії чи іншого структурного підрозділу підприємства

або бути виділена як окремий підрозділ);

- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна);
- перелік центрів відповідальності та центрів затрат, які мають охоплювати всю організаційну структуру підприємства;
- комерційну таємницю та порядок її захисту тощо.

Таким чином, методичні, технічні та організаційні аспекти облікової політики стосовно управлінського обліку передбачають розробку ряду документів, що будуть визначати процес ведення управлінського обліку на підприємстві.

Висновки за розділом 3

Ефективність системи управлінського обліку залежить від правильно побудованої фінансової структури.

На побудову фінансової структури впливають методи та принципи структурування, які було обрано при формуванні центрів відповідальності, перелік видів центрів відповідальності залежатиме від показників, які контролюватимуть їх керівники, взаємодія між ЦФВ відбуватиметься на основі деталізації їх ієрархії у фінансовій структурі. Важливо, в частині організації процесу побудови фінансової структури, приділити увагу рішенням про призначення керівників ЦФВ, керуючись принципом наявності у них відповідних компетенцій, зокрема, щодо формування, контролю та аналізу виконання бюджетів, а також відповідних повноважень в частині посадових

обов'язків. Запровадження запропонованих рекомендацій щодо організації та методики побудови фінансової структури компанії сприятиме також перебудові системи управлінського обліку задля підвищення достовірності, оперативності та аналітичності інформації при прийнятті управлінських рішень у відношенні оцінки ефективності діяльності ЦФВ, сприятиме посиленню контролю за діяльністю керівників центрів відповідальності.

Організаційна структура підприємства є основою побудови фінансової структури підприємства – моделі формування всіх доходів і витрат підприємства в розрізі центрів фінансової відповідальності.

Вважаємо, що на першому етапі запровадження управлінського обліку, фінансову структуру ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можна побудувати на основі організаційної структури і розробити для керівників структурних підрозділів хоча б основний набір ключових показників ефективності.

Специфічні особливості пивоварних підприємств впливають на економічну діяльність підприємств і змушують керівників підприємств звертати особливу увагу на якість управлінської інформації через потребу знижувати собівартість і одночасно підвищувати якість готової продукції.

Враховуючи зазначені особливості, визначимо основні завдання, що має вирішувати система управлінської звітності:

- інформаційне забезпечення управління і контролю виробничими запасами;
 - генерування інформації про витрати підприємства, що дозволить оптимізувати їх і, якщо можливо, знизити собівартість виробництва продукції;
 - забезпечення накопичення інформації про витрати й використання таких методів калькулювання, що дали б змогу найбільш об'єктивно оцінити собівартість кожного виду продукції;
 - інформаційне забезпечення здійснення асортиментної політики підприємства і оптимізації виробничої програми;
- інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованості.

Перелік форм управлінської звітності, їх зміст і методику формування необхідно закріпити в окремому внутрішньому документі (регламенті).

У цьому регламенті необхідно представити перелік форм управлінської звітності підприємства і їх зміст. Класифікатор форм управлінської звітності слід розробляти, враховуючи інформаційні зрізи, за якими необхідно формувати управлінську звітність.

Для ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» нами запропоновано можливий перелік форм управлінської звітності. Запропоновані форми включають звіти в розрізі видів діяльності, центрів відповідальності і спеціальні управлінські звіти.

ВИСНОВКИ

Дослідження багатогранності наукових підходів до розкриття сутності управлінського обліку дає можливість обґрунтувати власне бачення зазначеного поняття. На нашу думку, управлінський облік, який здійснюється в межах організації, має як інформаційне, контролююче, аналітичне, прогнозне, так і комунікаційне функціональне спрямування, що дозволяє сформувати дієву інформаційно-аналітичну систему, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Дослідження підтвердило, що управлінський облік посідає вагоме місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між управлінськими рівнями і структурними підрозділами господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем. За його допомогою формується інформаційно-аналітична база даних про потенційні можливості розвитку підприємства, узагальнення й аналіз яких дає змогу підвищити рівень прийняття і обґрунтування управлінських рішень з метою перспективного розвитку підприємства. Отже, формування дієвої системи управлінського обліку сприятиме підвищенню рівня контрольованості й керованості підприємства у процесі його діяльності, забезпечить досягнення намічених цілей і завдань.

Глобальні принципи управлінського обліку, розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), увібрали в себе кращі практики зарубіжних країн, а тому заслуговують на визнання. Сформульовані в документі прозорі принципи є важливою складовою системи управлінського обліку та допомагають підприємствам досягти успіху в умовах сталого розвитку. На даний момент Глобальні принципи управлінського обліку носять рекомендаційний характер, але обов'язковість їх застосування представляється актуальною.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво».

Основними видами продукції, що виробляє підприємство, є декілька марок пива та безалкогольних напоїв. Асортимент продукції товариства постійно розширюється. Щорічно оновлюється асортимент продукції. На цей час підприємство пропонує екологічне чисте пиво 37 найменувань, 17 найменувань БАН та 4 - квасу.

Результати аналізу дозволяють зробити висновок про наявність стійкого фінансового стану, на що вказує розмір та тенденція зміни основних фінансових коефіцієнтів і достатню ділову активність, про що свідчать показники оборотності і прибутковості. Підприємство є прибутковим і в 2021 році сума чистого прибутку склала 20965,0 тис.

Проте негативним є динаміка доходів і прибутку. Підприємство має задовільну структуру майна, яким володіє, адже основну частку у валюті балансу займають необоротні активи.

У цій ситуації підприємству необхідно проводити заходи щодо економічного та фінансового оздоровлення.

У світовій практиці існує два варіанти організації управлінського обліку в системі рахунків: інтегрована (монестична, одноколова) й автономна (замкнута, двоколова) системи обліку. Інтегрована система передбачає пряму кореспонденцію рахунків фінансового та управлінського обліку в межах однієї системи в загальному плані рахунків. В автономній системі управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою рахунків-екранів. Для управлінського обліку створюється свій спеціальний план рахунків, а зв'язок із фінансовим обліком здійснюється за допомогою рахунків-екранів. Вибір підприємствами тієї чи іншої форми організації залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю боки діяльності підприємства. Побудова системи управлінського обліку базується на концепції децентралізації управління і виділенні центрів відповідальності (а також їх класифікація і розподіл за рівнями управління) в межах організаційної структури

підприємства.

Керівництво може самостійно обрати той спосіб, який, на його думку, є найбільш зручним та ефективним. За умови автоматизації управлінського обліку інформація, що генерується програмою, має бути зрозумілою користувачу й відповідати потребам керівництва в інформації.

Перспективою подальших досліджень слід визначити завдання імплементації інструментів управлінського обліку в систему управління підприємством та їхньої адаптації до конкретних потреб посадових осіб, які приймають рішення згідно з особливостями діяльності підприємства. Крім того, як перспективний напрям дослідження інтерес являє автоматизації інструментів управлінського обліку.

Низка науковців вважає, недостатнім класичний інструментарій управлінського обліку і необхідність запровадження на підприємствах стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Завданнями стратегічного управлінського обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- розроблення системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);

- надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

Ефективність системи управлінського обліку залежить від правильно побудованої фінансової структури.

На побудову фінансової структури впливають методи та принципи структурування, які було обрано при формуванні центрів відповідальності, перелік видів центрів відповідальності залежатиме від показників, які контролюватимуть їх керівники, взаємодія між ЦФВ відбуватиметься на основі деталізації їх ієрархії у фінансовій структурі. Важливо, в частині організації процесу побудови фінансової структури, приділити увагу рішенням про призначення керівників ЦФВ, керуючись принципом наявності у них відповідних компетенцій, зокрема, щодо формування, контролю та аналізу виконання бюджетів, а також відповідних повноважень в частині посадових обов'язків. Запровадження запропонованих рекомендацій щодо організації та методики побудови фінансової структури компанії сприятиме також перебудові системи управлінського обліку задля підвищення достовірності, оперативності та аналітичності інформації при прийнятті управлінських рішень у відношенні оцінки ефективності діяльності ЦФВ, сприятиме посиленню контролю за діяльністю керівників центрів відповідальності.

Організаційна структура підприємства є основою побудови фінансової структури підприємства – моделі формування всіх доходів і витрат підприємства в розрізі центрів фінансової відповідальності.

Вважаємо, що на першому етапі запровадження управлінського обліку, фінансову структуру ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можна побудувати на основі організаційної структури і розробити для керівників структурних підрозділів хоча б основний набір ключових показників ефективності.

Специфічні особливості пивоварних підприємств впливають на економічну діяльність підприємств і змушують керівників підприємств звертати особливу увагу на якість управлінської інформації через потребу знижувати собівартість і одночасно підвищувати якість готової продукції.

Враховуючи зазначені особливості, визначимо основні завдання, що має вирішувати система управлінської звітності:

- інформаційне забезпечення управління і контролю виробничими запасами;
- генерування інформації про витрати підприємства, що дозволить оптимізувати їх і, якщо можливо, знизити собівартість виробництва продукції;
- забезпечення накопичення інформації про витрати й використання таких методів калькулювання, що дали б змогу найбільш об'єктивно оцінити собівартість кожного виду продукції;
- інформаційне забезпечення здійснення асортиментної політики підприємства і оптимізації виробничої програми;
- інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованості.

Перелік форм управлінської звітності, їх зміст і методику формування необхідно закріпити в окремому внутрішньому документі (регламенті).

У цьому регламенті необхідно представити перелік форм управлінської звітності підприємства і їх зміст. Класифікатор форм управлінської звітності слід розробляти, враховуючи інформаційні зрізи, за якими необхідно формувати управлінську звітність.

Для ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» нами запропоновано можливий перелік форм управлінської звітності. Запропоновані форми включають звіти в розрізі видів діяльності, центрів відповідальності і спеціальні управлінські звіти.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Global Management Accounting Principles. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
2. Shmatkovska T.O. Internal control and the formation of centers of responsibility in the management system of efficiency of functioning of the enterprise / T. O. Shmatkovska // Економіка: реалії часу. – 2015. – № 1(17). – С. 117-121.
3. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р.А. Алборов. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.
4. Андрусак В.М. Управлінський облік як система бухгалтерського обліку / В.М. Андрусак [Електронний ресурс] // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 3. – С. 3 – 9. – Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile/6212.pdf>.
5. Анищенко А.В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2007 год / А.В. Анищенко. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво97», 2007. – 220 с.
6. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
7. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
8. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет / пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
9. Атрилл П., Э. Мак Лейни. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / пер. с англ.; под ред. Каныгина С. Л. Днепропетровск: Баланс-клуб, 2003. 624 с.
10. Балакирева Н.М. Учетная политика: Практическое руководство / Н.М. Балакирева, И.Э. Гущина. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344 с.
11. Бартош О.М. Управлінський облік, як основа ефективної системи

управління / О.М. Бартош [Електронний ресурс] // Фінансовий простір. – 2014. – № 1(13). – С. 36 – 42. Режим доступу: <http://fp.cibs.ck.ua/files/1401/14bomuoj.pdf>

12. Белебега І. О. Методичні підходи до організації підсистеми управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства [Електронний ресурс] / І. О. Белебега, А. П. Грінько, О. О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 30–38. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_1\(1\)_7.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_1(1)_7.pdf).

13. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. Економіка та держава. 2015. № 1. С. 60-62. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf

14. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 3. С. 35–40.

15. 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> (дата звернення: 20.12.2017).

16. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 2. С.45–53.

17. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів./ Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.

18. Бухгалтерский учет для руководителя / [В.А. Быков, С.М. Бычкова, М.Л. Пятов, М.В. Семенова, Я.В. Соколов]. – М.: Проспект, 2000. – 288 с.

19. Бухгалтерский учет: [учебник] / [А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.]; под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 736 с.

20. В. А. Манеева, «Теоретические основы развития стратегического управленческого учёта», Вестник Самарского государственного экономического

університета, №1, с. 47-51, 2010

21. В. Р. Шевчук, Стратегічний управлінський облік: Навч. Посібник, О. М. Ковалюка, Ред. Київ, України: Алерта, 2009, 176 с.

22. Вахрушина М.А Стратегический управленческий учет: полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И Сидорова, Л.И.Борисова. – М.: Рид Групп, 2011.-192 с.

23. Власова О.Є. Організація управлінського обліку (на прикладі підприємств олійножирової галузі) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2003. 17 с.

24. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 472 с.

25. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику. Москва: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935. 8 с.

26. Глобальні принципи управлінського обліку. Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів; Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>.

27. Голик В. Наукові підходи до визначення сутності управлінського обліку. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2018. No 1 (13). С. 200-205.

28. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: Автоінтерсервіс, 1996. 554 с.

29. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ : Центр навчальної літератури, 2018. 400 с.

30. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

31. Грінько А. П. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах ресторанного господарства / А. П. Грінько, О. О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. праць. – Харків: Вид-во ХДУХТ, 2008. – Вип. 2(8). – С. 129–134.

32. Давидюк Т.В. Фінансова структура як складова системи

управлінського обліку компанії / Т. В. Давидюк, Т. І. Мірошніченко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2020. – № 5 (51). – С. 21-27. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/files/archive/2020/No5/21.pdf>

33. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик [Електронний ресурс] // Економіка. – 2012. – № 2. – С. 174 – 179. – Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/visnyk/2012/02/174.pdf>.

34. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; [пер. с англ. С.А. Табалиной]. – М., 1997. – 560 с.

35. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.

36. Житний П.О. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П.О. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.

37. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2019. №1. С. 114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>

38. Замогильний П. Формування центрів фінансової відповідальності у фінансовій структурі авіаремонтних підприємств / П. Замогильний // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 11. Частина 4. – С. 237-240.

39. Иванов В.В. Теоретические аспекты разработки и использования систем управленческого учета / В.В. Иванов [Электронный ресурс] // Управленческий учет. – 2006 г. – № 1. – Режим доступа: <http://www.upruchet.ru/articles/2006/1/4294.html>.

40. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 576 с.

41. І. Й. Плікус, «Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством», Вісник Української академії банківської справи,

№12, с. 94-95, 2002.

42. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.

43. Кобилянська Г. Актуальні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах України / Г. Кобилянська, А. Вікулова // Економіка. – 2010. – № 130. – С. 45 – 47.

44. Колесніченко А. С. Організаційні та інформаційні зв'язки в системах управління, обліку, звітності та внутрішнього аудиту в закладах готельно-ресторанного господарства [Електронний ресурс] / А. С. Колесніченко // Ефективна економіка: електрон. наук. фахове вид. – 2018. – № 12. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/202.pdf. (дата звернення 02.01.2019 р.).

45. Колос І.В. Формування раціональної облікової політики підприємства / І.В. Колос // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 47. – С. 47–54

46. Королович О.О. Впровадження управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи / О.О. Королович // Львівська політехніка. – 2012. – № 722. – С. 116 – 120.

47. Короткова О. В. (2010). Организация управленческого учёта – основа информационного обеспечения управления предприятием. Научный вестник Ужгородського університету : Серія: Економіка, (29). Ч. 2, 115-119. Вилучено з <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7474>

48. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія. Львів : Львівська комерційна академія, 2012. 389 с.

49. Косташ , Т., & Карп , А. (2021). РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ. ГРААЛЬ НАУКИ, (4), 64-67. <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.07.05.2021.008>

50. Красова О.С. Управленческий учет в США. М. : ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. 168 с.

51. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: [учеб. пособие]

/ М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.

52. Куцик П.О. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект. Вісник Львівської комерційної академії. 2011. Вип. 34. С. 158–163.

53. Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія. Львів : Растр-7, 2015. 312 с.

54. Л. Марущак, «Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку», Соціально-економічні проблеми і держава, Вип. 2 (13), с. 237-244, 2015.

55. Л. О. Рубан, та Л. В. Чуприна, «Роль та функції стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством», Вісник національного технічного університету «Харківський політехнічний університет», № 27, с. 53-57, 2016.

56. Ларионова М. С. (2017). Управленческий учёт как элемент информационного обеспечения коммерческой организации. Экономика и бизнес: теория и практика, (9), 30-33. Вилучено з <http://economyandbusiness.ru/upravlencheskij-uchet-kak-element-informatsionnogo-obespecheniya-kommercheskoj-organizatsii>

57. Левицька С.О. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати» / С. О. Левицька, Д. М. Сич // Вісник ЖДТУ. Серія : Економіка, управління та адміністрування. – 2018. – № 3. – С. 13-20.

58. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навчальний посібник] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.

59. Лепетан І. М. & Замощенко Т. В. (2012). Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки, (1 (56)), Том 3, 18-23. Вилучено з <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/656.pdf>

60. Лепетан І. М. Глобальні принципи управлінського обліку та їх

застосування на підприємствах / І. М. Лепетан // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2020. - № 3. - С. 159-173. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2020_3_14

61. Ліба Н.С. Управлінський облік як складова інформаційно-аналітичного забезпечення / Н.С. Ліба // Фінансовий простір. – 2013 – № 9. – С. 48 – 53.

62. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості).- Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Одес. нац. екон. ун-т. - О., 2012.- 200 с.

63. М. В. Болдуєв, «Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії», Вісник Запорізького національного університету. №3, с. 122-128, 2010.

64. Максименко Д. В. Основні організаційні аспекти управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства / Д.В. Максименко, Н.С. Ліба, В.М. Головачко, Я.В. Голубка// Міжнародний науковий журнал "Освіта і наука" / голов. ред.: Щербан Т. Д.; заст. голов. ред.: Jerzy Piwowarski; Гоблик В. В. – Мукачево-Ченстохова, 2021. – 1(30). – С.154-158

65. Марущак Л., Павликівська О. Управлінський облік як основа для прийняття рішень. Галицький економічний вісник. 2012. № 6(39). С. 92–98.

66. Мельничук І. І. Організація управлінського обліку на торговельному підприємстві. Приазовський економічний вісник. 2020. Випуск 6 (23). С. 252-255. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2020/6_23_ukr/46.pdf

67. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 / пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – Т. 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.

68. Н. Ю. Єршова, «Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку», Проблеми економіки, №1, с. 195-202, 2017.

69. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Київ: Книга, 2004. 544 с.

70. Нападовська Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.

В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–55.

71. Нападівська Л. В. Управлінський облік: монографія. Донецьк: Наука і освіта, 2000. 450 с.

72. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підручник. Київ : КНТЕУ, 2010. 648 с.

73. Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства: управлінський аспект : монографія / Л.М. Янчева, А.В. Янчев, Л.О. Кирильєва та ін. – Х.: Видавець Іванченко І.С., 2017. – 262 с.

74. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.П. Томашевська]; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. «Рута», 2005. – 528 с.

75. Остап'юк Н.А. Бюджетування й організація бухгалтерського обліку / Н. А. Остап'юк, Н. В. Гойло // Економіка: реалії часу. – 2016. – № 3(25). – С. 180-186.

76. Палій В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. Бухгалтерський облік. 2000. № 17. С. 58–62.

77. Петрук О.М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком / О.М. Петрук, Т.В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Вип. 3. – С. 133–153.

78. Плотніченко І.Б. Теоретико-методологічні аспекти формування системи управлінського обліку на промислових підприємствах / І.Б. Плотніченко, О.В. Акіншина // Львівська політехніка. – 2011. – № 704. – С. 57 – 64.

79. Погорелов Ю. С. Інструменти управлінського обліку на промислових підприємствах / Ю. С. Погорелов, Ю. Ю. Миронова, М. В. Краснощук // Економіка і регіон. - 2015. - № 3. - С. 77-82. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_3_15

80. Подборка материалов для прессы по Саммиту по устойчивому

развитию 2015 года: Время глобальных действий в интересах людей и планеты.
URL: http://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/wp-content/uploads/sites/5/2015/08/FAQs_Sustainable_Development_Summit.pdf].

81. Поливана Л.А. Управлінський облік в умовах автоматизованої обробки інформації / Л.А. Поливана [Електронний ресурс] // Економічні науки. – 2013. – № 1 (1). – С. 349 – 355. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_1_1_45.pdf

82. Полянська О.А., Чабанюк О.М. Кондрич С.В. Управлінський облік товарних запасів: напрями удосконалення методики. Економіка та суспільство. 2018. № 19. URL: <http://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 02.04.2019).

83. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79–85.

84. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

85. Проць Н.В. Особливості процесу впровадження системи бюджетування / Н. В. Проць // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 16. – С. 89-92.

86. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

87. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство / М.Л. Пятов. – М.: Эксмо, 2006. – 224 с.

88. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.

89. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький [Електронний ресурс] // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 24 – 27. – Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_6/rudnytskyu.pdf

90. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое

планирование / О.В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

91. С. Н. Никулина, «Стратегический управленческий учёт в агропромышленных организациях», Научный альманах, №2-1, с. 282-285, 2016.

92. С. Ф. Голов, Управленческий учёт, Харків, Україна: Фактор, 2009.

93. Сахаров П. О. Роль стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємством / П. О. Сахаров, Я. В. Волковська // Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця : матеріали міжнарод. наукової конф., 31 трав.-1 черв. 2018 р. : тези доповід. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. – С. 154-155.

94. Серeda К.Н. Учетная политика организаций / К.Н. Серeda // Серия: Библиотека бухгалтера и аудитора – Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 320 с.

95. Сидорова М. И. & Гуляева А. А. (2016). Управленческий учёт как элемент единого информационного пространства организации. Учёт. Анализ. Аудит, (5), 50-65. Вилучено з <https://accounting.fa.ru/jour/article/view/111>

96. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.

97. Соснаускене О.И. Формирование учетной политики организации / О.И. Соснаускене. – М.: Альфа- Пресс, 2005. – 172 с.

98. Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.І. Стеців; Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. – 19 с.

99. Стригуль Л.С. Сучасний стан та проблеми автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах України / Л.С. Стригуль, А.Г. Ковальов // Економіка. – 2011. – № 15. – С. 9 – 13.

100. Тлукевич Н.В. Сутність і класифікація центрів відповідальності в сільському господарстві [Електронний ресурс] / Н. В. Тлукевич // Облік і фінанси АПК. – 2020. – Режим доступу до журналу: <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-i-klasifikaciya-centriv-vidpovidalnosti-v-silskomu-gospodarstvi.html>.

101. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО

«Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.

102. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. М. ИД ФБК ПРЕСС, 2004. 200 с.

103. Уткин Э.А. Финансовый менеджмент: [учебник для вузов] / Э.А. Уткин. – М.: Зерцало, 1998. – 272 с.

104. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд., пер. с англ. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с.

105. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. 416 с.

106. Хруцкий, В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования [Текст] / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

107. Чабанюк О. М. Системи управлінського обліку, його основні етапи побудови на підприємстві [Електронний ресурс] // О. А. Полянська, О. М. Чабанюк, К. І. Кузьмінська // Східна Європа: економіка, бізнес та управління, випуск 3(20) 2019 www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/2019.

108. Чабанюк О.М. Мединська Т.В. Облік та оподаткування в системі управління підприємством. Економіка та суспільство. 2017. № 11. URL: <http://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 02.04.2019).

109. Чабанюк О.М., Кузьмінська К.І. Облік і оподаткування у торгівлі та підприємствах ресторанного бізнесу : навчальний посібник. Київ : Алерта, 2019. 214 с.

110. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 5. С. 3–7.

111. Чут М.А. Побудова системи контролю та звітності підприємства на основі центрів фінансової відповідальності / М. А. Чут // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2018. – № 3 (15). – С. 164-170.

112. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук //

Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2012. – № 722 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 281–285.

113. Шмигель О. Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. Інноваційна економіка. 2020. №3-4. С. 182-187. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/580/645>

114. Шнейдман З.Л. Учетная политика: формирование и реализация / З.Л. Шнейдман //Бухгалтерский учет. – 1995. – № 9. – С. 3–11.

115. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. Економіка та суспільство. 2017. № 8. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/138.pdf

116. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Москва: Финансы и статистика, 1996. 559 с.

117. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економіка, управління та адміністрування. 2019. № 2 (88). С. 144-148. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/175302>