

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Постановка проблеми. Виникнення в глибинах бухгалтерського обліку управлінської складової зумовлено необхідністю прийняття управлінських рішень на основі інформаційної системи, що функціонує на якісно новому технічному рівні, яка повинна стати складовою частиною керуючої системи підприємства. Така керуюча система повинна відповідати сучасним вимогам підходу до організації обліку. При цьому велику увагу необхідно приділити розширенню та посиленню функцій бухгалтерського обліку, використанню його аналітичного потенціалу як основного і достовірного джерела управлінської інформації. Що, безумовно, стало причиною появи нового виду обліку, який отримав назву «управлінський».

Управлінський облік – це система збору, обробки та надання інформації керівництву для прийняття останніми внутрішньовиробничих управлінських рішень, який має відмінні ознаки від фінансового обліку, методи, прийоми, способи і принципи ведення. Його сутність полягає в інтегруванні системи обліку витрат і доходів, нормуванні, плануванні, контролі та аналізі, систематизації інформації для оперативних управлінських рішень і координації проблем розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню формування особливостей функціонування управлінського обліку на підприємствах присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як І.В. Аверчева, А. Апчерча, П.Й. Атамаса, М.А. Вахрушіна, В.П. Галенко, Р. Гаррісона, С.В. Голова, З.Ф. Гуцайлюка, С.Г. Джойла, К. Друрі, Р. Ентоні, А. Зудиліна, В.Б. Івашкевича, Т.П. Карпової, В.Е. Керімова, О.В. Ковальової, Н.П. Кондракової, В.С. Леня, Л.В. Нападівської, Б. Нідлза, М.С. Пушара, Б. Райана, Дж. Ріса, С. Сатубалдіна, В.І. Стражева, С. Стукова, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, М. Чумаченка, А.Д. Шеремета. Вони вважають, що управління виробничою діяльністю є складним і комплексним процесом. До того ж склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися в залежності від цілей управління. Тим часом будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, відповідає загальноприйнятим принципам.

Одним з перших детально описав управлінський облік М.Г. Чумаченко, який вказує, що «на відміну від обліку витрат в управлінському обліку наголос робиться на складання попередніх кошторисів затрат, на оперативне виявлення відхилень від кошторисів, на систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості» [1].

У класифікації систем управлінського обліку, наведених О.В. Ковальовою [2, с. 59], виходячи з виду діяльності, виділяються операційна, фінансова та інвестиційна системи управлінського обліку. На її думку, в рамках інвестиційної системи управлінського обліку обробляється інформація про інвестиційні ресурси, процеси і результати. Таке визначення інвестиційної системи управлінського обліку підприємства не відображає її особливостей. Для їх встановлення слід визначити цілі і завдання функціонування такої системи, її об'єкт і застосовувані методи.

У праці Н.П. Кондракова [3, с. 284-287], присвяченій характеристиці фінансового та управлінського обліку, сформульовано низку завдань управлінського обліку: облік наявності та руху матеріальних і фінансових ресурсів; облік витрат і доходів та відхилень в цілому по підприємству і окремих підрозділах; обчислення різних показників фактичної собівартості продукції; визначення фінансових результатів. Аналіз цих завдань дозволяє зробити висновок, що автор включає в об'єкт управлінського обліку інвестиційну діяльність підприємства.

У роботі І.В. Аверчева [4, с. 39-41] при розгляді видів управлінського обліку та звітності виділяють наступні критерії, що визначають види управлінського обліку: тимчасові горизонти управління; рівень завдань і мету власників; фазу розвитку бізнесу.

Однак, незважаючи на наявність численних різноманітних розробок, питання ефективної організації управлінського обліку на підприємствах потребують подальшого наукового вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності управлінського обліку, визначення його місця в обліковій системі та ролі в управлінні підприємством. Розгляд теоретичних аспектів і практичного впровадження управлінського обліку у діяльність вітчизняних підприємств набуває першочергового значення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У ринковій економіці мета бухгалтерського обліку щодо внутрішніх користувачів полягає у формуванні інформації, корисної керівництву для прийняття управлінських рішень. При цьому зміст, порядок формування та способи надання інформації визначаються керівництвом підприємства самостійно.

Управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Первинний бухгалтерський облік є одним з найбільш важливих джерел інформації для управлінського обліку, причому найвірогіднішим. У той же час для реалізації інформаційних потреб менеджерів необхідні дані з додаткових джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх.

Управлінський облік в широкому сенсі – це інформаційна основа прийняття стратегічних управлінських рішень.

У світовій практиці існують різні підходи до визначення поняття «управлінський облік». Український термін походить від англійського *management accounting* (або *managerial accounting*).

У різні періоди сутність і зміст управлінського обліку визначалися підходами: виробничого обліку; підсистеми бухгалтерського обліку; інформаційної структури, заснованої на даних господарського обліку; системи управління процесом реалізації цілей підприємства – контролінгу. Зародження теорії управлінського обліку в європейських школах XVII ст. пов'язано зі зміною юридичного напрямку бухгалтерської науки економічним.

Під системою управлінського обліку на підприємстві, як відомо, розуміють спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу, з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам і прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

На нашу думку, найбільш повним є визначення системи управлінського обліку, запропоноване економістом Д.А. Волошиним. Під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних (тактичних) і прогностичних (стратегічних) управлінських рішень [5].

Управлінський облік покликаний забезпечувати менеджерів господарюючого суб'єкта інформацією, яка використовується для планування, управління, контролю і оцінки підприємства як в цілому, так і її структурних підрозділів. Зміст управлінського обліку цілком підпорядковане цілям оперативного управління підприємством.

Особливістю управлінського обліку є те, що він представляє собою інтегровану інформаційну систему підприємства, необхідну для прийняття на його основі управлінських рішень. Виходячи з вищевикладеного, головна мета управлінського обліку полягає в забезпеченні інформацією менеджерів підприємства всіх рівнів управління, відповідальних за досягнення конкретних виробничих результатів.

Основним чинником створення системи управлінського обліку є її економічна ефективність, значне перевищення доходів від її експлуатації над витратами, пов'язаними з її створенням і впровадженням.

Елементами системи управлінського обліку служать його об'єкти і взаємозв'язок між ними, які розглядаються з позицій використання та споживання ресурсів, співвідношення витрат і отриманих результатів. Л.С. Васильєва під елементами системи управлінського обліку розуміє підсистеми обліку витрат (за видами витрат, місцями виникнення, носіями), аналізу витрат і результатів (виявлення відхилень від планових витрат і чинників причин відхилень), прийняття управлінських рішень (усунення відхилень, підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності) [6]. Слід зазначити, що підсистеми обліку витрат і калькулювання собівартості є не тільки елементами системи управлінського обліку, а й самостійними інформаційними системами.

Цілями управлінського обліку є:

- надання інформаційної допомоги ланці управління;
- контроль і прогнозування витрат;
- вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства;
- прийняття оперативних управлінських рішень.

Виділення особливостей управлінського обліку полягає в тому, що він:

- орієнтований на внутрішнього користувача;
- включає в себе як фінансові, так і не фінансові показники: показники якості, тимчасові показники, час обробки одного замовлення та інші показники;
- охоплює систему управління підприємства в цілому і спрямований на забезпечення оптимального використання ресурсів.

Мета управлінського обліку визначає його такі завдання:

- збір та систематизація інформації щодо використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у відповідності з затвердженими на підприємстві положеннями, нормативами і кошторисами;
- аналіз і контроль за доцільністю використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства;
- інформаційна підтримка менеджменту всіх ланок і рівнів управління у прийнятті управлінських рішень.

До основних завдань управлінського обліку належать:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролювання поточної діяльності підприємства;
- оптимізація використання виробничо-фінансових ресурсів;
- оцінка ефективності діяльності підприємства;
- аналіз діяльності різних підрозділів підприємства;
- зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Отже, мета управлінського обліку – це передусім забезпечення менеджерів інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. Управлінський облік розширює фінансовий облік, охоплюючи виробничі операції. До даних управлінського обліку, призначених для керівництва підприємства, висуваються зовсім інші вимоги, ніж до інформації, представленої у фінансовій звітності і використовуваної зовнішніми користувачами – інвесторами, кредиторами тощо. У сучасних умовах управлінський облік через свої функції виступає як основний інформаційний фундамент управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією і тактикою.

Це дозволять керівництву запобігти ймовірності отримання негативних результатів фінансово – господарської діяльності підприємства та виявити резерви, що забезпечать його ефективний розвиток і фінансову стійкість.

На думку А.Д. Шеремета, об'єктами управлінського обліку є виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати. Це знаходить своє відображення в чотирьох видах діяльності: постачальницько-заготівельній, виробничій, фінансово-збутовій та організаційній. При цьому саму ж організацію управлінського обліку розглядають у складі організаційного виду діяльності, не виділяючи окремо [7].

Предметом управлінського обліку є виробнича і комерційна діяльність підприємства в цілому та її окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління.

Об'єктами управлінського обліку є витрати в цілому по підприємству і структурних підрозділах; результати господарської діяльності підприємства і його підрозділів; фінансові результати (витрати) центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, що припускає використання трансфертних цін; бюджетування і система внутрішньої звітності.

Об'єкти управлінського обліку відображаються через сукупність прийомів і способів, що складають основу методу управлінського обліку, до яких можна віднести прийоми фінансового обліку, індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи тощо.

До управлінського обліку висуваються такі вимоги:

- спрямованість на досягнення поставленої мети підприємництва;
- забезпечення альтернативних варіантів вирішення поставленого завдання;
- участь у виборі оптимального варіанту і в розрахунках нормативних параметрів його виконання;
- орієнтація на виявлення відхилень від заданих параметрів виконання;
- інтерпретація виявлених відхилень, їх аналіз і вироблення коригувальних впливів.

Таким чином, основною функцією управлінського обліку є формування достовірної та оперативної інформації про внутрішньогосподарські процеси і результати діяльності та подання цієї інформації керівництву підприємства шляхом складання внутрішньої управлінської звітності. Адже формування звітності сприяє підвищенню конкурентоспроможності господарюючого суб'єкта в ринкових умовах.

П. Друкер пише про те, що «інформація, необхідна для цілей управління, складається з 4 наборів діагностичного інструментарію:

- базова фінансова інформація;
- інформація про продуктивність;
- інформація про ключові знання;
- інформація про розподіл ресурсів [8, с.159]. Звітність, що складається з чотирьох наборів діагностичного інструментарію, повинна сприяти вирішенню таких завдань з:
- проведення поточного моніторингу фінансово – господарської діяльності підприємства;
- виявленню недосконалості фінансово – господарської діяльності;
- виявленню ознак, що попереджають можливі проблеми в майбутньому;
- формуванню облікової інформації, необхідної для прийняття грамотних управлінських рішень випереджаючого характеру.

Структурована звітність може бути представлена трьома основними групами звітів [8, с. 18].

Перша група звітів повинна відображати оперативну інформацію за центрами відповідальності в галузі контрольованих витрат (технологічні карти, виробничі звіти центрів відповідальності).

Друга група звітів повинна відображати дані по виходу продукції, тобто звітні калькуляційні карти.

Третя група повинна відображати в цілому результати виконання бюджетів (звіти бухгалтерів – аналітиків про структуру витрат). Всі перераховані групи звітності повинні взаємодіяти і за рівнями управління (центрам відповідальності), і на пряму залежати від потреб системи управління на підприємстві.

При розробці форм звітності дуже важливо, щоб вони відповідали плановим формам бюджетів, а фактичні показники витрат і доходів були б порівнянні з плановими завданнями [8, с. 18].

Облік виробничої діяльності – це центральна ланка системи управлінського обліку. Тут згрупована інформація про витрати за цілями, функціями та їх поведінкою. Вагоме місце у виробничому обліку належить нормуванню витрат (матеріальних, трудових і накладних) і способам відображення фактичних і нормативних витрат. При цьому виробничий облік організується як єдиний процес обліку витрат калькулювання. Одночасно слід врахувати, що управлінський облік необхідний для задоволення вимог керівників різних рівнів управління в інформації про власні витрати, принципи формування трансфертних цін, про оптимальний рівень спеціалізації і поділ праці на підприємстві, правильність вибору розмірів структурних підрозділів підприємств, обґрунтованості застосування принципу «витрати - випуск - прибуток» по відношенню до виробничих підрозділів. Тут складають і контролюють виконання кошторисів витрат, виробляють обліково-аналітичні розрахунки критичної точки обсягу виробництва кожного підприємства, змінних і постійних витрат, собівартості кожної виробленої продукції, прибутку та ін.

На думку М.Т. Щирби, управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначити й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати [9, с.144].

На вітчизняних підприємствах можливі два основні варіанти організації управлінського обліку.

Перший варіант передбачає, що всі облікові документи надходять до бухгалтера, котрий веде управлінський облік (або групі бухгалтерів), який має визначити, як господарські операції, що враховуються в первинних документах, повинні відобразитися в управлінському обліку. По кожному з первинних документів він формує управлінські та бухгалтерські проводки. Якщо на підприємстві крім бухгалтерів, що ведуть управлінський облік, існує фінансова бухгалтерія, то після формування управлінських проводок первинні документи передаються бухгалтерам, що здійснюють ведення бухгалтерського та податкового обліку, які на підставі цих документів складають офіційні бухгалтерські проводки.

Перевага цього варіанту полягає в тому, що він найбільш точно відповідає основним принципам ведення обліку і дозволяє повніше відобразити діяльність підприємства. Недолік полягає в тому, що потрібні додаткові ресурси для створення інтегрованої бухгалтерської системи, що поєднає як типову бухгалтерську, так і управлінську конфігурації.

Другий варіант організації управлінського обліку будується на тому, що в управлінську базу даних інформація вноситься вже після того, як вона була відображена в базі даних бухгалтерського обліку. Тобто, ведуться дві паралельні бази даних. Фінансова бухгалтерія при цьому працює в звичайному режимі, надаючи свою базу бухгалтеру, котрий веде управлінський облік, для її подальшої трансформації. На практиці така трансформація здійснюється, як правило, за консолідованими даними.

Другий варіант ведення управлінського обліку є привабливим своєю низькою ресурсоємністю. Він може бути впроваджений в найкоротші терміни і з мінімальними витратами: достатньо організувати додаткові робочі місця для бухгалтерів, що ведуть управлінський облік. Крім того, ефективність застосування цього варіанту буде тим вищою, чим більш істотними будуть відмінності між бухгалтерським і управлінським обліком. Основною умовою його ефективного застосування є детально розроблена методика переносу операцій з бухгалтерської бази даних в управлінську.

Можливі й інші варіанти ведення управлінського обліку, наприклад, на основі даних оперативного обліку (про рух товарів, грошових коштів тощо). У цьому випадку можна буде отримувати управлінські звіти лише за окремою аналітичною інформацією (фактичний залишок товарів, заборгованість), але не з фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому.

Войко Д.В. зазначає, що можна виділити три напрями в оцінці сутності управлінського обліку [10].

Перший напрямок – загальне твердження всіх дослідників, що:

- інформація управлінського обліку призначена для використання всередині підприємства, що й обумовлює комерційну таємницю даних управлінського обліку;
- інформація управлінського обліку призначена для прийняття управлінських рішень, в чому і полягає можливість активного її впливу на процес виробництва;
- істотну частину інформації управлінського обліку складають дані про витрати.

Другий напрямок, який розробили Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел, характеризується наступними твердженнями [11]:

- управлінський облік забезпечує збір, реєстрацію, систематизацію тільки облікової інформації, тобто управлінський облік – це частина, підсистема бухгалтерського обліку;
- об'єктами управлінського обліку є тільки витрати і результати;

- інформація управлінського обліку використовується тільки для прийняття оперативних рішень;
- інформація управлінського обліку призначена для управління структурними підрозділами підприємства.

Третій напрямок, автори якого Т.П. Карпова, В.Е. Керімов та ін., визначає управлінський облік як «інтегровану систему обліку, нормування, планування, контролю та аналізу» [12], [13]. Крім того, на їх думку:

- управлінський облік відображає не тільки дані про витрати і результати, а й інші об'єкти, інформація про які необхідна для прийняття спеціальних проблемних управлінських рішень;
- інформація управлінського обліку використовується як для ухвалення оперативних (поточних), так і перспективних (стратегічних) управлінських рішень;
- інформація управлінського обліку призначена для управління як структурними підрозділами підприємства, так і підприємством у цілому і сегментами його бізнесу.

Для того, що визначити сутність управлінського обліку, необхідно, на наш погляд, розглянути управлінський облік як систему, яка постійно розвивається і вдосконалюється. Крім того, необхідно визначити місце управлінського обліку в обліковій системі.

Отже, управлінський облік є, з одного боку, певним видом обліку, а з іншого боку – інструментом управління з усіма притаманними йому функціями.

Місце управлінського обліку в загальній системі облікової інформації розкрив В.Е. Керімов, який визначив управлінський облік як сукупність виробничого, оперативного, статистичного обліку, а також інших видів інформації [13].

Для успішного функціонування системи необхідно вибрати найбільш прийнятний варіант, за яким буде організований управлінський облік. У літературі можна зустріти опис чотирьох можливих варіантів організації управлінського обліку [14, с.106-107].

При першому варіанті, як відзначають автори, управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою ведення спеціальних відображаючих, дзеркальних рахунків. Такий варіант організації управлінського обліку існує у Франції, Бельгії та деяких африканських і латиноамериканських державах. Для обліку витрат і результатів використовуються синтетичні рахунки і субрахунки першого порядку, а також аналітичні рахунки.

При другому варіанті управлінський облік по відношенню до фінансового стає автономним, і в ньому використовуються три класи рахунків. Рахунки управлінського обліку ведуться паралельно з рахунками фінансового обліку, а взаємозв'язок між ними здійснюється за допомогою системи розподільчих рахунків. Такий варіант організації управлінського обліку поширений в США, Канаді, Німеччині і багато в чому збігається з першим варіантом. При цьому варіанті облік витрат у розрізі елементів ведеться у фінансовій бухгалтерії, а в розрізі статей калькуляції – в управлінській. При першому варіанті спеціальний рахунок, що пов'язує фінансовий облік з управлінським, ведеться в управлінській бухгалтерії, а при другому варіанті – у фінансовій.

За третього варіанту управлінський облік не ведеться, а облік витрат для обчислення собівартості продукції здійснюється оперативним шляхом, тобто поза системою бухгалтерського обліку. Цей варіант передбачає синтетичний облік витрат за укрупненими статтями в єдиній фінансовій та управлінській бухгалтерії на основі обліку витрат у розрізі економічних елементів. Даний варіант використовувався в основному в Німеччині, Угорщині, Бельгії і не виправдав себе. Сьогодні сфера поширення цього варіанту управлінського обліку є досить незначною.

За четвертого варіанту управлінський облік є відсутнім, а облік виробничих витрат здійснюється в системі фінансового обліку. Такий варіант організації управлінського обліку заснований на повній інтеграції системи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в загальну бухгалтерію. Цей варіант виник на етапі становлення промислового обліку і припинив своє існування з виникненням аналітичного управлінського обліку. Слід зазначити, що даний варіант організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції до цих пір діє на вітчизняних підприємствах, хоча і в більш вдосконаленому вигляді.

Отже, в управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є надання допомоги керівнику в прийнятті правильних, обгрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, які витрати та вигоди вони матимуть. Тому суть процесу класифікації витрат – це виділити ту частину витрат, на які може вплинути керівник. Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різні варіанти класифікації витрат в залежності від цільової установки, напрямів обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий напрям обліку, який їм потрібно для забезпечення інформацією з досліджуваної проблеми. У цьому зв'язку заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друрі. На його думку насамперед в обліку накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за напрямками обліку: 1) для калькулювання і оцінки собівартості виробленої продукції; 2) для планування і прийняття управлінських рішень та 3) для здійснення процесу контролю і регулювання [15, с. 31-32].

Існує кілька варіантів організації системи управлінського обліку. З точки зору підходу до вибору плану рахунків на підприємстві виділяють три варіанти організації обліку:

- за допомогою розширення діючого плану рахунку і його пристосування до вимог фінансового та управлінського обліку;
- за допомогою прийняття нового плану рахунків, згідно з яким всі рахунки поділяються на рахунки фінансового обліку, управлінського обліку та позабалансові;
- з використанням діючого плану рахунків.

Інший підхід до організації управлінського обліку – його організація в системі бухгалтерського обліку. Міжнародна практика виділяє чотири можливих варіанти:

- використання спеціальних сполучних рахунків для здійснення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком;
- здійснення взаємозв'язку між двома видами обліку оперативними методом, тобто поза системою рахунків бухгалтерського обліку. При цьому управлінський облік по відношенню до фінансового є повністю автономний;
- об'єднання управлінського обліку з оперативним, ведення управлінського обліку без використання системи бухгалтерських рахунків. Облік витрат у цьому випадку ведеться бухгалтерією за видами діяльності;
- введення єдиного рахункового плану в управлінський і фінансовий облік. Цей варіант заснований на повній інтеграції обліку витрат і доходів в системі бухгалтерського обліку.

Отже, ґрунтуючись на принципі взаємозв'язку облікових підсистем, управлінський облік можна розділити на дві системи – автономну і інтегровану. Для першої характерним є групування витрат у фінансовому обліку за економічними елементами, в управлінському – за статтями калькуляції; для другої – ведення управлінського і фінансового обліку в єдиній системі бухгалтерського обліку.

Система управлінського обліку включає в себе такі процеси: стратегічне планування; оперативне планування і прогнозування; бюджетування; управлінська звітність; управлінський аналіз; контролінг.

До етапів впровадження системи управлінського обліку відносять:

- калькулювання та аналіз собівартості; планування і контроль за рухом матеріальних запасів і готової продукції;
- розподіл підрозділів за центрами відповідальності;
- впровадження системи бюджетування;
- впровадження збалансованої системи показників.

Для досягнення позитивних результатів, постановку управлінського обліку на підприємстві доцільно здійснювати в кілька етапів:

- виділення центрів відповідальності;
- побудова механізму подання управлінської звітності;
- складання облікової матриці використання рахунків в управлінських цілях;
- складання інструкцій з відображення господарських операцій в управлінських цілях;
- розробка корпоративних стандартів на підприємстві;
- розробка бюджетного регламенту з метою середньострокового і довгострокового прогнозування та здійснення контролю поточної діяльності всіх підрозділів підприємства;
- проведення організаційних змін на підприємстві.

Постановка системи управлінського обліку сприяє вдосконаленню всього процесу управління підприємством, створює реальні можливості для його оптимізації.

Висновки з даного дослідження. Отже, управлінський облік є складовою частиною системи управління підприємством. Він покликаний забезпечити формування інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень при здійсненні: контролю ефективності поточної діяльності організації; планування стратегії і тактики здійснення комерційної діяльності, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства; вимірювання та оцінки ефективності господарювання, виявлення рівня рентабельності окремих видів продукції; спрямування впливу на хід виробництва і реалізації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Література

1. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7.
2. Ковалева О.В. Методологические основы системы управленческого учета / О.В. Ковалева // Финансовые исследования. – 2001. – № 3. – С. 55-60.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий учет) : учеб. / Н.П. Кондраков – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.
4. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.

5. Волошин Д.А. Проблемы организации систем управленческого учёта / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22. – С. 52–57.
6. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учёт / Л.С. Васильева. – М. : Эксмо, 2007. – 320 с.
7. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учёт и анализ / А.Д. Шеремет, Е.В.Старовойтова. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 618 с.
8. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке : пер. с англ. / П. Друкер – М. : Вильямс, 2004. – 272 с.
9. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М.Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140–147.
10. Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием [Электронный ресурс] / Д.В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – Режим доступа. <http://www.upruchet.ru/articles/2005/3/4022.html>
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэл. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
13. Керимов В.Э. Управленческий учт : учебник / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2004. – 460 с.
14. Кольцова Т.А. Об организации системы управленческого учёта на предприятии / Т. А. Кольцова // Академический вестник. – 2010. – № 4. – С. 106-110.
15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

УДК 657.62

**Черниш С.С.,
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри фундаментальних дисциплін
Чортківського інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету**

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ

Постановка проблеми. Для об'єктивної оцінки ефективності роботи підприємства недостатньо знати лише абсолютну величину отриманого прибутку. Необхідно володіти інформацією щодо його прибутковості (дохідність, рентабельність), тобто вивчати відносні показники ефективності діяльності. Для цього слід отримані прибутки порівняти із вкладеним капіталом, ресурсами, понесеними витратами. Тому доцільно проводити на підприємстві оцінку рентабельності його роботи.

Отже, у системі ринкового механізму господарювання рентабельності належить одне з центральних місць. Особливістю даної економічної категорії як елемента цього механізму є комплексний характер, різноманітність виконуваних функцій.

Відповідно, аналіз рентабельності та причини її зміни мають важливе значення для виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню рентабельності підприємства присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Агапова М.В., Амельченко Т.В., Гущина І.І., Марцин В.С. та інших. Серед російських досліджень з даної проблеми варто відзначити роботи Васильєва В.В., Коцацького В.П. та інших. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики аналізу рентабельності зробили такі вчені, як: Алексєєв І.В., Бланк І.А., Гриньова О.М., Кірейцев Г.Г., Мороз А.С., Пархомець М.К., Поддєрьогін А.М., Покропівний С.Ф., Савицька Г.В. Проте слід зазначити, що, незважаючи на численні публікації, єдина точка зору щодо методичних підходів до аналізу рентабельності підприємства в сучасних умовах є відсутня, що, у свою чергу, свідчить про необхідність продовження наукових досліджень у цьому напрямку.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження організаційно-методичних аспектів аналізу рентабельності у національній і зарубіжній практиці, виявлення переваг і недоліків існуючих методик аналізу рентабельності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Рентабельність (від нім. *rentabel* – прибутковий) – показник економічної ефективності виробництва на підприємствах. Комплексно відображає використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів [11].