

**Яцишин С.Р.**, к.е.н, доцент,  
кафедра обліку і оподаткування,  
Тернопільський національний економічний університет

## **ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК: ТЕОРЕТИКО- МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СУТНОСТІ, ЗАСТОСУВАННЯ, ВПРОВАДЖЕННЯ**

Ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання (підприємства, установи, організації) насамперед, залежить від ефективності прийнятих його керівництвом управлінських рішень. У свою чергу, прийняття ефективних рішень обумовлюється якістю інформаційного забезпечення.

Бухгалтерський облік за своєю суттю є визначальною складовою, основою інформаційної системи суб'єкта господарювання, основним завданням якого є формування релевантних інформаційних потоків для задоволення потреб широкого кола користувачів. Разом з тим, бухгалтерський облік доцільно розглядати не лише з позиції джерела інформації, але і з позиції складної системи, що має великий набір елементів, які, в свою чергу, здійснюють різноаспектний вплив на систему управління цим підприємством. Варто зазначити, що на сьогодні питання складових системи бухгалтерського обліку є досить дискусійним та неоднозначним, що обумовлює необхідність уточнення даного аспекту.

Дослідження вітчизняних та зарубіжних наукових джерел свідчать, що багато авторів розглядають систему бухгалтерського обліку з позиції її поділу на фінансовий та управлінський облік (внутрішньогосподарський) облік. Поділ на такі складові дозволяє визначити окремі елементи за кожною складовою та сформулювати напрями дослідження і параметри оцінки їх ефективності.

В умовах швидких змін зовнішнього середовища, постійного ускладнення інформаційних потоків, приведенням системи бухгалтерського обліку до міжнародних вимог існує необхідність пошуку суб'єктами господарювання

дієвих механізмів й інструментів оцінки, контролю та підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку.

Саме тому виникає об'єктивна необхідність перебудови системи управління вітчизняними суб'єктами господарювання та їх сегментами, а також поліпшення якості його функцій шляхом широкого використання економічних методів управління процесами виробництва й одночасного розвитку внутрішньогосподарських економічних відносин.

Основою для розвитку й удосконалювання внутрішньогосподарських економічних відносин повинне стати створення нових організаційних форм виробництва, праці та її оплати за допомогою формування сегментів діяльності й центрів відповідальності, що функціонують на принципах господарського розрахунку (самоврядування, самоконтролю, самооплатності й т.д.).

Як свідчить міжнародна практика, а також вітчизняний прогресивний досвід, – це може бути реалізовано за допомогою організації гнучкої системи внутрішньогосподарського обліку й забезпечення на цій основі системи управління ефективністю діяльності сегментів релевантною інформацією для здійснення взаємодії всіх функцій управління центрами відповідальності українських промислових підприємств та організацій.

Без створення ефективної системи управління й активно-адаптивного застосування його економічних методів неможливе ефективне ведення виробничої, фінансово-господарської діяльності, неможливі виявлення й мобілізація внутрішніх резервів у виробництві, що найбільш є актуальним завданням фірми чи організації будь-якої галузі, тому що ззовні навряд чи незабаром потечуть капітали або ж істотні державні дотації, субсидії чи субвенції.

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, облік:

– по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;

- по-друге, обробляє дані та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності;

- по-третє, передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а інформація для осіб, що приймають рішення, – виходом з неї.

Сучасний бухгалтерський облік – це система безперервних, суцільних, взаємопов'язаних спостережень за створенням суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю й рухом майна конкретного господарства, його правових відносин з метою одержання інформації, її систематизації для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Бухгалтерський облік став складовою управлінської системи світової економіки. Без нього неможливе управління як будь-якою ланкою економіки, так і підприємством зокрема (рис. 1).



Рис. 1. Система бухгалтерського обліку в загальній системі управління

Система бухгалтерського обліку формується на кожному підприємстві, що передбачено нормативними документами, але на кожному підприємстві вона функціонує з різним рівнем ефективності, що обумовлено багатьма факторами: людським, ресурсним, інформаційним. Разом з тим, між результативністю діяльності суб'єктів господарювання та ефективністю системи бухгалтерського обліку є прямий зв'язок. Оскільки система бухгалтерського обліку в системі управління підприємством виконує важливу функцію інформаційного забезпечення, то звичайно, якість її роботи позначається на ефективності системи управління та діяльності підприємства в цілому. А отже, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку є одним з пріоритетних завдань системи управління підприємством.

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання неможлива без забезпечення системи управління достовірною, повною, неупередженою та детальною інформацією про наявність і використання ресурсів відповідного суб'єкта господарювання.

Сучасний бухгалтерський облік повинен орієнтуватися не стільки на зовнішніх користувачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємства. З цією метою виникає потреба посилити інформаційні функції обліку, організувати аналітичний облік, виходячи з потреб управління витратами.

Облік витрат посідає особливе місце в системі управління, оскільки:

- дозволяє здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат та фінансових результатів і вносити корективи до планів діяльності;
- забезпечує надання інформації про рівень витрат і доходів на будь-який момент, за окремими видами продукції, за кожним структурним підрозділом;
- допомагає здійснювати контроль витрат за критерієм ефективності виробництва.

Однак інформаційне забезпечення, що надає облік витрат, не обмежується цими завданнями, адже використання одержаної інформації є необхідним для розробки і складання планів, бюджетів, кошторисів, стратегій, програм

виробництва та розвитку, що на сьогодні є прерогативою діяльності внутрішньогосподарського обліку. Для успішної реалізації окреслених завдань доцільно вивчити проблемні питання щодо змісту та взаємозв'язку цих економічних категорій.

Облік витрат є складовою частиною загальної системи бухгалтерського обліку. Він виступає як дослідження та трансформація, згідно прийнятої моделі, облікових даних про витрати та результати минулої, сучасної та майбутньої господарської діяльності з метою ефективного управління. Формуванням такої інформації для суб'єкта господарювання повинен займатися бухгалтерський облік як основа інформаційної системи таких господарюючих суб'єктів. Але треба визнати, що на даний час облік задовольняє лише потреби зовнішніх користувачів у вигляді складання фінансової звітності діяльності підприємства та в найменшому ступені – цілі управління. Причому таке положення здійснюється не лише на практиці, але й в теорії, де частіше за все зустрічається опис автономних систем бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а не інтегрованої системи обліку, що є джерелом інформації як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Такий підхід слід вважати недоречним, оскільки насправді система фінансової звітності та інформаційна система внутрішньогосподарського обліку суб'єкта господарювання настільки взаємопов'язані, що не існує обґрунтованих дій щодо їх розподілу, тим паче, що в стратегічному управлінні ці дві системи повинні розглядатися єдино. Крім того управлінська функція обліку потребує узгодження внутрішніх та зовнішніх вимог через наявність зовнішньої звітності про рівень собівартості готової продукції.

Розглядаючи організацію обліку, що склалася в нашій країні, не слід сприймати внутрішньогосподарського облік, як щось нове для вітчизняної економіки. Наприкінці 20-х – початку 30-х років ХХ ст. функції бухгалтерських служб були значно ширші, ніж у наступні роки радянської влади. В СРСР, до складу якого входила Україна, термін «управлінський облік» не застосовували.

Значна частина показників (фінансових і не фінансових) поточної внутрішньої звітності базувалася на даних оперативного, а не бухгалтерського обліку. Останній був за своєю суттю фінансовим обліком, спрямованим на контроль за збереженням соціалістичної власності й виконанням державних планів. Тобто діяльність бухгалтера фактично зводилася до облікової реєстрації фактів господарського життя підприємства, установи чи організації.

Перехід підприємств України на ринкові взаємовідносини ще більше загострив проблему підвищення оперативності бухгалтерського обліку. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за № 996 від 16.07.99 р. внутрішньогосподарський (управлінський) облік подається, як «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». Крім того визначено, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів».

На даний час українські нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку не мають офіційного визначення та рекомендацій щодо ведення внутрішньогосподарського обліку та не приділяють належної уваги поясненню функцій та завдань обліку взагалі, а також трактуванню понять, що застосовуються у професійній бухгалтерській мові. Це можна виправдати тим, що організація внутрішньогосподарського обліку це внутрішня справа кожного суб'єкта господарювання та його власника, і держава не може зобов'язати такі підприємства вести внутрішньогосподарський облік чи написати єдині правила для його ведення. Це характерно для практики розвинутих країн, де стандарти, норми та правила внутрішньогосподарського обліку розробляються без втручання держави. Однак, на цьому етапі розвитку світової економіки традиційний бухгалтерський облік з його стандартами перестає задовольняти потреби управління підприємством.

У зв'язку з потребою ефективного управління бухгалтерія західних фірм бере на себе обов'язки, які традиційно зосереджувалися у нас у плановому відділі, аналітичних службах.

Тому внутрішньогосподарський облік не можна розглядати лише з позиції відокремлення об'єктів, які були складовою частиною системи бухгалтерського обліку. Такий підхід може бути вмотивований щодо визначення змісту фінансового обліку. Внутрішньогосподарський же облік це не тільки частина традиційного бухгалтерського обліку, а по суті, самодостатня, заново сконструйована система формування й використання в управлінській діяльності інформації, яка включає й ту, що сформована у фінансовому обліку. Він включає не тільки облікові методи й процедури, але й такі, які удосконалюють планування, контроль та прийняття рішень, і ефективним є тоді, коли система управління включає зворотній зв'язок.

Отож, питанню застосування внутрішньогосподарського обліку з кожним роком у вітчизняній науковій літературі приділяється все більша увага. Проте, ніхто не може з впевненістю сказати, що внутрішньогосподарський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка базується на його основних теоретичних засадах (предметі, методах, об'єктах), чи процес управління витратами, прийняття управлінських рішень на підставі інформації, сформованої різними видами обліку (оперативним, статистичним, фінансовим, бухгалтерським тощо). Але в обох випадках дані поняття показують, що науковці дають різне в нюансах, але близьке за сутністю трактування внутрішньогосподарського обліку. І виділяючи внутрішньогосподарський облік у самостійну систему, і розглядаючи його як підсистему бухгалтерського обліку, його наділяють однаковими функціями, і вирішує він ідентичні завдання.

Дотримуючись даного підходу, щодо інформаційного забезпечення управління підприємством, можна стверджувати про існування внутрішньогосподарського обліку, як з'єднуючої ланки між обліковим процесом та системою управління. Його предметом є виробнича діяльність

суб'єкта господарювання в цілому та окремих його структурних підрозділів. Об'єктами внутрішньогосподарського обліку є витрати та результати діяльності цього суб'єкта господарювання та його центрів відповідальності, трансфертне ціноутворення, бюджетування та внутрішня звітність. Дане поєднання надає можливість всебічно аналізувати рівень витрат та встановлювати їх відповідність визначеним нормам.

Оскільки процесу управління в сучасних умовах приділяється значна увага, як з боку науковців, так і практиків, то система управління витратами потребує вдосконалення та становлення на сучасних підприємствах.

На сьогоднішній день, доречно дізнатися про думку провідних спеціалістів бухгалтерського напряму відносно сформованої та діючої системи внутрішньогосподарського обліку, що склалася в діючих суб'єктах господарювання шляхом проведення соціологічних опитувань. Співставлення точок зору представників практики дозволяє зробити узагальнюючі висновки відносно сформованого та діючого стану бухгалтерського обліку на підприємствах.

Сучасний стан внутрішньогосподарського обліку не дає можливості реально впливати на хід господарських процесів, виробляти оптимальні тактичні та стратегічні рішення на різних рівнях управління. Такий облік ще не виходить за рамки простої реєстрації записів, має недостатній зв'язок з плануванням, аналізом, формалізацією та інтерпретацією його інформації для управлінських потреб. Він не в змозі, поки що, в повній мірі оцінити можливість підприємств генерувати засоби, домагатися успіху у повсякденній поточній діяльності, перебудовувати її відповідно до кон'юнктури ринку.

Сучасний бухгалтерський облік повинен орієнтуватися не стільки на зовнішніх користувачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємства. З цією метою виникає потреба посилити інформаційні функції обліку, організувати аналітичний облік, виходячи з потреб управління витратами. А це в свою чергу, наприклад, потребує зіставлення витрат на виробництво та переробку продукції та отримання ефекту



від її продажу, формування собівартості виготовленої продукції за центрами витрат та центрами відповідальності, ефективність використання ресурсів підприємства, що характерно для системи управління витратами.

Роль управління у виробничому процесі, бухгалтерського обліку в системі управління, а також забезпечення системи управління обліковою інформацією дуже велика. Однак на практиці стикаємося з такою ситуацією, що, по-перше, спеціалісти управлінських служб мають вузькоспеціалізовані навички роботи, а тому не в повній мірі використовують облікові дані в своїй роботі. По-друге, дуже неістотна або взагалі відсутня допомога від вищих органів управління. По-третє, стан бухгалтерського обліку, тобто самі бухгалтери мало турбуються про те, щоб своєчасно та в необхідному розрізі узагальнювати дані та представляти їх апарату управління.

Таким чином, виникає розрив між інформаційним процесом та управлінням, для подолання якого створено напрям у розвитку облікової науки – внутрішньогосподарський облік, або як його зараз пропонують називати система управління витратами чи управління ресурсами, метою якого є визначення обсягу облікової інформації та використання її як засобу управління господарською діяльністю підприємства.

Інформація, яку надає внутрішньогосподарський облік є важливою при виборі стратегії та тактики виробництва, процесу ціноутворення, що передбачає визначення її собівартості та відповідно виробничих витрат. Внутрішньогосподарський облік, забезпечує управлінців різного ієрархічного рівня інформацією для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо використання праці, виробничих запасів, основних засобів. Так здійснюється процес управління витратами виробництва або облік для управління підприємством.

Внутрішньогосподарський облік – це ідентифікація економічно значимої інформації про використання ресурсів, її зведення, групування протягом певного періоду для планування, обліку, контролю та аналізу. Це сукупність процедур, які забезпечують отримання та аналіз інформації, необхідної

керівництву підприємства на всіх рівнях для прийняття управлінських рішень. Дійсно, роль витрат в управлінні відіграє надзвичайно важливу роль в процесі виробництва, побудові ефективного внутрішньогосподарського управління, створенні ефективного механізму планування, обліку, контролю та аналізу з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури підприємства.

Вирішальне значення в управлінні витратами також полягає і в розробці стратегії поведінки суб'єктів господарювання в ринкових умовах, тобто обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища. Враховуючи те, що управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, то облік витрат та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Дискусійний характер багатьох питань, пов'язаних з методологією внутрішньогосподарського обліку, очевидний, особливо коли мова йде про великі підприємства, тому що організаційно-функціональна структура управління, методи управлінського впливу на вирішення функціональних завдань організації мають тут свою специфіку. Потрібна зміна структури інформаційних потоків системи внутрішньогосподарського обліку, посилення контролю над витратами, забезпечення «поєднання» детального знання особливостей діяльності дочірніх підприємств і філій та відповідності їх діяльності вимогам єдиної стратегії керуючої компанії.

Крім того, активна діяльність вітчизняних компаній у різних регіонах України, а також їх вихід на міжнародні ринки істотно розширює спектр зовнішніх факторів, що впливають на результати їх діяльності. Тому формування діючої системи внутрішньогосподарського обліку повинне бути спрямоване на вдосконалювання процесів корпоративного управління.

Сучасні концептуальні дискусії показують, що ця область знань описана з різним ступенем систематизації, що виражається в різному тлумаченні змісту внутрішньогосподарського обліку. Більше того, специфіка організаційних і

методичних аспектів внутрішньогосподарського обліку дотепер залишається не вивченою, відсутній комплексний підхід до постановки й вирішення практичних завдань функціонування системи внутрішньогосподарського обліку промислових підприємств та організацій, особливо в частині методичного й інформаційного забезпечення, робіт з удосконалювання наявних елементів внутрішньогосподарського обліку.

Сучасним потребам управління найбільшою мірою відповідає концепція внутрішньогосподарського обліку, орієнтована на систему управління. У рамках даної концепції внутрішньогосподарський облік забезпечує повну інформаційну підтримку для забезпечення комплексного впливу на об'єкт управління.

Еволюція розвитку внутрішньогосподарського обліку включає такі етапи:

1) внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису та складанням фінансової звітності;

2) розробку системи калькулювання змінних витрат, що отримала назву директ-костинг та обліку за центрами відповідальності;

3) удосконалення в середині 70-х років відповідно до посилення ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та системах управління;

4) становлення нормативних методів, які, у порівнянні із «стандарт-кост», мають свої особливості.

Найістотнішою вимогою до внутрішньогосподарського обліку є активний вплив на систему управління з метою постійного підтвердження своєї функціональної корисності.

Основою управління є ефективне використання ресурсів інформаційної системи підприємства насамперед внутрішніми користувачами – менеджерами підприємства. Більшість з них виявляють інтерес до впровадження внутрішньогосподарського обліку як засобу удосконалення системи інформаційного забезпечення підприємства. Проте практиками

внутрішньогосподарський облік розглядається тільки як додатковий інструмент достовірності визначення виробничої собівартості готової продукції. Відбувається звуження проблемного внутрішньогосподарського обліку до функцій систематичного виробничого.

Організація внутрішньогосподарського обліку дозволяє керівництву передусім вирішити проблеми операційної діяльності. За своєю сутністю, ця система є сукупністю форм управлінських звітів, які надають можливість менеджерам:

а) аналізувати процес формування витрат;

б) розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності;

в) здійснити необхідні аналітичні розрахунки (точки беззбитковості, рентабельності, оборотності активів, вартості одного робочого місця, ринкової вартості бізнесу компанії, структури витрат тощо);

г) прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Таким чином, суб'єкти господарювання, що нині здійснюють свою діяльність в умовах суцільної інформаційної глобалізації, потребують належної інформації, яка формується як всередині підприємства, так і надходить із зовнішнього середовища. Інформаційний ресурс є невід'ємною ланкою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. Без такої інформації не може бути прийняте жодне управлінське рішення.

Внутрішньогосподарський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат суб'єкта господарювання з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату. Основними об'єктами внутрішньогосподарського обліку є витрати і доходи, які перегруповуються за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, центрами відповідальності тощо). Система внутрішньогосподарського обліку є ефективною, адже вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення

і функціонування самої системи. Внутрішньогосподарський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розробляє саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників, тому обліковцям необхідно самостійно займатись організацією внутрішньогосподарського обліку в системі економічної інформації того чи іншого підприємства.

Таким чином, внутрішньогосподарський облік являє собою інформаційну підсистему єдиної системи управління підприємством, що включає в себе кількісні і якісні, фінансові й нефінансові дані, що забезпечують керівників різних рівнів релевантною інформацією на короткострокову й довгострокову перспективу, необхідною для ефективного управління суб'єктом господарювання.

Таке визначення внутрішньогосподарського обліку:

1) указує на інформаційний характер внутрішньогосподарського обліку як підсистеми загальної системи управління, що визначає комплекс методичних прийомів, необхідних до застосування цією системою управління для досягнення поставлених цілей;

2) указує на його спрямованість на забезпечення як оперативного, так і стратегічного управління підприємством;

3) визначає категорії управлінських даних, що збирають у системі внутрішньогосподарського обліку: кількісні і якісні, фінансові й нефінансові дані, тим самим побічно вказуючи на відмінності даного виду обліку від інших форм обліку;

4) визначає суб'єктів застосування внутрішньогосподарського обліку – керівників різних рівнів суб'єкта господарювання з метою забезпечення реалізації повноважень за розпорядженням ресурсами компанії;

5) підкреслює основне завдання внутрішньогосподарського обліку – забезпечення релевантною інформацією керівників різних рівнів управління, необхідною для ефективного управління.

Однак, ототожнення функцій внутрішньогосподарського обліку з функціями управління не зовсім правомірно. Будучи підсистемою єдиної

системи інформаційного забезпечення, внутрішньогосподарського облік є інструментом реалізації функцій управління, забезпечуючи спряженість і взаємозв'язки різних інформаційних потоків як основи для взаємодії всіх функцій управління.

У рамках реалізації кожної функції управління можуть бути визначені основні завдання, вирішення яких повинне бути покладене на внутрішньогосподарський облік (табл.1).

Таблиця 1

Завдання внутрішньогосподарського обліку за функціями управління

Функції управління	Завдання внутрішньогосподарського обліку
Планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- складання ключових показників, що формують цільову картину підприємства; ·</li> <li>- підготовка інформації для складання планів, бюджетів, кошторисів;</li> <li>- координація підрозділів підприємства в розробці планових величин; ·</li> <li>- визначення майбутньої стратегії й тактики здійснення комерційної діяльності в цілому й по окремих господарських операціях, оптимізація використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; ·</li> <li>- проведення роботи з коректування планових величин, порівняння планових показників з фактичними, вживання заходів по усуненню виявлених відхилень.</li> </ul>
Організація	<ul style="list-style-type: none"> <li>- створення ефективної інформаційної підтримки при визначенні форм делегування повноважень, визначення рівнів і центрів відповідальності; ·</li> <li>- аналіз кожного з передбачуваних шляхів розвитку підприємства з економічної точки зору, вибору більш ефективного напрямку; ·</li> <li>- сприяння зближенню організаційної й фінансової структур підприємства з метою реалізації поставлених цілей управління;</li> <li>- коректування керуючих впливів на хід виробництва й реалізації продукції, товарів і послуг, «зменшення» суб'єктивності в процесі прийняття рішень на всіх рівнях управління.</li> </ul>
Стимулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення результатів робіт, оцінка виконання планових показників з метою координування дій виконавців відповідно до покладених завдань і функцій, спрямованих на виконання основної мети підприємства; ·</li> <li>- сприяння розвитку ініціативи трудового колективу й окремих працівників у виявленні й використанні внутрішньовиробничих резервів, підвищенні ефективності виробництва;</li> <li>- проведення комплексу заходів, що сприяють підвищенню якості праці працівників і поліпшенню кінцевих результатів виробничо-господарської діяльності підприємства</li> </ul>

Контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення (попереднє діагностування) наявності або відсутності незвичайних або невірно відбитих у бухгалтерській або управлінській звітності фактів і результатів господарської діяльності, що визначають сфери потенційного ризику й потребують особливої уваги при оцінці системи контролю;</li> <li>- сприяння в реалізації аналітичних процедур при виявленні сильних і слабких сторін у системі управління діяльності підприємства;</li> <li>- підвищення якості інформаційної бази системи контролю.</li> </ul>
Комунікації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сприяння у формуванні основних елементів інформаційного обміну по напрямках «керівник-підлеглий», «керівник-керівник», «підлеглий-підлеглий»;</li> <li>- обробка основних параметрів комунікації із зовнішнім середовищем, визначення ключових стратегічних позицій підприємства;</li> <li>- представлення інформації для здійснення функцій планування, організації, мотивації повною мірою для прийняття ефективних управлінських рішень;</li> <li>- участь у реалізації неформальних інформаційних обмінів, підготовка оперативної інформації з метою вирішення якої-небудь управлінської проблеми або досягнення якої-небудь мети управління.</li> </ul>
Облік	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збір, класифікація, узагальнення, надання даних про витрати та/або реєстрація витрат для зацікавлених користувачів;</li> <li>- визначення величини витрат по конкретних продуктах, видах діяльності, місцях формування витрат, центрах відповідальності.</li> </ul>

Внутрішньогосподарський облік істотно відрізняється від контролінгу, оскільки останній спрямований на посилення взаємодії різних підсистем управління й забезпечення стабільності системи управління.

Внаслідок цього внутрішньогосподарський облік можна вважати інформаційним інструментом, що забезпечує формування інформації, яка дозволяє обґрунтувати поточні й перспективні управлінські рішення.

Система внутрішньогосподарського обліку на підприємствах носить переважно фрагментарний й оперативний характер. У зв'язку із цим для промислових підприємств може бути рекомендована інтегрована (однокругова) система обліку витрат і результатів діяльності, що функціонує без використання спеціальних рахунків внутрішньогосподарського обліку.

Для обслуговування комплексу управлінських цілей така система промислового підприємства з урахуванням організаційно-економічних особливостей процесів виробництва повинна відповідати наступним основним принципам (рис.2).

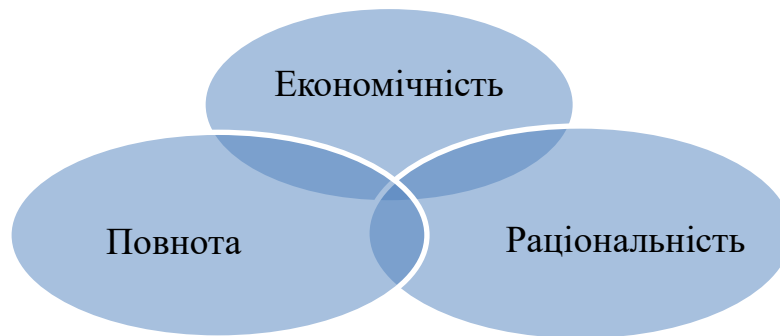


Рис.2. Принципи побудови внутрішньогосподарського обліку

Зміст принципу економічності розкривається через фактор економічної ефективності, тобто значного перевищення доходів від її експлуатації над її витратами, пов'язаними зі створенням та впровадженням.

Принцип повноти означає, що інформація, що стосується будь-якої обліково-управлінської проблеми, повинна бути максимально повною для того, щоб рішення, прийняті на основі цієї інформації, були оптимальними. Реалізація цього принципу знаходить своє відбиття в організації системи внутрішньогосподарського обліку за місцями виникнення витрат (МВВ) і центрами відповідальності (ЦВ).

Сучасним й актуальним завданням для підприємств є побудова єдиної автоматизованої системи внутрішньогосподарського обліку, що задовольняє потреби різних користувачів для реалізації процесів управління.

Для забезпечення потреби управління підприємством в аналізі великих зрізів даних як у часі, так і за тематикою, необхідна автоматизована система внутрішньогосподарського обліку, на яку повинне бути покладене здійснення таких функцій (рис.3).

Функція аналізу покликана забезпечити користувачів інформацією про фактичне виконання бюджетів, дозволяє проаналізувати різні сторони фінансово-господарської діяльності підприємства, розрахувати ключові показники діяльності.



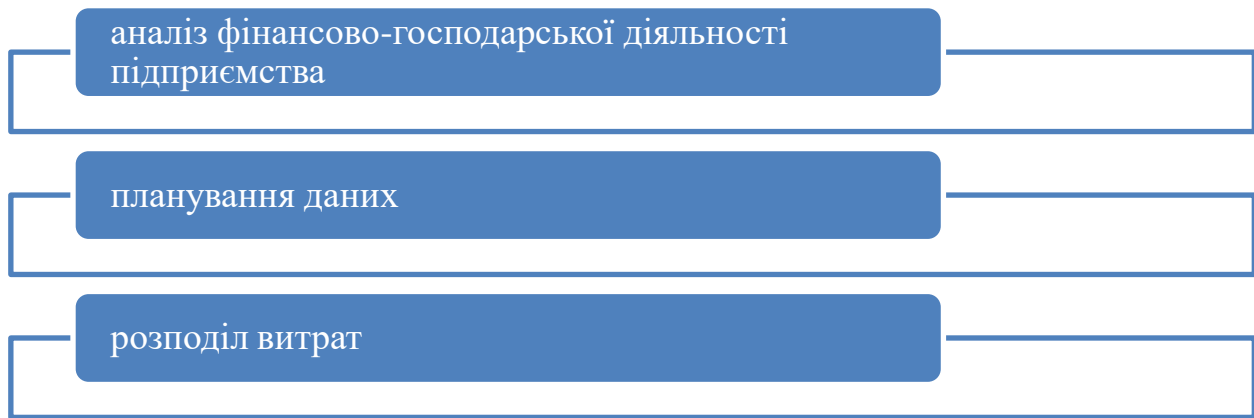


Рис. 3. Функції автоматизованої системи внутрішньогосподарського обліку

Функція планування передбачає планування діяльності підприємства й проведення управлінських рішень менеджменту підприємства через набір планів. Вихідна інформація буде являти собою різні форми бюджетів підприємств:

- бюджет продажів,
- бюджет руху запасів,
- бюджет прямих комерційних витрат,
- бюджет накладних комерційних витрат,
- бюджет управлінських витрат,
- бюджет собівартості,
- бюджет доходів і витрат,
- бюджет фінансової діяльності,
- бюджет інвестиційної діяльності бюджет руху грошових коштів.

Функція розподілу витрат дозволяє у фактичному й плановому розрізі аналізувати ефективність здійснення того або іншого виду діяльності, приймати рішення про їх нарощування або оптимізацію.

Основним критерієм дієвості системи управління є ефективне використання всіх видів ресурсів організації, у т.ч. фінансових. Як надлишок вільних коштів, так й їх недостатність, постійні касові розриви негативно впливають на ефективність діяльності підприємства. Поточна практика бюджетного планування, раціональності використання фінансових ресурсів і

підвищення ефективності процесу планування, аналізу й контролю надходжень і виплат коштів вказує на доцільність використання такого інструменту внутрішньогосподарського обліку, як ковзний прогноз ліквідності.

Під ковзним прогнозом ліквідності розуміється процес щоденного прогнозування вхідних і вихідних платежів з урахуванням вимог та зобов'язань по укладених і планованих до укладання договорів й угодах, а також відбиття інформації про залишки на рахунках організацій у дату надання звітів про фактичний рух грошових коштів.

До числа основних принципів, якими необхідно керуватися при використанні ковзних прогнозів ліквідності належать такі (рис.4).

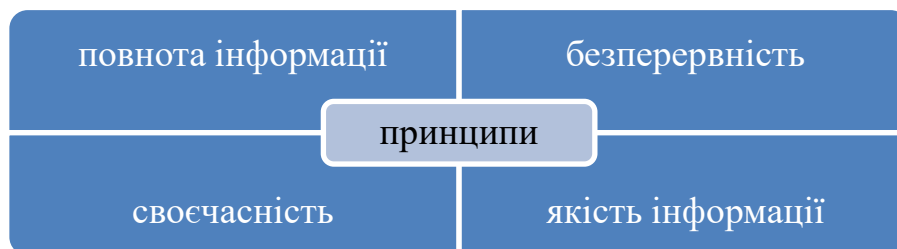


Рис. 4. Принципи ковзних прогнозів ліквідності

За останні десятиліття на вітчизняних підприємствах відбулися системні зміни, що визначили потребу в істотній модернізації функціонування облікових механізмів в умовах зміни зовнішніх факторів, відповідно до підсилення глобальних процесів в економіці й виникнення необхідності в інформації нової якості.

Глобальні процеси, що динамічно розвиваються, поява нових, а також інтегрування існуючих об'єктів управління, надання їм самостійності у виборі організаційно-правових форм і форм власності, трансформація сформованих зовнішніх і внутрішніх господарських зв'язків, можна розглядати як передумови впровадження системи управління витратами, розрахованої на багатоваріантність галузевих управлінських рішень.

На сучасному етапі розвитку економіки України питання формування в системі управління економічної інформації нової якості здобувають особливу значимість.

У цей час із підвищенням використання засобів автоматизації стираються грані розходжень між видами планування, обліку і контролю, які служать у першу чергу цілям управління.

Багатоцільові інформаційні системи забезпечують однократне введення й ліквідацію ручної обробки даних, стандартизацію документообігу, прискорення облікових процесів. Серед типових інформаційних проблем, що виникають в інтеграційних структурах внаслідок інформаційних перевантажень, можна назвати такі, як:

- а) дублювання підготовки однакових даних у різних підрозділах для власних потреб,
- б) відсутність єдності класифікацій,
- в) запізнювання інформації,
- г) проблема інформаційної достатності й т.п.

Тобто виникає необхідність у вертикальній інтеграції інформаційних потоків на підприємстві.

Складність управлінського комплексу визначає різноманіття інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень, а також методів її обробки. Отже, до складу елементів методу управління витратами варто включати способи й прийоми, що дозволяють це робити.

До класичних елементів методу внутрішньогосподарського обліку відносять наступні процедури й прийоми: документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, оцінка й калькуляція. Зміст деяких елементів слід уточнити й модифікувати з урахуванням специфіки окремої галузі й цілепокладання укладачів звітності, зокрема: нерухоме майно в характеризується значною неоднорідністю об'єктів й істотних особливостей їх використання й розміщення, що передбачає використання спеціалізованих програм обробки матеріалів інвентаризації. А одна із серйозних проблем при оцінці об'єктів виникає при обліку, виміру й оцінці якості вироблюваної продукції, при оцінці комерційних ризиків тощо.

Оскільки загальноприйнятої класифікації методів внутрішньогосподарського обліку не існує, крім елементів методу, властивий всій управлінській системі, у внутрішньогосподарському обліку можна використати інші наукові методи.

Отже, поряд із традиційними методами внутрішньогосподарського обліку в доцільно використати підходи, що з'явилися порівняно недавно (рис. 5).

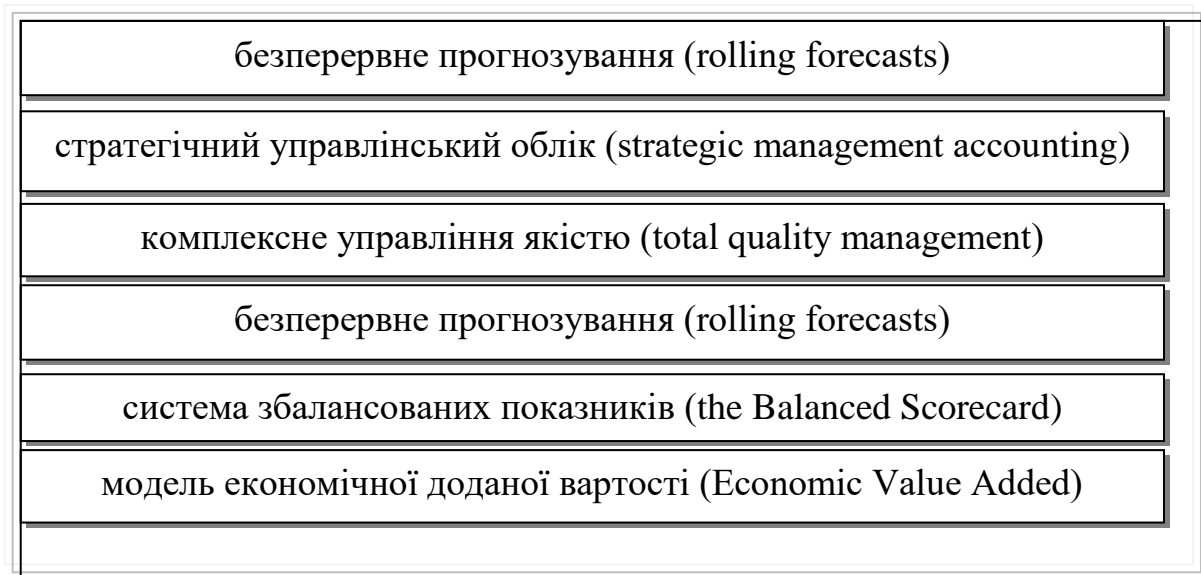


Рис. 5. Сучасні методи внутрішньогосподарського обліку

Держава й великий бізнес зацікавлені в обліковій системі, що забезпечує достовірну, повну й об'єктивну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Отже, є логічним застосування вироблених і визнаних на міжнародному рівні єдиних основ формування корисної ділової інформації, що враховує специфіку функціонування компанії в діловому середовищі.

Характеристики інформаційних потоків, що акумулюються в системі внутрішньогосподарського обліку (деталізованість, інформативність, оперативність, орієнтація на користувача, релевантність й т.д.) дозволяють прийняти останню за інформаційну базу для складання різних видів звітності.

Базові принципи формування звітності в основному діють і відносно внутрішньогосподарського обліку як складової частини системи управління підприємством. Мова йде про принципи:

- майнової відособленості,
- допущення безперервності діяльності,
- послідовності застосування управлінської облікової політики,
- допущення часової визначеності фактів господарської діяльності.

Відповідно до базового, формується також середовище окремо-наукових облікових принципів (відповідальності, керованості, достовірності, взаємозалежності, релевантності, відособленості, безперервності, повноти, надійності, своєчасності, порівнянності, зрозумілості, періодичності й економічності), що включають:

а) необхідність забезпечення альтернативних варіантів вирішення управлінських завдань;

б) участь у розрахунках нормативних параметрів оптимального варіанту й у контролі за його виконанням;

в) орієнтацію на виявлення відхилень від заданих параметрів виконання;

г) інтерпретацію виявлених відхилень й їх аналіз;

д) випередження даних для ухвалення управлінського рішення й відповідальності за його наслідки.

Внутрішньогосподарський облік може бути використаний з високим ступенем корисності при підготовці економічної інформації для розкриття показників фінансової звітності, складеної за міжнародними принципами, дозволяючи одержати синергічний ефект від організації процедур збору й обробки економічної інформації за допомогою методів і прийомів внутрішньогосподарського обліку.

На оперативному рівні центрів прибутку й витрат повинна бути створена єдина інформаційна база для прийняття рішень. Необхідний при цьому аналіз відхилень проводиться на основі релевантних для прийняття рішень стандартних і калькуляційних витрат, відмінних від МСФЗ-показників. У цей час облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) займають домінуюче місце в загальній системі управління підприємством. Цей облік має на меті забезпечити досить вузьке коло внутрішніх користувачів

інформацією, необхідною для контролю над виробничою діяльністю й прийняття рішень за результатами цієї діяльності.

Незважаючи на наявність достатньої кількості літератури з характеристикою цієї або іншої методики планування та обліку витрат в системі управління, вибір і постановка оптимальної для підприємств методики усе ще залишається проблемою.

З метою задоволення потреб управлінського апарату в інформаційному забезпеченні необхідна розробка нових й удосконалення існуючих джерел інформації. Найбільш інформативним з погляду доходів і понесених витрат є Звіт про фінансові результати. Таким чином, цей Звіт в частині витрат по звичайних видах діяльності й інших витрат варто надавати в розширеному вигляді. Алгоритм аналізу витрат включає сукупність специфічних аналітичних процедур, об'єднаних у певну логічну послідовність показаний на рисунку 6.

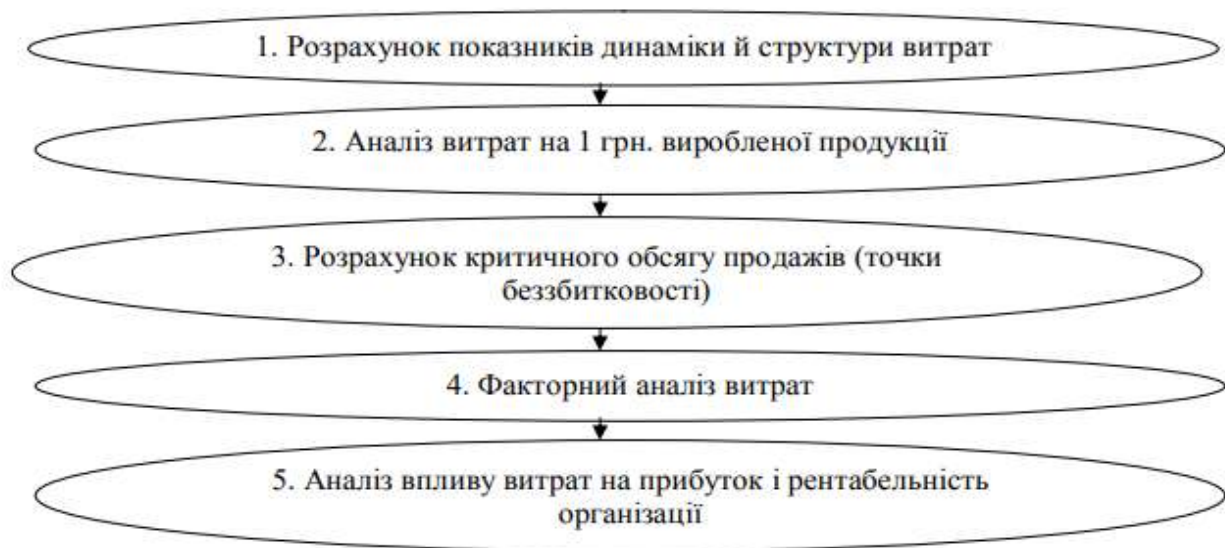


Рис. 6. Етапи проведення аналізу витрат

Збір інформації для аналізу й оцінки витрат вимагає використання первинних облікових даних з групуванням їх за технологічними операціями і замовниками. Фінансовий й внутрішньогосподарський облік витрат розглядають документи, які необхідні для синтетичного й аналітичного обліку по технологічних операціях, а в остаточному підсумку інформація

використовується для вивчення рівня рентабельності. Первинні документи аналітичної системи використовуються і для складання бухгалтерської звітності, у якій містяться відомості про послуги й виторг, а інформаційна база аналізу витрат формується з використанням аналітичних показників по технологічних операціях і замовленнях.

Така модель формування витрат побудована на основі традиційних принципів внутрішньогосподарського обліку, застосування яких передбачає відбиття прямих витрат на виробництво в аналітичному розрізі за центрами відповідальності (місцях виникнення витрат) і об'єктах обліку витрат (видах послуг).

Завершеність інформаційної структури дозволяє одержати внутрішню управлінську інформацію з достовірністю й точністю, властивою бухгалтерському обліку, але в закритому режимі. Нагромадження інформації на рахунках передбачає одержання можливості виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних значень з метою управління витратами на рівні оперативного узагальнення значимих для керівництва показників і вибірково представляти інформацію на інші рівні управління.

Практичне вирішення розглянутих підходів буде сприяти вдосконалюванню системи обліку й внутрішнього контролю витрат організацій промислового комплексу, розвитку методів аналізу витрат, виробленню й обґрунтуванню управлінських рішень, підвищенню їх ефективності. При проведенні економічного аналізу відкривається вплив структури облікової інформації на формування фінансових результатів від виконання робіт і послуг організацій промислового комплексу.

На сучасному етапі розвитку економіки вітчизняні промислові підприємства постійно знаходяться під впливом кон'юнктурних коливань: змінюється попит на їх продукцію, рівень витрат та темпи виробництва. За таких умов виникає потреба у формуванні конкретної системи виважених управлінських рішень, зорієнтованих на забезпечення конкурентоспроможності та сталого економічного розвитку на ринку. Поглиблення ринкових відносин

підвищує відповідальність і самостійність як промислових підприємств так і інших суб'єктів господарювання в підготовці та прийнятті саме таких рішень. Забезпеченню ефективного функціонування та прийняттю раціональних управлінських рішень сприятиме використання впровадження на таких підприємствах системи внутрішньогосподарського обліку та звітності.

Це беззаперечно забезпечить більш ефективне управління витратами і фінансовими результатами, що сприятиме, в свою чергу, максимізації прибутку. Дослідженнями даної проблеми займалися українські вчені та фахівці країн близького й далекого зарубіжжя. Ними розроблені окремі аспекти обліку, калькулювання, аналізу, нормування і планування витрат.

На сьогоднішній день відсутні єдині практичні рекомендації щодо використання внутрішньогосподарського обліку в системі управління, що створює необхідність більш досконалого вивчення даної проблеми.

Впровадження внутрішньогосподарського обліку на підприємстві сприятиме вирішенню таких основних проблем, як:

- забезпечення керівництва релевантною інформацією про консолідовані результати діяльності підприємства для прийняття економічно-обґрунтованих управлінських рішень;

- моніторинг пріоритетних напрямків діяльності підприємства та визначення їх результатів;

- формування і розвиток системи комплексного планування і бюджетування на підприємстві;

- організація обліку витрат не тільки за окремими видами продукції, а і за технологічними процесами, фазами виробництва, регіонами збуту.

Внутрішньогосподарський облік приймає участь у розробці методів обліку витрат і калькулювання собівартості, критеріїв фінансових і загальноекономічних показників для оцінки діяльності підприємства як в цілому, так і за окремими його підрозділами.

Внутрішньогосподарський облік виступає як інтегруюча та координуюча підсистема управління підприємством, що забезпечує інструментальну та



методологічну базу підтримки прийняття управлінських рішень. Інформація, що її надає керівникам та менеджерам система обліку, дає можливість для проведення ретроспективного аналізу фінансових результатів діяльності, економіко-математичного обґрунтування тенденцій та трендів, а також прогнозування та планування основних фінансових показників господарської діяльності на підприємстві.

Підприємства, що впроваджують і використовують систему внутрішньогосподарського обліку, отримують значний економічний ефект за рахунок спрощення процедур планування, прийняття рішень та отримання своєчасної інформації про результати фінансово-господарської діяльності. Адже внутрішньогосподарський облік забезпечує:

а) досягнення прозорості при формуванні собівартості продукції та оптимізації асортименту продукції, що дає змогу поступово збільшити частку виробництва найбільш рентабельних видів продукції;

б) реальну можливість формування гнучкої цінової політики, вигідної не лише підприємству, а й покупцям;

в) появу можливості оцінки з точки зору ефективності витрат за всіма видами продукції, функціями, процесами, проектами, відповідальними особами, регіонами;

г) підвищення ефективності контролю та управління.

Організація внутрішньогосподарського обліку є внутрішньою справою самого суб'єкта господарювання. Його побудова та ведення не є обов'язковим для підприємства, але його наявність забезпечує ефективність управління діяльністю в цілому. Тому рішення про доцільність ведення внутрішньогосподарського обліку керівник установи чи організації ухвалює виходячи з оцінки витрат і вигоди від його функціонування. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління та методики збору й опрацювання даних.

Для досягнення поставлених цілей щодо ведення внутрішньогосподарського обліку необхідно враховувати загальні напрямки розвитку, а також дійсний стан фінансового обліку, аналізу, планування і контролю на підприємстві. Крім того, слід брати до уваги, що система внутрішньогосподарського обліку на кожному підприємстві унікальна, оскільки враховує специфіку його діяльності. Не існує однакових систем внутрішньогосподарського обліку так само, як і не існує однакових підприємств. Кожна з існуючих систем будується для конкретних цілей її функціонування. Кожен суб'єкт господарської діяльності самостійно, за власним бажанням (виходячи з потреб, затрат та очікуваного результату) будує систему внутрішньогосподарського обліку.

Інформація, що надається внутрішньогосподарським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, оптимізацію використання ресурсів, забезпечення оцінки ефективності діяльності підрозділів і окремих менеджерів, підприємства в цілому.

Внутрішньогосподарський облік забезпечує оцінку слабких і сильних сторін, а також загальної ефективності управління підприємством.

Внутрішньогосподарський облік має на меті надання допомоги спеціалістам та керівникам фірм і, особливо, об'єднань для ефективного управління.

З метою стабільності функціонування підприємства, покращання його фінансового стану та зростання прибутку від операційної та інших видів діяльності необхідно здійснити низку заходів, а саме:

а) формування належного масиву інформації, що характеризує наслідки роботи підприємства та його підрозділів;

б) аналіз наслідків діяльності та розробка практичних та стратегічних рішень на альтернативній основі щодо перспектив діяльності підприємства;

в) систематичний контроль за дотриманням окремими виконавцями, в першу чергу керівниками підрозділів (центрів витрат та центрів прибутку)

завдань, передбачених керівництвом фірми щодо витрат та випуску продукції та її реалізації, якщо це доручено підрозділу;

г) підведення підсумків за результатами контролю щодо наслідків діяльності підрозділів та розробка завдань на перспективу.

Суттєвими проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування внутрішньогосподарського обліку для вітчизняних підприємств є такі:

1) більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення внутрішньогосподарського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

2) набуває особливого змісту проблема, що дані внутрішньогосподарського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

3) на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління.

Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;

4) необхідно будувати систему внутрішньогосподарського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що нестача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації та перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань.

Внутрішньогосподарський облік є одним з ключових елементів раціонального та ефективного управління. Він полягає в оптимізації

організаційної та фінансової структури бізнесу, оптимізації бізнес процесів, впровадженні нових управлінських технологій, підвищенні прибутковості завдяки раціональному управлінню витратами та підвищенні загального рівня корпоративної культури. Внутрішньогосподарський облік виступає важливим інструментом ефективної діяльності підприємства, що забезпечує координацію, взаємодію та погодженість елементів управління для досягнення стратегічних цілей.

Недоліком є те, що на сьогоднішній день внутрішньогосподарський облік не набув значного поширення на українських промислових підприємствах, оскільки потребує висококваліфікованих спеціалістів та повноцінної матеріальної бази, а також значних грошових витрат.

Таким чином, узагальнюючи вищезазначене, слід відмітити, що для ефективного інформаційного забезпечення управління підприємством, необхідна побудова внутрішньогосподарського обліку, як з'єднуючої ланки між обліковим процесом та системою управління. Його предметом є виробнича діяльність суб'єкта господарювання в цілому та окремих його структурних підрозділів. Об'єктами внутрішньогосподарського обліку є витрати та результати діяльності цього суб'єкта господарювання та його центрів відповідальності, трансфертне ціноутворення, бюджетування та внутрішня звітність.

Основною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень є інформація внутрішньогосподарського обліку, що повинна мати певні властивості (оперативність, порівнянність й ін.) і якісними характеристиками (релевантність, корисність й ін.) для ефективного управління діяльністю підприємств та їх центрів відповідальності. Звідси виникає необхідність зміни методів формування облікової інформації, її змісту, способів і форм надання управлінському апарату суб'єктів господарювання. Все це вимагає більш активних кроків по вдосконалюванню внутрішньогосподарського обліку, підвищенню його контрольно-аналітичних функцій у системі управління виробництвом промислової продукції.

У системі управління центрами відповідальності, ґрунтуючись на перерахованих вище принципах, внутрішньогосподарського облік може виконувати ряд функцій: інформаційну; контрольну-аналітичну; оціночно-порівняльну; планово-прогностичну; прямих і зворотних зв'язків; зв'язків координації й субординації між керованою й керуючою системами на різних ієрархічних рівнях.

Отже, внутрішньогосподарського облік являє собою децентралізовану підсистему загальної системи управління для відбиття фактів діяльності підрозділів, виміру, інтерпретації й передачі інформації про них керуючій системі з метою прийняття ефективних управлінських рішень та координації проблем майбутнього розвитку організації, її сегментів діяльності за допомогою використання різних методів обліку, контролю, аналізу й бюджетування.

Внутрішньогосподарський облік – це ідентифікація економічно значимої інформації про використання ресурсів, її зведення, групування протягом певного періоду для планування, обліку, контролю та аналізу. Це сукупність процедур, які забезпечують отримання та аналіз інформації, необхідної керівництву підприємства на всіх рівнях для прийняття управлінських рішень.

Внаслідок цього внутрішньогосподарський облік можна вважати інформаційним інструментом, що забезпечує формування інформації, що дозволяє обґрунтувати ефективні поточні й перспективні управлінські рішення.

## *Література*

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. Посібник* / П. Й. Атамас; М-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. - 2-ге вид. - К. : Центр учбової літератури, 2009. - 440 с.
2. Бородкін О. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація* / Бородкін О. // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2001. - №2. – С. 45-53.
3. Валуєв Б.І. *Альтернативи системи управління.* / Валуєв Б.І. // *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Збірник наукових праць ОНУ.* – Том 5. – Випуск 6. – Одеса: Наука і техніка, 2003.
4. Вил В.Р. *Управленческий учет.* – М.: Инфра, 1997. – 375 с.
5. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підруч.* - К. : Лібра, 2003. - 704 с.
6. *Загальнодержавна цільова економічна програма розвитку промисловості на період до 2020 року.* Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 липня 2013 р. № 603-р
7. Задорожний З. В. *Внутрішньогосподарський облік у будівництві : моногр.* / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Екон. Думка. – 2006. – 336 с.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями від 22.12.2011 р. № 4224-VI) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Лучко М.Р. *Концепція управлінського обліку для підприємств швейної промисловості.* Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/21178>
10. Лучко М.Р. *Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах* / М.Р. Лучко, В.М. Мариновський. – Тернопіль : Поліграфіст, 1992. – 24 с.
11. Лучко М.Р. *Управлінський облік чи внутрішньовиробнича (управлінська) бухгалтерія?* Режим доступу: <http://dspace.uzhnu.edu.ua>
12. Нападовська Л. *Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин* // *Бухгалтерський облік і аудит.* - 2009. - №10. - С. 45-55.

13. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

14. Яцишин С. Р. Аналіз релевантної інформації в управлінні витратами / С. Яцишин // Економічний аналіз. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12, частина 1. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 130-132. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16465>

15. Яцишин С. Р. Моделювання облікової інформації про витрати виробництва для потреб системи управління / С. Яцишин // Економічні проблеми ринкової трансформації України: Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції «Економічні проблеми ринкової трансформації України». – Львів : ЛБІ НБУ, 2002. – С. 28-30. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16559>

16. Яцишин С. Р. Формування та адаптація систем організації управлінського обліку в умовах економіки перехідного періоду / С. Яцишин // Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття», Львів, 2001. – С.23-28. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16554>

17. Яцишин, С. Р. Інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / Світлана Яцишин // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль – Чортків, 26-27 квітня 2012 р.] – Чортків, 2012. – С. 381-383. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17096>

18. Яцишин, Світлана Романівна. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Світлана Романівна Яцишин. - Тернопіль : ТАНГ, 2003. - 194 с. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16847>