

бюджету донарахованих коштів.

Ефективність податкового аудиту залежить не тільки від повноти проведеної перевірки. Виявлені порушення і зловживання (в практиці перевіркової роботи це донарахування, штрафні та фінансові санкції) – це лише половиною справи. На сьогодні, для податкових органів залишається досить проблематичним питанням стягнення донарахованих за результатами перевірки сум до бюджету. Завданнями податкових аудиторів є не тільки виявити, правильно задокументувати факти порушення податкового чи валютного законодавства, але належним чином переконати платника податків в порушеннях та правомірності дій перевіряючого й необхідності сплати донараховані суми до бюджету. Якість оформлення результатів податкового аудиту та вияв толерантності з боку податкового аудитора повинні забезпечити успіх самої перевірки.

Висновки. Таким чином, у статті обґрунтовано теоретичні та практичні рекомендації щодо вдосконалення нормативно-правових, організаційно-методичних засад здійснення податкового аудиту з метою підвищення його ефективності, а саме:

- 1) по-перше, складність, нестабільність та двоїстість податкового законодавства повинні ліквідуватись шляхом запровадження законів прямої дії, при визначенні ставок оподаткування використовувати науковий підхід, а у разі внесення змін до законодавства необхідно проводити аналіз їх наслідків та економічну доцільність;
- 2) по-друге, з метою уникнення неоднозначності законодавства ефективніше повинен працювати консультивний відділ, створений в органах Державної податкової служби;
- 3) по-третє, необхідно удосконалити організаційну структуру управління органів Державної податкової служби, яка відповідала би нормам європейської спільноти;
- 4) по-четверте, вимагає удосконалення методика відбору платників податків для включення їх до плану податкових перевірок; пропонуємо частіше турбувати своїми візитами високоризикових платників податків (великих платників податків та тих, які постійно декларують збитковість своєї діяльності, ухиляються від сплати податків і зборів);
- 5) по-п'яте, доцільно проводити аналіз фінансового стану та показників діяльності суб'єктів господарювання з метою встановлення піставності та законності декларування збитковості їх діяльності;
- 6) по-шосте, підвищити якість контрольно-перевірочної роботи;
- 7) по-сьоме, проводити роботу з платниками податків так, щоб досягти 100 % сплати донарахувань до бюджетів усіх рівнів.

Література

1. Конституція України. – К. : Преса України, 1997. – 80 с.
2. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит : підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К. : ВЦ «Академія», 2009. – 376 с. – (Серія «Альма-матер»).
3. Онищенко В.А. Податковий контроль та підвищення його ефективності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : 08.04.01 / В.А. Онищенко ; Науково-дослідний філ. ін-ту Міністерства фінансів України. – 2007. – 20 с.
4. Слаутіна Л. Підрозділи аудиту юридичних осіб – складова частина єдиного податкового механізму / Л. Слаутіна // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 39. – С. 20 – 21.
5. Тимченко О.М. Ефективність податкового аудиту в Україні / О.М. Тимченко // Економіка і держава : наук.-практ. журнал. – 2009. – № 3. – С. 19 – 22.

Надійшла 24.11.2009

УДК 657.47

Л. П. РАДЕЦЬКА
Хмельницький національний університет

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ

Висвітлені питання постановки управлінського обліку, з метою прийняття ефективних рішень щодо управління бізнесовою діяльністю. Запропоновані підходи щодо поліпшення інформаційної бази управлінського обліку.

Lighted up questions of raising administrative account, with the purpose of acceptance of effective decisions in relation to a management business activity. Offered approach in relation to the improvement of informative base of administrative account.

Ключові слова: управлінський облік, ефективні рішення, інформаційна база.

Актуальність теми. За умов розвитку ринкових відносин та підприємництва, що орієнтується на отримання максимальних прибутків, а також враховуючи необхідність підвищення ефективності господарської діяльності в усіх галузях економіки, в нашій країні теж потрібно вирішувати численні

проблеми, пов'язані з управлінням підприємствами. Саме такі проблеми і покликаний розв'язувати управлінський облік, основною метою якого є забезпечення керівників усіх рівнів оперативною та своєчасною інформацією з метою прийняття ефективних рішень щодо управління бізнесовою діяльністю.

При цьому у вітчизняній практиці господарювання мають місце лише окремі випадки впровадження управлінського обліку на підприємствах і то, здебільшого, в неповному обсязі, хоча окремі його складові під іншими назвами та в іншому ракурсі відомі і в нашій країні досить давно.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку теорії та практики управлінського обліку, внутрішньогосподарського контролю затрат виробництва та економічного аналізу сприяли роботи як західних економістів: К. Друрі, Б. Нідлза, П. Самуельсона, П. Фрідмана, Ч.Т. Хонгрена, так і вітчизняних: М.Т. Білухи, В.І. Єфименка, М.В. Кужельного, А.М. Кузьминського, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, В.П. Завгородного, З.В. Гуцайлюка, М.С. Пушкаря, В.Г. Линника, А.М. Герасимовича, М.В. Кужельного, Ю.Я. Литвина, В.І. Самборського та інших.

Виклад основного матеріалу. Ефективність господарювання підприємств в ринковій економіці значною мірою обумовлюється ефективністю діяльності управлінського персоналу, що спрямована, насамперед, на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Такі рішення в ринкових умовах приймаються в рамках інформаційної підсистеми, що носить назву “управлінського обліку”.

Управлінський облік виник та використовується в Україні порівняно недавно. До цього на теренах колишніх республік СРСР, в тому числі і в нашій країні, застосовувались такі форми обліку, як оперативний, статистичний та бухгалтерський, кожен з яких забезпечував потреби керівників підприємств в тих або інших видах інформації. Оскільки такої інформації здебільшого вистачає для прийняття певних управлінських рішень, то деякі фахівці сумніваються в доцільності самостійного існування управлінського обліку. Як відмічає А.В. Суворов: “...при цьому, зазвичай, посилаються на досвід деяких розвинутих країн (наприклад, Німеччини), в практиці якої управлінський облік не визнаний як самостійний вид облікової політики” [1, с.2].

Проте досвід більшості країн з розвинутою ринковою економікою свідчить про доцільність існування управлінського обліку як самостійного виду формування та використання економічної інформації. Це підтверджено і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності, в яких особлива увага приділена саме управлінському обліку.

Останнім часом певні кроки по запровадженню управлінського обліку в практику діяльності вітчизняних підприємств зроблені і в нашій країні. Зокрема, вивчення дисципліни «Управлінський облік» передбачено програмами підготовки фахівців облікових спеціальностей, захищені дисертації та публікуються матеріали відповідного спрямування у спеціальній літературі.

Разом з тим мають місце ряд проблем, що стримують впровадження управлінського обліку в практику діяльності суб'єктів господарювання.

Перш за все, слід чітко визначити місце управлінського обліку у системі управління підприємством.

Більшість авторів мають єдині погляди на теорію управління, що являє собою взаємодію суб'єктів і об'єктів управління для досягнення намічених цілей за допомогою системи взаємозв'язаних дій. При цьому такі дії можуть здійснюватися лише на основі відповідної інформації про стан об'єкту управління.

Як відомо, біля 80% інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень в умовах командно-адміністративної системи управління, надавав традиційний бухгалтерський облік. На основі отриманої таким чином інформації здійснюється аналіз господарської діяльності, а також реалізуються функції контролю та аудиту на всіх етапах процесу управління. Виходячи з цього, визначається і місце бухгалтерського обліку в системі управління.

Але незважаючи на той факт, що бухгалтерський облік надає значний обсяг необхідної для управління підприємством інформації, він не може забезпечити необхідної в ринкових умовах оперативності та аналітичності вказаної інформації, оскільки в основному зорієнтований на узагальнення даних для забезпечення звітності та подачі її зовнішнім користувачам.

Процеси ідентифікації, вимірювання та комунікації економічної інформації з тим, щоб користувачі такої інформації мали змогу приймати на її основі ефективні управлінські рішення, повинен поєднувати в собі управлінський облік. Таким чином, проявляється чітко виражена тенденція до переорієнтації обліку з “машини, яка констатує історичні факти” у “механізм приведення первинної інформації до виду, який би давав змогу використовувати її в процесі управління”. При цьому поряд із зовнішніми користувачами фінансової звітності з'являються і внутрішні її користувачі – менеджери.

Аналогічної думки дотримується А. Самігулін, вказуючи, що інформація, накопичена, оброблена та систематизована виробничим обліком, призначена для внутрішнього використання управлінським персоналом для планування, контролю та аналізу діяльності підприємства, а також для прийняття управлінських рішень [2, с.13].

Практично всі автори одностайні у концептуальному трактуванні категорії “управлінський облік”. Так, Р. Гаррісон вважає: що “Управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень” [3, с.84]. На думку Р.Ентоні і Дж. Піса, управлінський облік – це процес у рамках організації, який забезпечує

управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації [4, с.132].

А. Яругова стверджує, що управлінський бухгалтерський облік інформаційно організує внутрішньогосподарські зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві. Згідно з визначенням Б.Нідлеса, управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється та передається для внутрішнього використання керівництвом.

С.Ф. Голов вважає: що “Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [5, с.12].

На думку С.О. Ніколаєвої: “Управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства” [6, с.19].

М.Г. Чумаченко стверджує, що основною функцією управлінського обліку є складання попередніх кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості [7, с.53].

Досить широко досліджують питання управлінського обліку В.І. Ткач та М.В. Ткач. З їх точки зору “управлінський облік забезпечує інформацією оперативне, тактичне, стратегічне, економічне, технологічне, інноваційне та структурне управління і дозволяє вирішити проблеми, пов'язані з внутрішнім та зовнішнім управлінням” [8, с.89].

Таким чином, в цілому суть управлінського обліку, його призначення можна передати формулюванням: виробництво інформації для здійснення ефективного управління.

Та за умов ринку є недостатнім задоволення потреб в інформації лише, в основному, зовнішніх користувачів, оскільки на перший план в системі управління підприємством висувається потреба прогнозування, реалізації планів та узагальнення необхідної вихідної інформації для прийняття обґрунтованих класів можливих рішень. І саме в рамках управлінського обліку збирається, узагальнюється, інтерпретується та передається інформація, необхідна для прийняття вказаних класів рішень. При цьому користувачами такої інформації є, в основному, менеджери підприємства.

Таким чином, основним завданням управлінського обліку, на відміну від традиційного бухгалтерського, “...є здійснення обліку, аналізу чи планування їх як функцій, а використання окремих їхніх елементів з метою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо оптимізації алгоритму “затрати – обсяг реалізації – прибуток” [9, с. 125]. Оскільки основною метою управлінського обліку є фокусування інформації на прогнозування майбутніх подій, то в цьому розумінні управлінський облік є ширшим, ніж власне бухгалтерський облік.

По-друге, для того, щоб визначити інформаційну базу управлінського обліку та роль останнього в системі управління, необхідно послідовно розглянути такі аспекти:

- 1) в прийнятті яких управлінських рішень бере участь управлінський облік;
- 2) яка інформація використовується управлінським обліком на вході;
- 3) в яких стадіях управлінського циклу задіяний управлінський облік.

Відповідно до положень сучасної теорії управління в “управлінське поле” входять всі трудові, матеріальні, фінансові та інформаційні ресурси, які можуть бути об'єктами регулювання через прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу, а саме: планування, вимірювання реалізації планів (контроль, зворотній зв'язок), інтерпретацію результатів вимірювань та узагальнення базової інформації для прийняття певних класів рішень.

Управлінський облік, як і фінансовий, повинен охоплювати облікові аспекти систем збирання та обробки інформації для процесу управління, а саме: облік повної собівартості, систему нормативних витрат, комплекс внутрішньої бухгалтерської звітності.

Висновки. Таким чином, якщо фінансовий облік описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. При цьому, звичайно, управлінським обліком, як і фінансовим, також використовується історична інформація, але не з метою фіксації минулого, а для прогнозних розрахунків.

Оскільки, незважаючи на той факт, що підприємства уже фактично працюють в ринкових умовах, а управління, в основному, займаються питаннями аналізу минулих операцій та забезпечення звітності, менше уваги приділяючи прогнозуванню, то таким чином створюються штучні перешкоди для впровадження управлінського обліку.

І накінець, певні проблеми на шляху практичного застосування управлінського обліку створюють і неузгодженості між нормативними законодавчими документами.

Згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі

витрати та загальновиробничі витрати. При цьому пропонується досить складна методика розподілу загальновиробничих витрат, що передбачає використовувати в якості такого розподілу нормальну та фактичну потужність, в той час, як згаданим типовим положенням з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції передбачена більш проста методика розподілу таких витрат. В результаті у відповідності із зазначеним Положенням на собівартість виробленої продукції відносяться змінні загальновиробничі витрати в повному обсязі та частина розподілених постійних загальновиробничих витрат.

Використання нормальної та фактичної потужності як бази для розподілу загальновиробничих витрат, з одного боку, значно ускладнить розрахунки собівартості продукції і навряд чи виявиться у зв'язку з цим життєздатним, а з другого – така методика передбачає віднесення на собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг), як уже зазначалось, не лише змінних, але й частини постійних загальновиробничих витрат. Такий підхід, з нашої точки зору, є необґрунтованим. Доцільніше було б на собівартість виготовленої продукції списувати лише змінні загальновиробничі витрати, а постійні в повному обсязі відносити на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Оскільки у відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 на собівартість виготовленої продукції відносяться практично лише змінні витрати, то для обрахунку собівартості такої продукції доцільно застосовувати систему директ-костінг, що дасть змогу отримати так звану “зрізану” собівартість виробів. Але така калькуляція лише змінних витрат передбачає, що всі постійні витрати є періодичними і повинні бути відшкодованими незалежно від методу їх розподілу.

Разом з тим, як свідчить практика, не всі постійні витрати відшкодовуються за короткий проміжок часу, а тому “...для довгострокового прогнозування рентабельності та прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції” [5, с.134]. Мати інформацію саме про повну собівартість виробів необхідно і у випадках укладання договорів та встановлення при цьому договірних цін, прийняття замовлення за цінами, нижчими від звичайних тощо.

У зв'язку із зазначеним, з нашої точки зору, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 повинно передбачати повне списання постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції та розрахунок повної собівартості виробів.

Література

1. Суворов А.В. Особенности управленческого учёта в России и США // Международный бухгалтерский учёт. – 2000. – № 2. – С. 2 – 19.
2. Самигуллин А.А. Моделирование в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2005. – № 5. – С. 43 – 45.
3. Garrison R. Managerial Accountings / Homewood.: BRI Irwin. – 1998. – 231 p.
4. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: – М.: Финансы и статистика, 1993. – 269 с.
5. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. –К.:”СКАРБИ”, 1988. – 384 с.
6. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 16 – 21.
7. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1991. – 240 с.
8. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет. Международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
9. Кислиця Н.Г. Управлінський облік у системі управління підприємством // Фінанси України. – 2008. – № 8. – С. 124 – 127.

Надійшла 24.11.2009