

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ В КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

© 2018 Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А.

УДК 657.44:658.821
JEL Classification: M4; M11

Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А.

Удосконалення системи управлінського обліку торгової організації в конкурентному середовищі

Метою статті є обґрунтування необхідності управлінського обліку й основних принципів побудови його системи на підприємствах торгівлі з метою подальшого підвищення ефективності економічної діяльності. Зазначено, що в сучасних умовах управлінський облік торговельних організацій через свої функції виступає як основний інформаційний фундамент управління їх діяльністю. Визначено основну мету впровадження і використання сучасної системи управлінського обліку на підприємстві, а саме – достатнє і своєчасне забезпечення всіх рівнів управління плановою, фактичною і прогнозною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі оперативного та детального збору, систематизації і аналізу інформації. Для побудови всебічної, але не надмірної системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі запропоновані етапи її формування, а саме: формування облікової політики для управлінського обліку; визначення центрів відповідальності; визначення переліку звітів і їх деталізація; визначення точки беззбитковості; планування доходів. Для вирішення проблем постановки та використання системи управлінського обліку запропоновано дотримуватися певних принципів і підходів до її розробки, впровадження та застосування. Виділено основні елементи, які визначають в цілому інформаційну систему управлінського обліку: центри відповідальності, бізнес-процеси, регламенти, результати й оціночні показники. Такий комплексний підхід дозволить ефективно вирішити поставлені завдання, обумовлені відсутністю єдиних методологічних підходів і достатньої практики ведення управлінського обліку в підприємствах торгівлі.

Ключові слова: фінансовий облік, управлінський облік, система управлінського обліку, особливості управлінського обліку в торгівлі, елементи системи управлінського обліку.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-294-300>

Рис.: 1. Табл.: 2. Бібл.: 14.

Акімова Наталія Сергіївна – кандидат економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: akimovans@ukr.net

Топоркова Олена Вячеславівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: toporkova.elena@ukr.net

Наумова Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: naumsirik5@gmail.comУДК 657.44:658.821
JEL Classification: M4; M11UDC 657.44:658.821
JEL Classification: M4; M11

Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А. Совершенствование системы управленческого учета торговой организации в конкурентной среде

Akimova N. S., Toporkova O. V., Naumova T. A. Improving the Management Accounting System of a Trade Organization in a Competitive Environment

Целью статьи является обоснование необходимости управленческого учета и основных принципов построения его системы на предприятиях торговли в целях дальнейшего повышения эффективности экономической деятельности. Отмечено, что в современных условиях управленческий учет торговых организаций через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления их деятельностью. Определена основная цель внедрения и использования современной системы управленческого учета на предприятии, а именно – достаточное и своевременное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений на основе оперативного и детального сбора, систематизации и анализа информации. Для построения всесторонней, но не чрезмерной системы управленческого учета на предприятиях торговли предложены этапы ее формирования, а именно: формирование учетной политики для управленческого учета; определение центров ответственности; определение перечня отчетов и их детализация; опре-

The aim of the article is to substantiate the need for management accounting and the key principles of building its system in trade enterprises in order to further improve the efficiency of their economic activities. It is noted that under modern conditions management accounting of trade organizations through its functions acts as the information basis for managing their activities. The main goal of the introduction and use of a modern management accounting system in an enterprise has been defined, namely, the adequate and timely provision of all management levels with planned, factual, and forecast information necessary for making sound management decisions based on prompt and detailed collection, systematization, and analysis of information. To build a comprehensive but not excessive management accounting system in trade enterprises, the stages of its formation are proposed, namely: forming accounting policies for management accounting; specifying responsibility centers; compiling a list of reports and their specification; determining break-even point; planning revenue. To solve the problems of the establishment and use of a management accounting system, it is proposed to adhere to certain principles and approaches in its development, implementation, and applica-

деление точки безубыточности; планирование доходов. Для решения проблем постановки и использования системы управленческого учета предложено придерживаться определенных принципов и подходов к ее разработке, внедрению и применению. Выделены основные элементы, определяющие в целом информационную систему управленческого учета: центры ответственности, бизнес-процессы, регламенты, результаты и оценочные показатели. Такой комплексный подход позволит эффективно решить поставленные задачи, обусловленные отсутствием единых методологических подходов и достаточной практики ведения управленческого учета на предприятиях торговли.

Ключевые слова: финансовый учет, управленческий учет, система управленческого учета, особенности управленческого учета в торговле, элементы системы управленческого учета.

Рис.: 1. Табл.: 2. Библ.: 14.

Акимова Наталия Сергеевна – кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: akimovans@ukr.net

Топоркова Елена Вячеславовна – кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: toporkova.elena@ukr.net

Наумова Татьяна Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: naumsirik5@gmail.com

The key elements that determine the overall management accounting information system — responsibility centers, business processes, regulations, results, and performance indicators — are highlighted. The comprehensive approach proposed will allow to effectively solve the problems that arose due to the lack of uniform methodological approaches and sufficient practice of management accounting in trade enterprises.

Keywords: financial accounting, management accounting, management accounting system, features of management accounting in trade, elements of a management accounting system.

Fig.: 1. Tbl.: 2. Bibl.: 14.

Akimova Natalia S. – Candidate of Sciences (Economics), Professor, Professor of the Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: akimovans@ukr.net

Toporkova Olena V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: toporkova.elena@ukr.net

Naumova Tatiana A. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: naumsirik5@gmail.com

Вступ. Управлінський облік як інтегрована система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів відіграє важливу роль в економіці більшості зарубіжних і вітчизняних підприємств. Під цим звичним сьогодні терміном розуміється особлива система всередині корпоративного управління витратами й обіговими коштами з метою оптимізації використання капіталу, зростання рентабельності, поліпшення фінансових і нефінансових показників підприємства та, звичайно ж, отримання лідируючих позицій на ринку.

У сучасних умовах виникає об'єктивна потреба в здійсненні нових підходів до змісту та організації обліку для управління. Причина не тільки в тому, що багатьом підприємствам доводиться працювати в умовах конкуренції і різних етапів економічної кризи. Розвивається сам торговий бізнес, більш складними стають його цілі і завдання, можливості вирішення проблем ефективного управління. Відповідно, повинен розвиватися і бухгалтерський управлінський облік, його інструментарій, методи формування та використання облікової інформації.

Основними напрямками управлінського обліку в торгових організаціях є отримання і використання інформації для управління товарно-матеріальними запасами, продажами і дебіторською заборгованістю, витратами і фінансовими результатами діяльності. На цей час немає ніякої нормативної бази, що регулює діяльність з ведення управлінського обліку всередині організації. Тому форми організації і методи ведення обліку для внутрішнього

управління – внутрішня справа кожного торгового підприємства.

Концепція управлінського обліку в торгових організаціях України багато в чому знаходиться в стадії становлення. Перші публікації про необхідність системного обліку для управління підприємствами цієї галузі з'явилися у нас трохи більше десяти років тому, і в основному в них викладали методологію і деякий досвід західних теоретиків і практиків. Вони переконали наших бухгалтерів і менеджерів у необхідності і важливості сучасних методів управлінського обліку для українських організацій роздрібної торгівлі, але серйозних досліджень особливостей обліку для внутрішнього управління торговим підприємством, його методології та організації до останнього часу не було.

Проблеми розвитку управлінського обліку досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: А. Апчерч, С. Голов, Р. Гаррисон, К. Друрі, З. Задорожній, Л. Нападовська, М. Пушкар, В. Рудницький, І. Фаріон, Т. Писаренко, О. Фоміна, Ч. Хорнгрен, Н. Чумаченко, Дж. Шанк, В. Говиндараджан, Н. Шляго, Р. Энтони й ін.

На сьогодні серед вітчизняних і зарубіжних учених і практиків відсутня єдина думка щодо визначення змісту поняття «управлінський облік», а звідси – і багато непорозумінь.

Так, М. Пушкар наголошує, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації,

яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [9, с. 116]. Л. Нападівська зазначає, що «управлінський облік – це інформаційна система, спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденцій і трендів змін процесів і оперує переважно оперативною, поточною, плановою й прогнозною інформацією» [8, с. 180].

На думку С. Голова, управлінський облік – це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [4, с. 17].

У літературі зарубіжних авторів також можна зустріти різні трактування поняття «управлінський облік»: «... процес безперервного удосконалення планування, проектування, виміру і функціонування системи фінансової та нефінансової інформації, що направляє діяльність менеджерів, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і операційних цілей організації» [10, с. 25]; «...це процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, яка використовується для планування, управління та контролю за її діяльністю» [13]; «...це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами» [11]; «...це невід'ємна частина менеджменту, пов'язана з виявленням, наданням та інтерпретацією інформації керівництву, з метою ефективного управління компанією» [1].

У документах національної федерації бухгалтерів США управлінський облік визначається як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, використовуваної управлінським апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства [2, с. 140].

Таким чином, немає такого визначення управлінського обліку, яке влаштовувало б усіх фахівців у цій галузі. Проте поряд із важливими науковими результатами щодо методики і організації управлінського обліку все ще залишаються невирішеними проблеми переважно його практичного використання.

Метою статті є обґрунтування необхідності управлінського обліку й основних принципів побудови його системи на підприємствах торгівлі з метою подальшого підвищення ефективності економічної діяльності.

Одним з родоначальників управлінського обліку вважають американського вченого, професора К. Друрі. Основне призначення управлінського обліку він бачить у наданні відповідної інформації, необхідної менеджерам для прийняття рішень, планування, здійснення контролю і оцінки показників функціонування організації [6].

У своїх роботах він звертає увагу на такі позиції управлінського обліку, як: цілі управлінського обліку; користувачі облікової інформації; порівняльні характеристики систем управлінського обліку і фінансового обліку; про-

цес прийняття рішень; процес управління; роль бухгалтера-аналітика в управлінському процесі.

На сьогодні проблема застосування управлінського обліку з метою підвищення ефективності управління організацією набуває все більшої актуальності. При цьому необхідно зазначити особливу важливість вирішення цього питання для державних і приватних підприємств і організацій української економіки.

Це обумовлено як відсутністю єдиної методологічної бази та рекомендацій з організації управлінського обліку в окремих галузях вітчизняної економіки, так і в цілому особливостями становлення і розвитку управлінського обліку в Україні.

Програмою реформування бухгалтерського обліку в Україні передбачено надання суб'єктам господарювання можливостей визначити систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 внутрішньогосподарський (управлінський) облік подається, як «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [7].

Як зазначає Н. Шляго, у країнах з традиційною ринковою економікою якщо і розробляються положення з організації та ведення управлінського обліку, як, наприклад, у США, то вони мають рекомендаційний характер і розробляються професійними організаціями [12, с. 33].

Активному впровадженню управлінського обліку в Україні заважає передусім неадекватне ставлення до нього в ланці вищого керівництва великих підприємств. Багато в чому це пов'язано зі сприйняттям управлінського обліку як частини бухгалтерської інформації, необхідної для зовнішнього фінансового аналізу [3, с. 47].

Управлінський же облік призначений для надання достовірної і повної інформації, яка необхідна для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень самого підприємства. Але в практичній діяльності керівники українських компаній досі не мають чіткого розуміння цього виду обліку, що, мабуть, є головною проблемою процесу постановки системи управлінського обліку [5, с. 47].

Як показує практика, керівники українських компаній, знайомі, як правило, із загальними теоретичними основами управлінського обліку, не уявляють собі, як їх застосовувати на практиці. Більш того, спостерігається неадекватне ставлення до управлінського обліку вищого керівництва великих підприємств, які сприймають його як частину бухгалтерської інформації, необхідної для зовнішнього фінансового аналізу.

Але на сучасному етапі свого розвитку управлінський облік на підприємстві являє собою не просто облікову систему, а й починає ставати основним ключовим ядром всієї системи управління організацією в цілому. Інакше кажучи, сучасний управлінський облік є інтегрованою системою управління підприємством, що формує і забезпечує інформацією про результати діяльності – фінансових, часових, якісних, вартісних тощо – як всього підприємства в цілому, так і його окремих складових – структурних підрозділів, співробітників, проектів тощо.

Таким чином, основну мету впровадження і використання сучасної системи управлінського обліку на підприємстві можна сформулювати таким чином: достатнє і своєчасне забезпечення всіх рівнів управління плановою, фактичною і прогнозною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі оперативного та детального збору, систематизації і аналізу інформації.

Бізнес як комерційна діяльність знаходиться в постійному розвитку, що вимагає вдосконалення управління. Для прийняття управлінських рішень, пов'язаних з функціонуванням бізнесу, в різних галузях народного господарства необхідна система інформаційного забезпечення. Особливу значущість вона має в одній з найважливіших галузей української економіки, якою є роздрібна торгівля.

Для управління необхідна інформація, яка формується в особливій системі управлінського обліку або входить в бухгалтерський облік торгового підприємства як підсистема. На нашу думку, обидва ці підходи мають право на існування залежно від величини торгового підприємства. Управлінський облік в роздрібній торгівлі великих компаній повинен функціонувати як самостійна система. У невеликих роздрібних організаціях облік може вести керівник.

Що стосується торговельних організацій, то концепція системи управлінського обліку спирається на інформацію про наявність і стан товарних запасів, про кошти, доходи та витрати, рентабельності і терміни оборотності, обсягах продажів і ін.

Для побудови всебічного, але не надмірного, управлінського обліку потрібно дотримуватися певних етапів.

Етап 1: Формування облікової політики для управлінського обліку

Управлінська облікова політика, в якій описані принципи визнання господарських операцій, валюта обліку, методи оцінки запасів, калькулювання собівартості, нарахування амортизації і вимоги до створення резервів.

Кожне підприємство розробляє облікову політику для ведення управлінського обліку виходячи з інформаційних потреб компанії і специфіки її діяльності. При цьому можуть бути використані принципи, викладені в міжнародних, національних стандартах фінансової звітності, або власні підходи до обліку й відбиття інформації про діяльність компанії. Для того щоб не допустити помилок при складанні облікової політики, потрібно виділити її основні елементи – об'єкти обліку, принципи кваліфікації, визнання, оцінки – і поетапно деталізувати кожен з них.

Оскільки нормативного визначення поняття «облікова політика для цілей управлінського обліку» не існує, кожне підприємство самостійно визначає сферу застосування цього документа і те, які положення з обліку будуть в нього включені.

На нашу думку, формування облікової політики слід починати зі створення так званого шаблону, в якому описані основні групи об'єктів управлінського обліку (активи, капітал, зобов'язання тощо). Подальша розробка облікової політики компанії зводиться до поступової деталізації сформованого шаблону за рахунок більш докладного опису об'єктів або функцій управління.

Потрібно зазначити, що створення і застосування облікової політики залежать не тільки від керівників служб

фінансово-економічного блоку. Облікова політика для цілей управлінського обліку – внутрішній стандарт, який дозволяє керівникам і співробітникам компанії отримати уявлення про поточний стан справ. Тому облікова політика стосується практично всіх менеджерів.

Тому вкрай корисно провести презентацію облікової політики: представити менеджерам компанії, прокоментувати, відповісти на питання, пояснити, яким чином положення облікової політики можуть вплинути на їх роботу. Більш того, потрібно залучити менеджерів компанії до обговорення облікової політики ще на етапі її формування.

Етап 2: Визначення центрів відповідальності

Керівник повинен визначити структурні елементи, які він буде аналізувати, порівнювати і за якими буде приймати рішення. Для однієї посади це можуть бути магазини роздрібною мережі, для іншої – відділи однієї торгової точки, для третьої – окремі групи товарів. За наявності адміністративного апарату (менеджер із закупівель, бухгалтер і т. ін.) його потрібно враховувати як окремий об'єкт аналізу.

По кожному центру відповідальності розраховуються власні показники, на підставі яких згодом будуватиметься звітність.

Етап 3: Визначення переліку звітів, їх деталізація

Для формування управлінської звітності інформація поступає як із внутрішнього, так і зовнішнього середовища. До сучасного управління торговим бізнесом і, отже, до управлінського обліку мають те чи інше відношення більшість співробітників підприємства, а не тільки бухгалтери, як це відбувається у фінансовому обліку. Це обумовлено тим фактом, що тут, окрім фінансових (бухгалтерських), використовуються ще й нефінансові показники, які надають відділи маркетингу, менеджменту, логістики, управління персоналом і т. д. Сформована звітність повинна зачіпати всі сфери торговельної діяльності.

Звіти тісно переплітаються між собою і доповнюють один одного, тому важливо, щоб в процесі аналізу бізнес-інформації у керівника формувалося цілісне уявлення про ефективність робочих процесів.

Основними документами управлінської звітності є:

- звіт про доходи та витрати;
- динаміка продажів і витрат;
- звіт про рентабельність центрів відповідальності;
- управлінський баланс;
- звіт про рух грошових коштів.

Це мінімальний перелік фінансових звітів, аналізувати які потрібно регулярно. Він може бути доповнений іншими на розсуд керівника.

Етап 4: Визначення точки безбитковості

Під час аналізу управлінської звітності у керівника повинні бути орієнтири. Одним з них є точка безбитковості – мінімальний рівень доходів, який ще здатний покривати адміністративні витрати.

Якщо точка безбитковості є важкодосяжною, то необхідно або скорочувати адміністративний персонал, або стимулювати продажі. В іншому випадку бізнес очікує банкрутство.

Етап 5: Планування доходів

Після точки безбитковості другим за важливістю чинником в управлінській звітності є планування доходів.

Керівник щодня приймає рішення, спрямовані на зростання продажів. Згодом, за допомогою управлінських звітів, він повинен вміти оцінювати ефективність своїх дій. Для цього ставляться цілі по доходах в розрізі центрів відповідальності.

Прийняті керівництвом торговельної точки управлінські дії повинні приводити до вирішення таких завдань:

1. Перерозподіл оборотних коштів на користь товарів із високим попитом і маржинальністю.
2. Визначення максимальної націнки, за якої вдається підтримувати стабільний рівень продажів.
3. Своєчасний перерозподіл оборотних коштів на початку і кінці сезонного періоду.
4. Прийняття рішень про закриття низькорентабельних торгових точок, які не мають перспектив зростання обсягів торгівлі.
5. Закупівля нового обладнання для розширення асортименту або оптимізації викладки товарів в торговому залі.
6. Можливість розширення мережі торговельних точок з урахуванням планованих фінансових надходжень.

7. Визначення причин низьких продажів.
 8. Контроль взаєморозрахунків з контрагентами.
 9. Оцінка ефективності вкладень у маркетингові дослідження, автоматизацію торгівлі і закупівлю нового обладнання.
 10. Визначення центрів відповідальності за робочі процеси.
 11. Контроль рентабельності активів, оборотних коштів, основних засобів та інших показників ефективності використання ресурсів.
- Перераховані завдання легко вирішуються за допомогою інструментів управлінського обліку. В результаті дії керівників стають обґрунтованими, а їх результат – більш передбачуваним.

Ефективне вирішення перерахованих вище завдань може бути досягнуто за рахунок комплексності в побудові і функціонуванні управлінського обліку, яка забезпечується використанням наступних принципів формування, розробки, впровадження та використання системи управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи формування, розробки, впровадження та використання системи управлінського обліку

№ з/п	Принципи формування системи управлінського обліку
1	Структуризація діяльності підприємства як сукупності взаємопов'язаних і безперервних бізнес-процесів – груп операцій, дій (activities), спрямованих на отримання певного кінцевого результату
2	Можливість постійної оцінки прогнозованих, планованих і фактичних результатів у системі управлінського обліку фінансово-господарської діяльності організації як по підприємству в цілому, так і в розрізі бізнес-процесів, центрів відповідальності – структурних підрозділів, співробітників, проектів компанії і тощо
3	Обов'язковість регламентації виконання і операційного обліку результатів бізнес-процесів на основі відповідних зовнішніх і внутрішніх стандартів (регламентів) – нормативних документів міжнародного, національного, галузевого або корпоративного рівня, що визначають порядок, терміни виконання операцій, результати і якість їх виконання і реалізації
4	Комплексність і аналітичність використовуваних для управлінського обліку результатів і характеристика їх оціночних показників, які забезпечують їх репрезентативність і збалансованість щодо поставлених стратегій розвитку, цілей і завдань організації в цілому

При визначенні цих принципів варто зупинити увагу на дослідженнях і принципах, розроблених Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) та привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) [14], та адаптувати їх для українських підприємств. Такі принципи управлінського обліку зосереджені на досягненні чотирьох цілей: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру. Ці принципи застосовуються у 14 основних сферах управлінського обліку, а AICPA та CIMA націлюють науковців всього світу працювати над їх удосконаленням, щоб забезпечити їх актуальність у майбутньому.

Для вирішення проблем постановки і використання системи управлінського обліку, які, як ми вказували раніше, обумовлені відсутністю єдиних методологічних підходів і достатньої практики, видається доцільним дотримуватися таких підходів до її розробки, впровадження та застосування (табл. 2).

Зазначимо, що при формуванні системи управлінського обліку на основі сформульованих принципів і підходів ця інформаційна система обліку може взагалі не мати зв'язків ні з бухгалтерією, ні з фінансовим обліком, а також не оперувати фінансовими даними. Це обумовлено тим, що всі необхідні дані і показники можуть формуватися в центрах відповідальності і передаватися в структурний підрозділ, який їх узагальнює, структурує і на їх основі формує управлінську звітність.

З іншого боку, інтеграція – впорядкування і автоматизація зв'язків управлінського та бухгалтерського обліку на методологічному, інструментальному й організаційному рівнях – дозволяє забезпечити порівнянність даних бухгалтерської та управлінської звітності з найменшими фінансовими, тимчасовими, кадровими та матеріальними витратами. І саме керівництвом компанії приймається остаточне рішення про конфігурацію – на основі зіставлення своїх потреб в управлінській інформації, наявних можливостей і ресурсів, які можуть бути задіяні при формуванні та впровадженні такої інформаційної системи.

Підходи до розробки та застосування системи управлінського обліку

№ з/п	Основні підходи
1	Наявність чітко сформульованих перспективних стратегій і цілей розробки, постановки і використання на підприємстві системи управлінського обліку
2	Розробка методології системи управлінського обліку – регламентів, результатів і показників
3	Релевантність і актуальність використовуваних оціночних показників щодо стратегій компанії, результатів функціонування підприємства в цілому і бізнес-процесів зокрема, а також щодо прийнятих управлінських рішень
4	Автоматизація операцій прогнозування, планування, обліку й аналізу в системі управлінського обліку, що дозволяє домогтися відповідного рівня інтеграції даних з іншими інформаційними базами підприємства і знизити витрати на збір і обробку інформації

З урахуванням викладеного можна виділити такі основні елементи, які визначають в цілому інформаційну систему управлінського обліку – центри відповідальності, бізнес-процеси, регламенти, результати й оціночні показники (рис. 1).

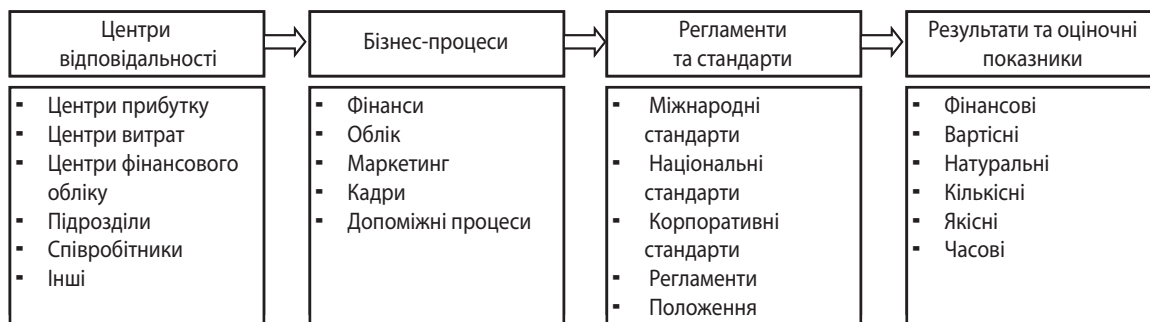


Рис. 1. Основні елементи системи управлінського обліку

всього підприємства в цілому, так і його окремих складових – структурних підрозділів, співробітників, проектів тощо.

Запропонований комплексний підхід до побудови етапів, підходів і принципів розробки, формування, впровадження та використання системи управлінського обліку дозволить ефективно вирішити поставлені завдання, обумовлені відсутністю єдиних методологічних підходів і достатньої практики ведення управлінського обліку в підприємствах торгівлі.

Розробка дієвої концепції управлінського обліку вимагає активації і розширення наукових досліджень проблем методології та організації управлінського обліку в роздрібній торгівлі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
2. Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Науковий вісник*. 2008. Вип. 18.6. С. 139–143.
3. Воронова Е. Системы управленческого учета: развитие в условиях новых методов управления. *Проблемы теории и практики управления*. 2007. № 9. С. 45–52.

Висновки. Узагальнюючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що сучасний управлінський облік є інтегрованою системою управління підприємством, що формує і забезпечує інформацією про результати діяльності – фінансових, часових, якісних, вартісних тощо – як

4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр учб. літ., 2007. 522 с.

5. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2012. № 2. С. 174–179.

6. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 1423 с.

7. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

8. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.

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

10. Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. М.: Вильямс, 2005. 878 с.

11. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.

12. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993. 557 с.

13. Шляго Н. Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2007. 160 с.

14. Chartered Institute of Management Accountants. URL: www.cgma.org/principles

REFERENCES

- Apcherch, A. *Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika* [Management accounting: principles and practice]. Moscow: Finansy i statistika, 2002.
- Atkinson, E. A. et al. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow: Vilyams, 2005.
- Boiko, Ye. I. "Udoskonalennia systemy upravlinnia vytratamy na pidpriemstvakh" [Improvement of cost management systems at enterprises]. *Naukovyi visnyk*, no. 18.6 (2008): 139-143.
- Chartered Institute of Management Accountants. www.cgma.org/principles
- Dovzhyk, O. O. "Rol upravlinskoho obliku ta problemy yoho vprovadzhennia na pidpriemstvakh" [The role of managerial accounting and the problems of its implementation at enterprises]. *Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii*, no. 2 (2012): 174-179.
- Druri, K. *Upravlencheskiy i proizvodstvennyi uchet* [Management and production accounting]. Moscow: YuNITI-DANA, 2012.
- Entoni, R., and Ris, Dzh. *Uchet: situatsii i primery* [Accounting: situations and examples]. Moscow: Finansy i statistika, 1993.
- Holov, S. F. *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: An Analysis of the Status and Prospects of Development]. Kyiv: Tsentru uchb. lit., 2007.
- Khorngren, Ch., Foster, Dzh., and Datar, Sh. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. St. Petersburg: Piter, 2005.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- Napadovska, L. V. "Bazovi pryntsypy upravlinskoho obliku" [Basic principles of managerial accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 1 (2013): 173-181.
- Pushkar, M. S. *Kreatyvnyi oblik (stvorenna informatsii dlia menedzheriv)* [Creative accounting (creation of information for managers)]. Ternopil: Kart-blansh, 2006.
- Shlyago, N. N. *Upravlencheskiy uchet: rudimenty proshlogo v osoznanii nastoyashchego* [Management accounting: the rudiments of the past in the awareness of the present]. St. Petersburg: Izd-vo Politekhn. un-ta, 2007.
- Voronova, Ye. "Sistemy upravlencheskogo ucheta: razvitiye v usloviyakh novykh metodov upravleniya" [Management accounting systems: development in the conditions of new management methods]. *Problemy teorii i praktiki upravleniya*, no. 9 (2007): 45-52.