

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

О.В. Фоміна

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК
У ТОРГІВЛІ**

Монографія

Київ 2016

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 657:339.3
ББК У051.242
Ф76

Автор О.В. Фоміна, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти: Т.Г. Камінська, д-р екон. наук, проф., ректор Київського кооперативного інституту бізнесу і права, сертифікований професійний бухгалтер АПВ (САРА), член Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України;
Н.М. Малюга, д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту;
В.Г. Легка, виконавчий директор Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, редактор журналу «Школа професійного бухгалтера»;
В.В. Сопко, д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного торговельно-економічного університету
(протокол № 9 від 31 березня 2016 р.)*

Фоміна О.В.

Ф76 Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с.

ISBN 978-966-629-783-2

DOI: 10.31617/m.knute.2016-857

У монографії висвітлено актуальні проблеми теорії, методології та практики управлінського обліку на підприємствах торгівлі, а також основні тенденції розвитку управлінського обліку. Представлено матеріали досліджень щодо стану впровадження та результативності управлінського обліку на підприємствах торгівлі. Визначено вплив особливостей діяльності підприємств торгівлі на методологію та організацію управлінського обліку. Обґрунтовано сутність та основні елементи управлінського обліку підприємств торгівлі. Викладено методичні розробки щодо діагностики управлінського обліку та моніторингу управлінської звітності на підприємствах торгівлі.

Призначено для наукових співробітників, викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів та фахівців у сфері управлінського обліку, зокрема в торгівлі.

**УДК 657:339.3
ББК У051.242**

ISBN 978-966-629-783-2

© Фоміна О.В., 2016
© Київський національний торговельно-економічний університет, 2016

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. Теоретичні засади управлінського обліку	9
1.1. Ідентифікація сутності управлінського обліку	9
1.2. Інституційне середовище системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі	37
1.3. Етапи становлення управлінського обліку	59
Розділ 2. Методологія системи управлінського обліку	76
2.1. Процедури, інструменти і методи управлінського обліку	76
2.2. Система показників управлінського обліку	98
2.3. Методичне забезпечення аналітичних процедур управлінського обліку	126
Розділ 3. Фінансовий розвиток підприємств торгівлі України	147
3.1. Розвиток торговельного підприємництва в Україні	147
3.2. Основні параметри платоспроможності та фінансової стійкості підприємств торгівлі	161
3.3. Фінансові індикатори ефективності розвитку підприємств торгівлі	173

Розділ 4. Обґрунтування концепції системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі	190
4.1. Оцінювання стану впровадження системи управлінського обліку	190
4.2. Цільові параметри формування системи управлінського обліку	207
4.3. Управлінський облік на засадах теорії обмеження систем	230
4.4. Концептуальна модель управлінської звітності для підприємств торгівлі.....	253
Розділ 5. Організація та інформаційна підтримка управлінського обліку	265
5.1. Методологічні основи організації системи управлінського обліку	265
5.2. Обґрунтування вибору організаційної побудови управлінського обліку на підприємстві торгівлі	290
5.3. Інформаційно-сервісне забезпечення менеджменту торгівлі	310
5.4. Діагностика системи управлінського обліку	329
Висновки	355
Список використаних джерел.....	363
Додатки.....	392

ВСТУП

З розвитком ринкових відносин в економіці України цілком закономірно виникла проблема формування для потреб управління такої інформаційної системи, яка в найбільшій мірі відповідає б його цілям і основним завданням. Власники та менеджмент підприємства потребують максимально обґрунтованої, об'єктивної та неупередженої інформації щодо реального фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання, їх фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо.

Економічні перетворення, які відбуваються в країні, сприяють переосмисленню економічної теорії в цілому та облікових наук зокрема, спонукають до підвищення якості та більш повного використання облікової інформації при врегулюванні організаційно- та соціально-економічних відносин, що обумовлює необхідність удосконалення системи збору та обробки інформації для прийняття управлінських рішень. Як зазначено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством» [2].

Для високоефективної роботи сучасного підприємства, зокрема підприємства торгівлі, необхідна добре налагоджена система управлінського обліку і звітності для менеджерів різних рівнів. Водночас інноваційні підходи до управління, виникнення нових форм господарських взаємовідносин, постійно зростаючі інформаційні потреби менеджерів підприємств, підвищення рівня соціалізації та інтелектуалізації суспільства обумовили виникнення нових об'єктів обліку. Проте практика використання інноваційних процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає їх теоретичне обґрунтування. З одного боку, сучасний стан і ступінь розвитку практики управлінського обліку характеризуються різноманіттям і складністю новітніх методів та методик для підвищення якості

управління, які досить часто не мають технологічних і організаційних передумов до використання в українській обліковій практиці. З іншого – донині характерна термінологічна невпорядкованість, неоднозначність категоріального апарату, обмеженість теоретичних досліджень управлінського обліку формулюваннями його цілей, завдань, функцій, трактуванням понять, визначень. Слабка структурованість, недостатня визначеність місця серед інших обліково-управлінських наук свідчать про його недостатню теоретичну узагальненість, що є наслідком відсутності сформованої теорії і розвиненої методології управлінського обліку.

Необхідність розробки науково обґрунтованих положень з теорії та методології управлінського обліку обумовлена:

- зростанням ролі управлінського обліку в умовах парадигмальних економічних зрушень як ключового інформаційного ресурсу управління підприємством торгівлі;
- появою об'єктів, які докорінно змінили уявлення про господарську діяльність підприємства як облікову одиницю, і, як наслідок, виникненням необхідності формування нової парадигми обліку з метою одержання можливості забезпечити сучасні паритетні потреби користувачів інформації;
- невідповідність рівнів розвитку теорії та методології управлінського обліку характеру та глибині емпіричних розробок у даній сфері наукових знань.

Теоретико-методологічним аспектам управлінського обліку присвячено дослідження багатьох українських і зарубіжних вчених. Концептуальні основи управлінського обліку як інформаційно-управлінської системи, орієнтованої на ухвалення оперативних, тактичних і стратегічних рішень, розкриваючи можливості методичного забезпечення цього процесу, розробили зарубіжні фахівці: І.В. Аверчев, А. Апчерч, Р. Вандер Віл, М.А. Вахрушина, Ю. Вебер, К. Друрі, В. Говіндараджан, Р. Каплан, В.Е. Керімов, Р. Купер, Е. Майєр, Р. Нідлз, А. Ніколаєва, Д. Нортон, Б. Райан, Ж. Рішар, Дж. Сігел, Я.В. Соколов, К. Уорд, Х. Фольмут, Дж. Фостер, Д. Хан, А. Хіггінс, Ч. Хорнгрен, Р. Ентоні та інші.

Теорія і методологія управлінського обліку, його особливості в сучасних умовах господарської діяльності набули розвитку в роботах українських вчених, серед яких: М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, О.М. Губачова, В.М. Домбровський, З.В. Задорожній, Т.Г. Камінська, О.В. Карпенко, В.С. Лень, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко та інші.

У своїх дослідженнях науковці вийшли далеко за межі загальнотеоретичних основ бухгалтерського обліку, розширивши кордони облікової науки. Це дозволило зрозуміти спільність теоретичних основ бухгалтерського і управлінського обліку, необхідність взаємозв'язку останнього з суміжними науками і використовувати отриманий досвід для пізнання і вдосконалення об'єкта дослідження. Проте на сьогодні ще не повною мірою розкрито потенціал обліку в сфері управління, сутність його системної методології, без розуміння яких повноцінне використання його інструментарію ускладнюється.

Крім того, переважна більшість досліджень спрямована на розробку рекомендацій для промисловості. Суттєво менше приділено увагу особливостям впровадження та функціонування системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі, а також його розвитку на різних стадіях життєвого циклу підприємства та залежно від його стратегічної спрямованості. У більшості наукових робіт управлінський облік розглядають як стійку систему. Водночас аналіз практики свідчить про значущість адаптації управлінського обліку до швидкої зміни мікро- та макросередовищ, що обумовлює необхідність вивчення управлінського обліку як складної системи, яка розвивається, забезпечує органічний взаємозв'язок облікового процесу, бюджетування, контролю, аналізу і управління з урахуванням життєвого циклу і стратегії розвитку підприємства.

Дослідження, які комплексно висвітлювали б проблеми управлінського обліку на вітчизняних підприємствах торгівлі саме в такій площині, наразі відсутні, що і визначило вибір напряму наукового пошуку.

Наведені вище аргументи визначають актуальність проведеного монографічного дослідження, в якому висвітлено

основи управлінського обліку з урахуванням сучасних концепцій управління та умов господарювання підприємств торгівлі.

Сподіваємося, що монографія приверне увагу науковців, які досліджують питання розвитку облікової науки, та фахівців, що займаються управлінським обліком, зокрема на підприємствах торгівлі.

Автор висловлює щирю вдячність науковому консультанту – ректору Київського національного торговельно-економічного університету доктору економічних наук професору А.А. Мазаракі за наукові поради, вагому творчу допомогу; рецензентам – доктору економічних наук професору ректору Київського кооперативного інституту бізнесу і права Т.Г. Камінській; доктору економічних наук професору завідувачу кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту Н.М. Малюзі; доктору економічних наук професору завідувачу кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету В.В. Сопко; виконавчому директору Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України В.Г. Легкій – за увагу до результатів дослідження та змістовну критичну оцінку; колегам-науковцям за допомогу та підтримку під час роботи над монографією.

Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Ідентифікація сутності управлінського обліку

Розвиток науки на сучасному етапі характеризується інтеграційним напрямом, внаслідок чого процес наукових розробок, як правило, базується на стику існуючих концепцій, створюючи нові напрями і теорії. Такі тенденції сприяють формуванню нових загальнонаукових підходів, ведуть до появи концепцій нового типу, визначення наукових парадигм.

Сучасні умови господарювання – глобалізація і динамічність бізнесу, розвиток інформаційних технологій, зміна стилю і методів управління – внесли значні корективи до змісту, предмета, об'єктів, методів управлінського обліку. Управлінський облік сформувався в досить глибинну і динамічну галузь наукових знань і практичного досвіду. Це зумовлює те, що розвиток емпірично встановлених процедур управлінського обліку випереджає розробленість його теорії.

З одного боку, сучасний стан управлінського обліку як виду практичної діяльності характеризується появою нових обліково-управлінських процедур, інструментів і методів, що розглядаються як конкурентні переваги і ключові чинники підвищення ефективності оперативної, тактичної і стратегічної діяльності. З іншого – в управлінському обліку як галузі наукових знань зберігається термінологічна неупорядкованість категоріального апарату, слабка структурованість базових компонентів, неповне визначення місця серед інших обліково-управлінських наук. Зазначене протиріччя актуалізує необхідність розробки і обґрунтування концептуального базису управлінського обліку, приведення його у відповідність до сучасних реалій.

Грунтовне вивчення «Концепції управлінського обліку», розробленої Міжнародною федерацією бухгалтерів, дає змогу виділити чотири категорії концепцій:

– *концепції, пов'язані з функцією орієнтації* управлінського обліку на продуктивність ресурсів, створення доданої вартості, бізнес-процесів, командні цілі та дії;

– *концепції, пов'язані з використанням результатів* (з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном – *benchmarking*);

– *концепції, пов'язані з процесом і технологією* (пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою чи керівництвом для розробки технологій, що використовуються в управлінському обліку);

– *концепції, пов'язані з потенціалом функції* (розгляд потенціалу, необхідного для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, розвитку найкращих особистісних характеристик, креативного мислення).

Саме ці концепції становлять підґрунтя для ідентифікації сутності управлінського обліку і використовуються вченими для удосконалення методик управлінського обліку, інтеграції управлінського обліку в систему управління витратами. Навіть на батьківщині управлінського обліку (США), починаючи з 2000 р., методична література з управлінського обліку видаються під назвою «Управління витратами» (*Cost management*). Мають місце думки вітчизняних вчених, що термін «*managerial accounting*» доцільно перекладати українською як «*інформація для управління*», особливо якщо враховувати, що у практичній діяльності головним є те, чи задовольняє система обліку потреби менеджерів у релевантній, доцільній, своєчасній інформації з метою привернення їх уваги до невідповідностей (відхилень) [3, с. 7].

Останні дослідження з управлінського обліку сходяться на висновку, що для різних цільових запитів користувачів потрібна різна інформація. Відносна значущість якісних характеристик облікової інформації при реалізації різних цілей або видів обліку (фінансового, податкового, управлінського

і консолідованого) визначена А.В. Глущенко [4]. Виділяючи в своїх дослідженнях три рівні ієрархії інформації (операційну, тактичну, стратегічну), співвіднесених з рівнями управління організації, І.В. Аверчев також вказує на відмінності між ними [5].

Під впливом вимог, що модифікуються, до інформаційного супроводження процесу управління в управлінському обліку виділяють стратегічний, тактичний і оперативний горизонти, які відрізняються користувачами інформації, її призначенням, принципами організації і методами.

У зв'язку з цим авторський підхід до формування концепції полягає в розробці теоретико-методологічних основ управлінського обліку як системи, яка включає стратегічний, тактичний і оперативний рівні інформаційного супроводження процесу ухвалення відповідних рішень, розкриває механізм їх взаємодії і можливості методичного забезпечення цього процесу.

С.В. Булгаковою розроблена типологія теорій управлінського обліку, представлена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Типологія теорій управлінського обліку

Типологічні підстави	Типи теорій управлінського обліку	Тенденції розвитку	
		від	до
Епістемологічна (пізнавальна) ознака	Емпірична	+	
Предмет дослідження	Феноменологічна Нефеноменологічна	+	+
Метод дослідження	Індуктивна Дедуктивна	+	+
Цілі дослідження	Описова (дескриптивна)	+	
	Пояснювальна (інтерпретаційна)	+	+
	Позитивна (описова)	+	
	Нормативна		
Точність прогнозів	Стохастична (імовірнісна)	+	

Закінчення табл. 1.1

Типологічні підстави	Типи теорій управлінського обліку	Тенденції розвитку	
		від	до
Ступінь змінності	Статична	+	
	Динамічна	+	+
Характер змісту	Формальна	+	
	Змістовна		+

Джерело: складено автором за [6].

Формальна логіка надає можливість обмежувати науковий зміст управлінського обліку наявністю формальної теорії, що включає розробку предмета, методу, понятійного апарату. Проте розходження думок вчених щодо їх визначення не дозволяє розкрити цілісні властивості управлінського обліку.

Системний підхід дає змогу розглядати управлінський облік як систему, досліджувану в категоріях «входу» і «виходу», до неї застосовні основоположні системні принципи: цілісність, структурна взаємодія з середовищем, ієрархічність, множинність опису системи. Враховуючи, що ключовою дослідницькою проблемою залишається побудова початкового теоретичного базису управлінського обліку, яка припускає високий ступінь абстрактності, використання понять системного підходу (цілі, структура, зв'язки, елементи, відносини, підсистеми) і його принципів, вважаємо за потрібне застосувати нову схему пояснення механізмів функціонування управлінського обліку і розробити його теорію без введення об'єкта, що ідеалізується. Це робить можливим при формуванні теоретичного базису управлінського обліку зосередитися на структуризації управлінського обліку і систематизації його ресурсного забезпечення.

Формування цілісної концепції управлінського обліку потребує його багаторівневого дослідження на базі системного підходу, характерною ознакою якого є ієрархічність пізнання:

- «власний» рівень – вивчення змісту управлінського обліку;
- «вищий» рівень – визначення місця управлінського обліку як елемента ширшої системи обліку і управління підприємством;

- «компонентний» рівень – виділення і конкретизація базових компонентів системи управлінського обліку.

Згідно із системним підходом логіка пізнання управлінського обліку як системи (СУУ) полягатиме в:

- дослідженні його ключових категорій, розробці понятійного апарату;
- формуванні структури (будови), що включає: елементи (компоненти, підсистеми), зв'язки, цілі, завдання, функції, принципи у вигляді ключових характеристик властивостей управлінського обліку, предмет і об'єкти системи управлінського обліку;
- розробці ресурсного забезпечення управлінського обліку, що складають його процедури, інструменти, методи, суб'єкти;
- встановленні меж системи управлінського обліку (тобто меж взаємодії з середовищем), що передбачає виявлення його зовнішнього і внутрішнього середовищ.

Вказана послідовність зумовлює розробку базових основ побудови теорії управлінського обліку, яка в авторській концепції названа *системною теорією управлінського обліку*.

Проблема становлення і розвитку управлінського обліку як самостійної галузі знань є однією з найбільш дискусійних у теорії і практиці управління суб'єктами господарювання в Україні.

Заслуговує на увагу робота О.А. Лаговської [7, с. 180–189], в якій проведено моніторинг досліджень проблематики управлінського обліку в наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних науковців за період 1996–2010 рр. в Україні та Російській Федерації (понад 375 досліджень у межах кандидатських та докторських робіт). Загалом встановлено такі тенденції в науковому пошуку:

- підвищена активність розгляду проблематики управлінського обліку в дисертаційних роботах обумовлена популяризацією західних концепцій управління та підходів до презентування інформації про витрати як об'єкта облікового відображення;

– тематика дисертацій орієнтована на дослідження специфіки управлінського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (25 кандидатських дисертацій за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» в Україні та 62 роботи за спеціальністю «Бухгалтерський облік і статистика» в Російській Федерації), що свідчить про звуження предметної області управлінського обліку та посилює позицію щодо необґрунтованості неспроможності бухгалтерського обліку в забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень;

– за тематичною ознакою виділено такі напрями дослідження: проблеми внутрішньогосподарського обліку, дослідження в галузях національної економіки (споживча кооперація, сільське господарство, галузь освіти), управлінський аналіз, проблеми організації управлінського обліку, проблеми теорії і практики бухгалтерського управлінського обліку в частині визначення його предметної області та встановлення інформаційних меж, розгляд проблеми управлінського обліку в розрізі об'єктів (витрати, якість продукції та послуг, процес виробництва), підхід до організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю в системі управлінського обліку.

Ключові категорії системи управлінського обліку містять його понятійний апарат.

Спектр думок щодо визначення системи управлінського обліку дуже широкий (дод. А, Б). Управлінський облік трактують як у вузькому значенні цього слова (як підсистему бухгалтерського обліку, що включає збір, реєстрацію і узагальнення інформації), так і в широкому розумінні, тобто як систему управління підприємством, що охоплює всі функції управління: планування, організацію, власне облік, контроль, аналіз, ухвалення рішень. На думку І.Є. Мізіковського, серед недоліків визначення предметної області управлінського обліку є ототожнення з системою управління підприємством та віднесення до його функцій тих, які він лише інформаційно підтримує. Вчений зазначає, що при всіх універсальних властивостях та широких інформаційних можливостях управлінський облік як елемент системи не може замінити собою ні систему управління, ні систему інформаційних масивів

економічної, технологічної, організаційно-правової, кадрової та іншої інформації суб'єкта господарювання, а лише використовує дану інфраструктуру для виконання поставлених перед ним завдань [34].

У роботах Н.А. Єрмакової інформаційна система управлінського обліку представлена, з одного боку, у вигляді сукупності базових елементів: об'єктів (затрати, носії затрат, результати, центри аналізу, трансфертні ціни); методів (прогнозування та аналізу, обліку затрат, калькулювання) і форм обліку (автономна та інтегрована). З іншого боку, – у вигляді окремих обліково-інформаційних модулів або підсистем, обумовлених різними цільовими запитамі користувачів і варіативністю використання систем [35]. Дещо інше трактування наводить А.Х. Курманова, яка визначає систему управлінського обліку як сукупність елементів збору, обробки, інтерпретації та використання корисної інформації, необхідної для реалізації функцій управління, основними з яких є планування, організація діяльності, мотивація, контроль, аналіз і прийняття раціональних управлінських рішень [36, с. 14].

Досліджуючи процесний підхід в управлінні та управлінському обліку, Т.В. Зирянова та Ю.С. Тарновська пропонують більш точне визначення поняття управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи для ефективного управління бізнес-процесами, основою якої є своєчасне планування, коректний фінансовий та управлінський облік, економічний аналіз та контроль за всіма аспектами діяльності підприємства [37, с. 19].

Отже, управлінський облік можна розглядати як активно-адаптивну систему інформаційного забезпечення управління, основною метою якої є оперативне задоволення постійно зростаючих інформаційних потреб менеджменту в прийнятті управлінських рішень щодо тактичних на стратегічних цілей підприємства.

Вивчення різноманіття трактувань управлінського обліку дозволило виявити, що уявлення багатьох авторів про його зміст з часом змінюються. Це стало передумовою історико-

еволюційного аналізу генезису управлінського обліку, в результаті якого виявлено взаємозв'язок між змінами, що відбуваються в компаніях і їх оточенні, і розвитком управлінського обліку. У зв'язку з цим систематизовано підходи щодо визначення змісту дефініції «управлінський облік» на сучасному етапі його розвитку (дод. Б), зокрема як:

- внутрішній (внутрішньогосподарський) облік;
- облік витрат, або виробничий облік (німецька облікова школа);
- управлінська бухгалтерія – аналітичний, маржинальний облік (французька облікова школа);
- невід'ємна частина менеджменту (англо-американська облікова школа);
- вид (сфера) діяльності;
- застосування методів обробки економічної інформації;
- частина управлінської інформаційної системи;
- процес;
- підсистема бухгалтерського обліку і/або управління;
- відособлена система.

Численні визначення управлінського обліку ґрунтуються на: перерахуванні процедурних дій (збір, вимірювання, інтерпретація, передача, зберігання, використання початкової інформації і т.п.); відображенні функцій управління (планування, ухвалення рішень, контроль та ін.); констатації груп зацікавлених користувачів (агенти, управлінський персонал організації); виявленні принципових відмінностей від інших видів обліку тощо.

Крім того, існують різні види управлінського обліку, а саме:

- за видами менеджменту: оперативний, фінансовий, стратегічний, організаційний та ін. (дод. Г);
- за видами діяльності, наприклад, управлінський облік логістичної діяльності; управлінський облік виробничої діяльності; управлінський облік фінансово-збутової діяльності, управлінський облік організаційної діяльності та ін.;

- за підсистемами, що формують управлінський облік як систему, наприклад, для підприємств торгівлі – це управлінський облік запасів, управлінський облік дебіторської заборгованості, управлінський облік продажів та ін.

Враховуючи зазначене, автор погоджується з думкою С.В. Булгакової [3, с. 88] та Ю.О. Ночовної [38, с. 34], що система управлінського обліку є інтегрованим поєднанням (сукупністю) властивих їй компонентів (елементів) для створення зацікавленим користувачам інформаційного забезпечення процесу ухвалення оперативних, тактичних і стратегічних рішень, реалізації їх функцій управління. Таке трактування, розроблене автором у категоріях теорії систем, може бути поглиблене на основі наочного аналізу елементів його структури.

Незважаючи на поширене визнання управлінського обліку як системи, опису складових цієї системи уваги майже не приділено. Останні дослідження відображають відсутність єдності думок науковців стосовно елементів управлінського обліку. Проте саме таке викладення сутності управлінського обліку є найбільш значущим для розуміння.

Найбільш відповідним сучасним реаліям, на думку В.Е. Керімова, є формування концепції управлінського обліку як самостійного інституту, що інтегрує інформаційні потоки оперативного, стратегічного, бухгалтерського і податкового обліку [39].

При цьому В.Е. Керімов характеризує управлінський облік як систему одержання інформації для прийняття управлінських рішень, структуровану як сукупність обліково-аналітичних процедур. Таку систему, яка включає в себе частину бухгалтерської інформаційної бази, методи її декласифікації, перегрупування, узагальнення та обробки, побудовану за принципом максимальної адаптивності до специфіки діяльності підприємства і релевантності до прийняття рішень. Цю думку поділяють Є.І. Костюкова та Т.А. Башкатова [40].

Вважаємо, що взаємозв'язок елементів концептуальних положень управлінського обліку доцільно представити у вигляді логічно-структурної схеми (рис. 1.1).

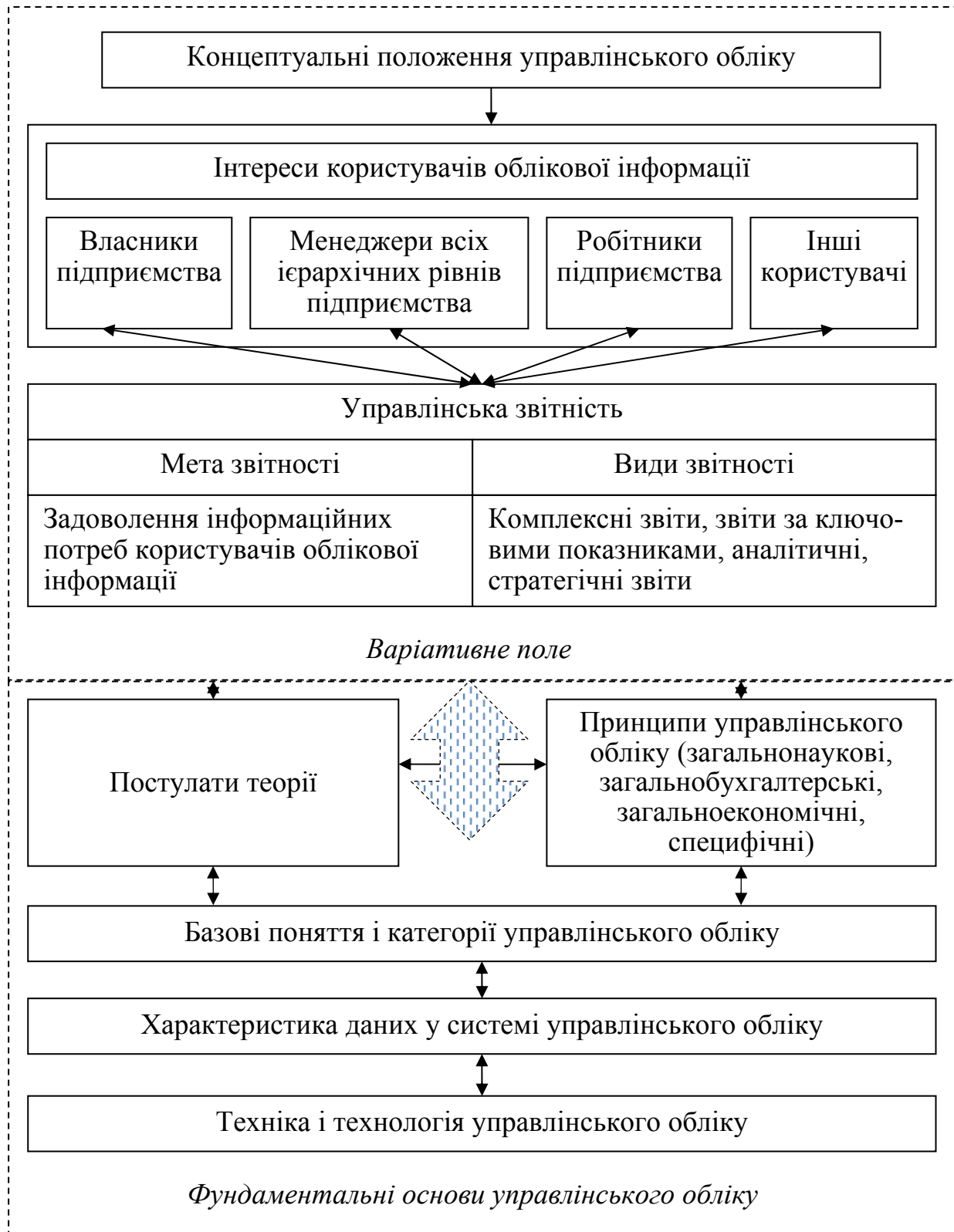


Рис. 1.1. Схема взаємозв'язку елементів концептуальних положень управлінського обліку

Джерело: адаптовано за [40].

Схему взаємозв'язку елементів концептуальних положень управлінського обліку побудовано з двох підсистем:

- 1) варіативного поля управлінської звітності, основою якого є інтереси користувачів облікової інформації (власників, менеджерів всіх ієрархічних рівнів організації, її працівників та інших осіб); їм підпорядковується управлінська звітність, у тому числі її мета та види (комплексні звіти, звіти за ключовими показниками, аналітичні, стратегічні звіти);
- 2) фундаментальних основ управлінського обліку, що містять постулати теорії обліку, принципи управлінського обліку, його базові поняття та категорії, характеристику даних системи, техніку і технологію.

Сутність цієї концепції розкривається через систему перетворень інформаційних потоків для підготовки якісної бази при прийнятті управлінських рішень щодо координації проблем поточного та перспективного розвитку підприємства.

Тривалий час управлінський облік розвивався як галузь практичної діяльності та не мав системи структурованих концепцій та положень.

Значний внесок у справу систематизації термінів, концепцій та методів управлінського обліку зробила Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accountants – NAA), яка на початку 1980-х років розпочала розробку Положень з управлінського обліку (Statement on Management Accounting – SMA). На сьогодні правонаступником NAA є Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants – IMA), який переглядає, вдосконалює та розробляє нові положення. Співвідношення професійних стандартів у сфері бухгалтерського обліку наведено в дод. И.

В Україні дослідження семантичного змісту термінів управлінського обліку, усунення категоріальної невпорядкованості, формування словників-довідників, зважаючи на складність понятійного апарату управлінського обліку, визначать найближчими роками основний напрям пізнання його суті разом з паралельною розробкою змістовної частини його теорії.

Семантика та синтаксис у сукупності складають дві частини теорії облікової науки, третя частина – прагматика –

є системою правил її практичної реалізації. Тобто управлінський облік як знання представлений теорією, а як дія – практикою. Синергетичний ефект виявляється у виробленні завдань, що вирішуватимуться системою інформаційного забезпечення управління підприємством.

Управлінський облік як соціально-економічне явище на підприємстві постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, більш різноманітними стають методи, активніше забезпечується інформацією прийняття не лише оперативних, але і стратегічних управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік має базуватися на формуванні та використанні його функціональної корисності для системи управління, оскільки повинен забезпечувати координацію, взаємодію та узгодженість окремих елементів менеджменту підприємства у досягненні тактичних та стратегічних цілей.

Сучасна економічна наука володіє достатніми теоретичними надбаннями щодо ведення управлінського процесу. Вони частково запроваджені на підприємствах, але не є цілісною системою, сформованою внаслідок переплетіння інформаційних потоків, та не задовольняють повною мірою потреби управлінців у даних, необхідних для прийняття оперативних та стратегічних рішень [41, с. 164]. Саме тому і нині існує багато проблемних питань щодо сутності і ролі функцій управлінського обліку, що потребують більш детального дослідження.

Різні підходи до визначення складу та змісту функцій управлінського обліку не сприяють його розвитку, а лише поглиблюють проблему. Поділяємо думку І.Б. Садовської стосовно того, що функції управлінського обліку доцільно розглядати з позицій трьох взаємопов'язаних аспектів: наукового, практичного і навчально-освітнього. В такому разі, беззаперечно, буде досягнута мета і реалізована його головна функція забезпечення інформаційним ресурсом системи управління. Результат залежатиме від синергетичного ефекту поєднання науки, практики і безперервного навчання суб'єктів управлінського обліку [42, с. 282].

До основних функцій управлінського обліку Л.В. Нападівською віднесено:

– інформаційну – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

– контрольну – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

– прогнозу – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

– аналітичну – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;

– комунікаційна – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [43, с. 179].

Розширенню функцій управлінського обліку, через реалізацію яких передбачалося відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів, присвячено наукову працю Г.Г. Кірейцева, що вказує на вагомий роль суб'єктів облікової діяльності у вирішенні управлінських завдань сучасного менеджменту [44, с. 5].

Зовнішні функції, відповідно до бачення вченого, впливають на об'єкти управлінського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, що постійно розвиваються [44, с. 42]. У працях Г.Г. Кірейцева знаходять місце обґрунтування науково-пізнавальної функції, орієнтованої на пізнання, і наукове трактування нових об'єктів управління (інтелектуального капіталу, трансакційних витрат, агентських відносин,

знань як активу), бачення кінцевих результатів діяльності в умовах невизначеності та інституційних обмежень, яка у зв'язку зі змінами в економічних і правових відносинах ускладнюється, що потребує удосконалення методології управлінського обліку. Розвиток нової науково-пізнавальної функції обліку уможливується за умови процедурного підходу щодо розкриття взаємозв'язку економічних дій та їхньої сутності із використанням новітніх інформаційних технологій, статистичних методів, а також застосуванням нової методології.

Внутрішні функції управлінського обліку, на думку вченого, полягають у виконанні його робочих прийомів, технічних елементів професійної діяльності працівників облікового і управлінського апарату. До таких функцій управлінського обліку для підприємств торгівлі можуть бути віднесені функції спостереження, вимірювання кількісних параметрів, якісних властивостей, оцінювання, реєстрація фактів господарської діяльності, процесів і агентських відносин, визначення результативності, моделювання управлінської і торговельної діяльності.

На думку І.Б. Садовської, виділення трьох основних функцій, зокрема діагностичної, оцінної і прогнозної, є найбільш обґрунтованим і таким, що забезпечує оптимальне поєднання теорії і практики [42, с. 164].

Так, Б.І. Валуєв взагалі визначив інформаційну облікову функцію як фундаментальну, узагальнюючу і сервісну для всіх інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю [45]. Думка вченого є слушною, оскільки основною метою управлінського обліку є інформаційне забезпечення менеджменту у прийнятті управлінських рішень, реалізація якої наразі здійснюється на основі сучасних інформаційних технологій.

Управлінський облік як знання представлений теорією, а як дія – практикою. Синергетичний ефект виявляється у виробленні завдань, що вирішуватимуться системою інформаційного забезпечення управління підприємством.

Під завданням розуміють логічне висловлення, яке можна представити символічно:

$$F: \langle V; W \rangle, \quad (1.1)$$

де V – задані умови;

W – те, що необхідно знайти.

При цьому формула (1.1) включає множинність фактів господарського життя (F), відібраних для вирішення завдань, та склад операторів, тобто правил переведення F у W . W – не передбачає проект вирішення облікової задачі. Її вирішення тобто процедура, потребує виконання в заданій послідовності визначених дій, у результаті яких множинність F перетворюється у W . Пошук W автоматично передбачає наявність невизначеності (ентропії). Невизначеність (H) присутня в будь-якій задачі, оскільки виникає через відсутність повної та достатньої інформації щодо самої задачі та обмежених можливостей її сприйняття [46, с. 17].

Символьне представлення аналізу завдань обліку здійснено без зв'язку з їх змістом та впливом особливостей економічних галузей. Тому математичний опис цих завдань є певною мірою універсальним та може бути відправною точкою при формулюванні завдань управлінського обліку, що обумовлені його метою.

Аналіз формулювання завдань управлінського обліку різними вченими наведено в дод. Е.

Отже, метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. У системі управлінського обліку також здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління та відповідності стратегії підприємства. Досягнення мети базується на виконанні визначених завдань які, з іншого боку, забезпечують функції управлінського обліку.

Відповідно, основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій та розробка перспектив довгострокового розвитку;
- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;

- зменшення ризику помилок та збільшення можливостей системної реалізації завдань, що стоять перед підприємством;
- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку.

Розширення функцій управлінського обліку здійснюється за рахунок збільшення набору вирішуваних ним завдань. Постійно зростаючі потреби бізнесу в інформаційній підтримці управлінських рішень у реалізації стратегії підприємства поставили перед управлінським обліком, крім оперативних, також завдання стратегічного характеру.

Завдання управлінського обліку є похідними від його сутності. Вирішення завдань управлінського обліку реалізується через його функції.

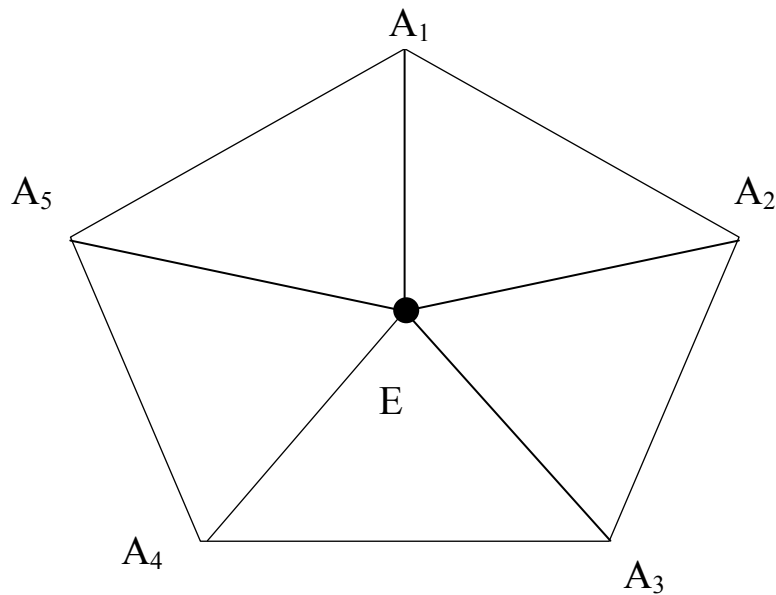
Обґрунтування щодо призначення функцій управлінського обліку можна зустріти не в усіх дослідженнях і пояснення їх дещо розрізняються. Так, К.Є. Нагірська аналітичну і оцінну функції об'єднує в одне пояснення та розкриває як «надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів різних рівнів та діяльність центрів відповідальності» [47].

А.В. Глущенко і Е.Н. Самедова пояснюють викладений набір функцій як похідних від функцій управління, а тому взагалі перераховують їх без будь-якого розкриття [4].

Для визначення складу функцій управлінського обліку доцільним є використання моделі трактування функцій бухгалтерського обліку, запропонованої А. Бурландом [9, с. 344], яка представлена на рис. 1.2.

З огляду на представлену модель, точка Е є точкою перетину інтересів користувачів облікової інформації, що відображає сукупність функцій обліку, які повинні забезпечувати ефективне управління підприємством.

Отже, мета й завдання системи управлінського обліку реалізуються через його функції, що мають тісно взаємодіяти з функціями управління.



- A₁ – відносини підприємства з державою;*
- A₂ – відносини з клієнтами (покупцями, замовниками);*
- A₃ – відносини з постачальниками;*
- A₄ – відносини зі службовцями та робітниками;*
- A₅ – відносини із власниками;*
- E – точка перетину інтересів осіб, пов'язаних з підприємством, що відображає функції бухгалтерського обліку*

Рис. 1.2. Модель трактування функцій бухгалтерського обліку за А. Бурландом [9, с. 344]

Таким чином, функції управлінського обліку полягають у: забезпеченні інформацією всіх рівнів управління, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень; формуванні інформації, що є засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління; контролі та оцінці результатів діяльності структурних підрозділів і всього підприємства; перспективному плануванні і координації розвитку підприємства в майбутньому на основі оцінки результатів діяльності. Зазначене дозволяє виділити такі функції управлінського обліку: облікову, аналітичну, планово-контрольну, організаційно-комунікаційну.

Облікова функція управлінського обліку полягає у зборі, реєстрації, вимірюванні та акумулюванні інформації про об'єкти управлінського обліку.

Аналітична функція управлінського обліку виявляється в аналізі та коригуванні раніше прийнятих управлінських рішень, наданні та інтерпретації інформації за допомогою інструментарію управлінського обліку.

Планово-контрольна функція управлінського обліку реалізується через розробку бюджетів та контроль за їх виконанням відповідно до концепції управління за відхиленнями.

Організаційно-комунікаційна функція управлінського обліку пов'язана з роботою щодо проектування та моделювання системи управлінського обліку та управлінської звітності; удосконалення системи управлінського обліку у міру зростання інформаційних потреб користувачів інформації управлінського обліку.

Фундаментальним аспектом організації управлінського обліку є інформаційні взаємовідносини, що пов'язують вище керівництво з нижчими рівнями працівників, виконавців із споживачами інформації управлінського обліку. Налагоджений зворотний зв'язок забезпечує можливість розподілу і координації завдань з урахуванням повноважень відповідно до поставлених цілей. Розробка внутрішніх інформаційних зв'язків трансформується у формування та представлення управлінської звітності за рівнями контролю.

Вирішення сучасних економічних проблем можливо досягти шляхом відповідності управлінського обліку запитам системи управління. Успішне управління діяльністю підприємств може здійснюватися лише за умови наявності чітко визначених планів, ідентифікації інформації, необхідної для аналізу ситуацій, прийняття рішень та ефективного контролю за їх виконанням. Відсутність необхідної інформації примушує керівників підприємств при розробці рішень опиратися на інтуїцію, підвищуючи ризик прийняття неправильного рішення.

І.Є. Мізіковський стверджує, що наукова концепція управлінського обліку представляє собою систему теоретичних поглядів дослідників на зміст його предмета та методу, об'єктів, формулювання найбільш загальних принципів його практичної реалізації в умовах реального економічного середовища суб'єкта господарювання. У вітчизняній бухгалтерській

науці залишається невирішеною проблема однозначного формулювання предмета управлінського обліку, базової теоретико-методологічної конструкції, що розкриває його основні найбільш суттєві ознаки та властивості, виокремлені в ході реальної управлінської діяльності, емпіричного узагальнення практичних результатів та наукового пізнання [34, с. 22]. Як зазначає О.В. Карпенко, на сьогодні в економічній літературі відсутнє чітке трактування предмета управлінського обліку. Значна кількість авторів обмежується визначенням його мети та сутності. В роботах зарубіжних авторів часто відсутні чіткі визначення понять та категорій, що характеризують управлінський облік як науку [49, с. 48].

Підходи до визначення предмета та об'єкта управлінського обліку систематизовано в дод. Д.

Погляди науковців щодо предмета управлінського обліку формуються, виходячи із розвитку науки про менеджмент. Можна виділити певні тенденції в підходах дослідників щодо формулювання предмета управлінського обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Погляди науковців щодо предмета управлінського обліку

Підходи щодо формулювання предмета управлінського обліку	Науковці	Трактування предмета
1. Господарська діяльність як ключове поняття з певними модифікаціями (виробнича діяльність, комерційна діяльність)	А.Ю. Лебедева [50, с. 48], В.Т. Чая, Н.І. Чупахіна [51, с. 16], М.А. Вахрушина [52, с. 12], В.Е. Керімов [39, с. 37], П.М. Мансуров [53, с. 15], Л.І. Єгорова [54, с. 6], Ю.А. Верига та С.М. Деньга [55, с. 243], Д.В. Войко [56]	Під предметом управлінського обліку розуміють виробничу діяльність, уточнюючи необхідність генерування інформації як в цілому по підприємству, так і в розрізі виключно центрів відповідальності

Продовження табл. 1.2

Підходи щодо формулювання предмета управлінського обліку	Науковці	Трактування предмета
2. Сукупність об'єктів як ключове поняття при ідентифікації предмета управлінського обліку	О.В. Лишиленко [57], Є.Б. Козін, Т.А. Козіна [58], П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [59, с. 14], В.Н. Сердюк [60, с. 13], З.М. Задорожний [61, с. 66], П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин [62, с. 17], Т.М. Писаренко, Н.А. Букало [63, с. 138]. Т.П. Карпова [64, с. 27] та О.В. Карпенко [49, с. 49], В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова [65, с. 13]	Предметом управлінського обліку загалом є сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління
3. Механізм ефективного управління як ключове поняття при ідентифікації предмета управлінського обліку	Л.В. Нападівська [66, с. 19], С.А. Ніколаєва, С.В. Шебек [67, с. 19], М. Абдел-Кадер, Р. Луфер [68], Шерул С. МакВатерс, Дж. Л. Зіммерман, Дейл С. Морс [69]	Предметом управлінського обліку є «поведінка» підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством
4. Контроль як ключове поняття при ідентифікації предмета управлінського обліку	В.С. Лень [70, с. 26], М.С. Пушкар [71, с. 227], Д.М. Фесенко [72, с. 1–16]	Предмет управлінського обліку трактується як контроль за формуванням собівартості продукції стосовно центрів витрат і сфер відповідальності, визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку

Закінчення табл. 1.2

Підходи щодо формулювання предмета управлінського обліку	Науковці	Трактування предмета
5. Інформація та інформаційна підтримка як ключові поняття при ідентифікації предмета управлінського обліку	А.П. Віткалова, Д.П. Міллер [73, с. 3], І.Г. Кукуніна [74, с. 6], І.Є. Мізіковський [34, с. 29]	Предмет управлінського обліку розглядається як облікова, аналітична та інша інформація для цілей управління

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [75].

Предметом управлінського обліку на підприємствах торгівлі слід вважати увесь спектр діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема.

Зміст предмета розкривають його численні об'єкти. Однак думки вчених щодо ідентифікації об'єктів управлінського обліку значно відрізняються.

Критично проаналізувавши погляди науковців щодо об'єкта управлінського обліку, О.А. Лаговська виділила чотири групи тенденцій у підходах дослідників (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Погляди науковців щодо об'єктів управлінського обліку

Групи об'єктів управлінського обліку	Науковці
1. Виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати	О.В. Лишиленко [57], Л.В. Нападовська [66], Ф.Ф. Бутинець [22], М.Ф. Огійчук [76], І.Б. Садовська [77], В.М. Добровський [65], К.П. Янковский [79]
2. Витрати, доходи і результати діяльності	П.Й. Атамас [21], Л.В. Нападовська [66], В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Стефанович [30], М.Ф. Огійчук [76], І.Б. Садовська [77]

Закінчення табл. 1.3

Групи об'єктів управлінського обліку	Науковці
3. Центри відповідальності як об'єкти управлінського обліку	О.В. Лишиленко [57], Л.В. Нападовська [66], В.Р. Шевчук [13], Ф.Ф. Бутинець [22], М.А. Вахрушина [52]
4. Внутрішнє ціноутворення, бюджетування і внутрішня звітність	Л.В. Нападовська [66], М.А. Вахрушина [52], К.П. Янковський, І.Ф. Мухар [79]

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [75].

Отже, існує значна кількість поглядів та підходів науковців щодо трактування предмета та об'єкта управлінського обліку (дод. Д). У своїй сукупності вони ґрунтовно та повністю розкривають концептуальні засади управлінського обліку як напряму наукового знання з різних точок зору.

Сучасна система управлінського обліку включає безліч процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності сприяти оперативному реагуванню на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте вони повинні відповідати певним принципам управлінського обліку, покладеним в основу всіх інших елементів цієї системи.

Дослідженню принципів управлінського обліку присвячено праці як зарубіжних, так і вітчизняних авторів, зокрема: А. Апчорча [5], М.А. Вахрушиної [52], С.Ф. Голова [23], К. Друрі [24], Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана та С.М. Янга [80], В.Е. Керімова [39], О.С. Красова [81], Л.В. Нападовської [43, 66], О. Ніколаєвої та Т. Шишкової [8], В.В. Панкова, В.Ф. Несветайлова [82], М.С. Пушкаря [83], Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара [84], В.Т. Чая, А.Д. Золотухіної [85] та інших. У наукових працях зазначених вчених приведено власний підхід до переліку принципів управлінського обліку, щодо якого кожен автор має своє бачення. Це обумовило проведення критичного аналізу та розробку базових принципів управлінського обліку.

Багато науковців підходять до формулювання принципів управлінського обліку залежно від специфіки діяльності кожного підприємства чи конкретної ділянки управління, що впливає на особливості побудови управлінського обліку.

Загалом, поняття «принцип» (від лат. *principium* – «початок, основа») означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [86, с. 107]. Отже, принцип – це базове положення, яке зумовлює всі наступні положення, що випливають із цього твердження. Базові принципи формулюються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців цієї галузі знань. Це потребує всебічного вивчення різних точок зору щодо визначення складу та змісту принципів управлінського обліку.

У своїх дослідженнях В.Т. Чая та А.Д. Золотухіна [85, с. 12] принципи управлінського обліку не зводять до принципів загальнобухгалтерських та притаманних лише управлінському обліку, оскільки система управлінського обліку тісно пов'язана з іншими економічними дисциплінами. На думку вчених, до принципів управлінського обліку належать:

- *загальнонаукові*: наукової обґрунтованості, доцільності, системності;
- *загальноекономічні*: принцип безперервної діяльності підприємства, періодичності формування інформації;
- *бухгалтерські*: принцип нарахування, принцип консерватизму, автономності;
- *специфічні*: принцип єдиних калькуляційних одиниць, бюджетного управління, підзвітності центрів відповідальності, можливості управління господарськими ризиками.

Отримані Л.В. Нападовською результати дослідження сутності, мети та відмінностей управлінського обліку від фінансового стали основою для вибору базових принципів управлінського обліку:

1) принцип методологічного плюралізму означає, що переважна більшість економічних проблем може бути вирішена на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можливо зробити на рівні кожної з них окремо;

2) орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства; приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи всі можливі альтернативи на різних рівнях управління, пріоритетними слід вважати стратегічні цілі підприємства;

3) принцип результативності; при здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно порівнювати затрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати;

4) принцип відповідальності за прийняття рішень передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа;

5) принцип комплексності свідчить про те, що управлінський облік базується на комплексній інформації незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла і до якого виду належить: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи нефінансова;

6) принцип «різна собівартість для різних цілей» ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей;

7) принцип економічності означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання [43, с. 64–65].

Перелік принципів, що стосуються різних концепцій управлінського обліку, О.С. Красова [81] згрупувала таким чином:

1. *Принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку*, визначають основні методологічні підходи до трактування суті управлінського обліку. З цим погоджуються В.Е. Керімов і М.А. Вахрушина [39, 52]. Водночас вчені наголошують на тому, що особливості відображення інформації в системі управлінського обліку дозволяють дещо по-іншому трактувати умови реалізації принципів, обумовлених вимогами бухгалтерського обліку.

2. *Принципи, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку*, визначають перелік об'єктів спостереження, їх класифікаційні характеристики і одиниці вимірювання, включаючи інформацію нефінансового характеру, процедури

моніторингу господарських операцій, що здійснюються на підприємстві в реальному часі, перелік показників внутрішньої звітності за короткі проміжки часу.

3. *Принципи, що визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління господарським процесом*, орієнтують систему управлінського обліку на використання специфічних прийомів узагальнення інформації з метою обґрунтування управлінських рішень. До таких принципів належать: періодичність господарського циклу, облік витрат за процесами діяльності, відповідність доходів і витрат, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів.

Перераховані основні принципи утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови системи управлінського обліку, які відповідають вимогам всіх концепцій управлінського обліку і містяться в рекомендаціях Інституту управлінського обліку США.

Управлінський облік, як правило, розглядається як основна сполучна ланка між обліковим процесом та процесом прийняття управлінських рішень. Це положення можна використовувати як основу для визначення основного набору принципів управлінського обліку.

Враховуючи результати досліджень багатьох учених щодо принципів управлінського обліку, узагальнено специфічні принципи, а саме:

1) *принцип методологічної незалежності* означає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації, методології ведення управлінського обліку;

2) *принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей* підприємства означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і вибираючи найбільш оптимальне, слід пріоритетними вважати інтереси підприємства в цілому;

3) *принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства*, що передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції;

4) *принцип результативності* означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно зіставляти затрати,

понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом; при цьому результат повинен перевищувати затрати;

5) *принцип відповідальності* означає, що за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює;

6) *принцип багатоваріантності* означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак вибирати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

7) *принцип комплексності*, що передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;

8) *принцип бюджетного методу управління*, що є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає бюджетування виробництва, реалізацію та фінансування підрозділів, а також підприємства загалом;

9) *принцип залежності*, який полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору;

10) *принцип причинності*, який полягає в тому, що до собівартості продукції треба відносити тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції;

11) *принцип взаємозв'язку* ґрунтується на тому, що управлінський облік включає не лише облік затрат, але і планування, контроль, аналіз, регулювання; всі ці функції реалізуються одночасно, в комплексі та взаємозв'язку;

12) *принцип «різна собівартість для різних цілей»* означає, що залежно від мети, тобто для прийняття конкретних управлінських рішень, використовується різна інформація для формування собівартості, саме тому і вартісний розмір собівартості буде різний.

Важливими є принципи управлінського обліку, відтворення яких неможливе в інших системах обліку. Дослідження економічної літератури дозволило виділити специфічні принципи, наявність яких визначає ту особливість, що дозволяє конкретно виділяти основні концептуальні відмінності управлінського обліку від інших видів обліку.

Вплив сучасних підходів в управлінні на формування системи управлінського обліку в аспекті інформатизації менеджменту вимагає доповнення специфічними принципами, зокрема:

- *принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення*: система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління;
- *принцип відповідності методів і процедур управлінського обліку ключовим цілям та завданням управління*: вибір методів та процедур, а також форм і способів ведення управлінського обліку має здійснюватися з урахуванням особливостей зовнішніх та внутрішніх умов;
- *принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень*: системою управлінського обліку використовуються не лише традиційні методи обліку й аналізу, але й методи суміжних наук.

Для ефективного функціонування управлінського обліку компаніям потрібне організаційне підґрунтя і здатність швидко реагувати при ухваленні управлінських рішень. При цьому впровадження універсальних принципів допомогло б досягти бажаних результатів. Саме з цією метою дві найбільші організації в сфері управління і обліку СІМА і АІСРА об'єдналися, щоб запропонувати компаніям всього світу, незалежно від сфери їх діяльності і розміру, універсальні принципи управлінського обліку.

Міжнародні принципи управлінського обліку розроблено спільно з генеральними і фінансовими директорами провідних фірм та іншими фахівцями зі всього світу. За підсумками проведення міжнародних консультацій щодо проекту розробки принципів у кінці жовтня 2014 р. СІМА і АІСРА опублікували кінцевий документ, в якому представлено чотири основні принципи управлінського обліку.

Комунікація – ключовий компонент успіху. Добре налагоджений управлінський облік починається із спілкування і ним же завершується, даючи змогу керівникам на основі розрізнених даних інтерпретувати цілісну картину.

Використання релевантної інформації. Одне з ключових завдань управлінського обліку – своєчасне забезпечення керівництва необхідною інформацією. Виявлення, збір, перевірка, підготовка і зберігання актуальних даних можливі за умови правильного розуміння запитів користувачів.

Аналіз впливу різних чинників на цінність компанії. Сильну структуру управлінського обліку відрізняє здатність перетворювати інформацію на конкретні висновки шляхом прогнозування наслідків змодельованих сценаріїв.

Управління, засноване на довірі. Необхідне активне управління стосунками і ресурсами для забезпечення безпеки фінансових і нефінансових активів, репутації і цінності компанії [87].

Розроблені принципи управлінського обліку спрямовані на:

- усунення організаційних бар'єрів шляхом налагодження ефективної комунікації;
- виділення і використання найбільш актуальної та надійної інформації для аналізу;
- застосування аналітичних методів, що дозволяють розуміти вплив різних чинників на вартість організації;
- створення атмосфери сумлінності і довіри, що забезпечує процвітання бізнесу в довгостроковій перспективі.

Запропоновані принципи формують певну структуру, конструкцію, що визначає, на яких аспектах обліку необхідно зосереджувати увагу і в якому напрямі фінансові фахівці повинні розвиватися, щоб мати можливість впливати на розвиток бізнесу.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки про те, що більшість науковців розглядають управлінський облік як стійку сформовану систему. Водночас аналіз практики обумовлює значущість адаптації управлінського обліку до мінливих умов діяльності підприємства і зовнішнього середовища, тобто вимагає вивчення управлінського обліку як складної системи, що розвивається, забезпечує органічний взаємозв'язок облікового процесу, бюджетування, контролю, аналізу і управління з урахуванням життєвого циклу і стратегії розвитку підприємства. Зазначені передумови розвитку управлінського обліку виявляються в постійно зростаючих інформаційних

потребах менеджерів підприємств. Це пов'язано з виникненням нових форм господарських взаємовідносин, підвищенням рівня соціалізації та інтелектуалізації суспільства, а, відповідно, і з виникненням нових об'єктів обліку.

1.2. Інституційне середовище системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Дієвою системою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень для зростання ефективності управління підприємством торгівлі, а також його економічної результативності є управлінський облік. Під цим поширеним терміном розуміють особливу систему внутрішньокорпоративного управління витратами і оборотними коштами з метою оптимізації використання капіталу, зростання рентабельності, поліпшення фінансових і нефінансових показників підприємства, і звичайно ж, – отримання лідируючих позицій на ринку. Проте така система може бути ефективною за умови, що вона враховує сучасні тенденції в менеджменті та економіці країни в цілому. Саме тому актуальними є питання сприйняття нової інституційної реальності і її впливу на розвиток управлінського обліку.

Рушійною силою удосконалення облікової науки є розвиток економічної теорії, суміжних наук, якими обґрунтовано нові методи досліджень соціально-економічних об'єктів, формування нових суспільних вимог до інформаційних ресурсів, взаємопроникнення культур і традицій, наукова, економічна і суспільна інтеграція [88, с. 57]. Розширення сфери досліджень управлінського обліку досягається через реалізацію завдання науки, яке полягає в здобутті нових знань, у тому числі про сутність, роль і місце управлінського обліку в управлінні підприємством, закономірності його розвитку, форми прояву тощо, що безпосередньо залежить від обраної концепції пізнання. Характеристика загальних підходів до формування інформації у системі управлінського обліку та звітності наведена в дод. Ж.

Вагомим є вплив на сучасну теорію і практику управлінського обліку інноваційних економічних теорій, зокрема, інституційної теорії.

Застосування інституційного підходу у розвитку управлінського обліку пояснюється тим, що:

- по-перше, економічна теорія є методологічною основою обліку, тому будь-які її зміни апіорі впливають на його теорію;
- по-друге, практика обліку знаходиться безпосередньо в сфері розвитку економіки, даючи необхідну інформацію про економічні об'єкти різного роду інституціям і користувачам.

Зазначене розширює можливості традиційного підходу до дослідження управлінського обліку, що є необхідним в умовах нової інституційної реальності і визначає актуальність теми.

Аналіз останніх публікацій з цього питання свідчить, що інституційний підхід у дослідженні економічних явищ та процесів, зокрема обліку, досить поширений на сьогодні в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема таких як: Т.В. Бочуля, В.В. Янчев [89], Є.Ю. Воронова [90], П.І. Гайдуцький, В.М. Жук [91], О.О. Канцуров [88], С.Ф. Легенчук [92], Г.Г. Кірейцев [93], І.Б. Садовська [41], Т.М. Сльозко [94], Л.А. Чайковська [95], Е.С. Гейер [96], Р.К. Метьюз [97].

Особливості інституційного напрямку в економічній науці:

- методологічний холізм, який означає, що вихідним пунктом аналізу є не індивіди, а інститути як форми організації поведінки економічних суб'єктів;
- міждисциплінарний підхід, що передбачає необхідність вивчення всіх чинників, які формують соціально-культурне середовище, де протікають економічні процеси;
- принцип історизму, тобто історичний підхід до вивчення реальних економічних структур щодо виявлення рушійних сил і чинників суспільної еволюції [98].

Наведені особливості можуть бути використані і в дослідженні управлінського обліку.

1. Перевагою інституційної теорії є те, що предмет її пізнання – інститути, які є в економіці, соціальній сфері, сферах права, моралі, релігії.

Принцип цілісності (холізму) на сьогодні використовується в загальній теорії систем і пов'язаний з поняттями «синергія», «емерджентність», тобто виникненням нової системної властивості, що не дорівнює сумі властивостей окремих елементів системи. Важливість у визначенні інституту як предмета дослідження виявляється в тому, що, з одного боку, забезпечується широкий погляд на економічну систему й суспільство за взаємодії з іншими інститутами, такими як держава, а з другого, потребує глибокого й конкретного розуміння суті й особливостей самих інститутів [96].

З огляду на твердження Л.А. Чайковської, інституційна теорія обліку може стати відправним пунктом подальших наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку [95, с. 19]. Її перевагою є здатність ввести стандартний бухгалтерський облік у більш складний соціально-культурний контекст і проаналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу. Тобто інституційна теорія не є суто бухгалтерською теорією, але є певним засобом чи інструментом, що дозволяє досягти певних цілей шляхом розробки інституційних моделей розвитку бухгалтерського обліку [92, с. 317].

Погоджуючись із зазначеним, Т.В. Бочуля та В.В. Янчев вважають, що окремо від інституційного контексту подальший розвиток облікової системи втрачає своє значення, оскільки соціокультурні норми багато в чому нині сприяють інтернаціоналізації бухгалтерського обліку, позитивно впливаючи на функціонування і розвиток національної економіки [89, с. 15].

На думку І.Б. Садовської [99], у соціально-інституційному сприйнятті предмет науки про управлінський облік повинен забезпечити і оцінку впливу інституційного середовища на вибір підходів та облікових процедур.

Значна кількість публікацій у сфері інституційної теорії свідчить про те, що дослідження цього питання є досить поширеними в Україні. Проте методологічний інструментарій інституціоналізму в теорії управлінського обліку дотепер

комплексно не застосовувався. Зокрема, для системного дослідження управлінського обліку як соціально-економічного об'єкта та визначення тенденцій його розвитку.

У дослідженні інституційний підхід розуміється як сукупність методологічних принципів, заснованих на включенні в аналіз інститутів, а також економічних і неекономічних (соціальних, культурних, історичних та ін.) чинників. Такий підхід надає змогу отримати додаткові знання про управлінський облік, які нерідко виявляються настільки інноваційними, що це дозволяє сприймати інституційний підхід як альтернативний погляд на управлінський облік. При цьому за мету не ставиться аналіз самих інституційних теорій, підтвердження чи спростування їх основних положень. Інституційні теорії розглядаються як керівний принцип дослідницького процесу, тобто як точка зору дослідження управлінського обліку.

Інституційний підхід до пізнання бухгалтерського обліку передбачає, з одного боку, охоплення науковими дослідженнями відносин, що складаються між особами, які беруть участь у процесі формування економічної інформації, регулювання їх поведінки, інтересів різних груп, які впливають на формування методології бухгалтерського обліку, механізм зміни регулюючих норм, виявлення закономірностей залежності якості економічної інформації від моделі регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та інших питань, які виходять за межі традиційного предмета і методу бухгалтерського обліку [88, с. 58].

Згідно з методологією інституційного підходу управлінський облік виходить за рамки спеціалізації, фокусується на окремих елементах системи управлінського обліку і являє собою інституційний, економічний, соціальний, культурний і політичний феномен. Включення положень інституційних теорій у середовище управлінського обліку забезпечує певний ракурс розгляду проблем, надаючи можливість досліджувати управлінський облік на різних рівнях аналізу: загальноекономічному, міжфірмовому і внутрішньофірмовому. Крім того, облікова система реалізується через такі форми, як формалізовані (законодавчі і нормативні акти) і неформалізовані

(звички, процедури, що відображають загальну згоду; домовленість, яка склалася у суспільстві) схеми взаємодії, здатна змінюватися відповідно до зміни запитів різного роду інституцій та окремих користувачів інформації, постійно модифікується і поновлюється (рис. 1.3).

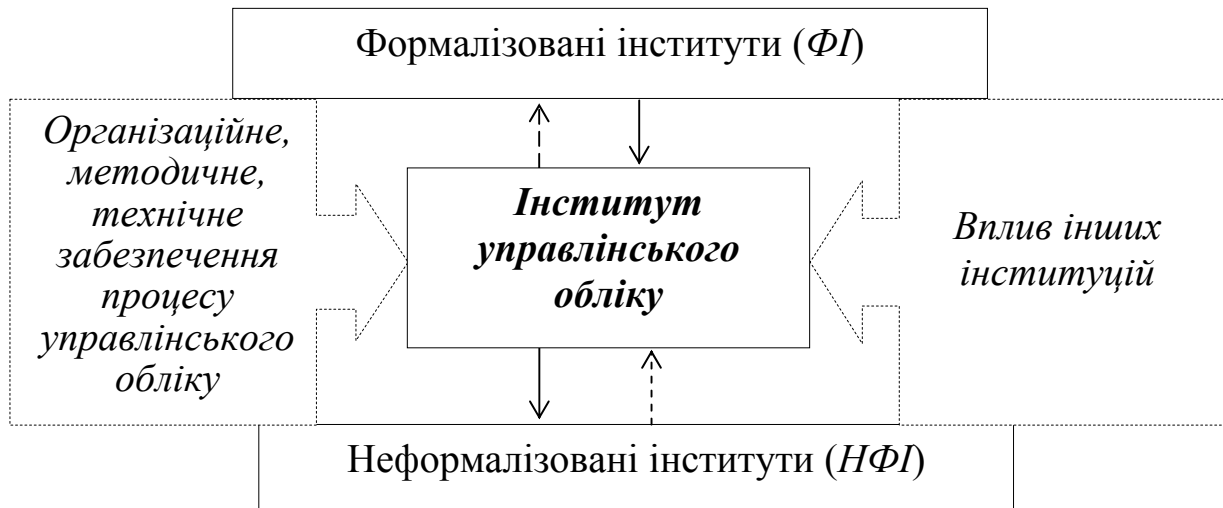


Рис. 1.3. Інституційні складові функціонування управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, відбувається процес формування, закріплення та удосконалення інституційних форм у системі управлінського обліку [99].

Інститут управлінського обліку, в основу якого закладено принципи позитивістської філософії пізнання, спрямований на формування інформації для ефективного менеджменту. Специфікою останнього є застосування неформальних правил, які практично виконуються беззаперечно, на відміну від формалізованих стандартних правил, де бухгалтери зіштовхуються з проблемами при виборі варіантів відображення господарських фактів у фінансовій звітності на користь зацікавлених користувачів. Це пояснюється тим, що неформальні правила ведення управлінського обліку створюють особи, причетні безпосередньо до процесу управління. Невиконання або неякісне виконання встановлених правил призведе до прийняття хибних рішень, що негативно впливатиме на результативність. Від’ємна

результативність відображається на від'ємних фінансових потоках, а звідси наслідки неплатоспроможності, грошової кризи, банкрутства. Сутність неформального інституту управлінського обліку полягає у врахуванні ментальності, традицій, галузевої приналежності, освіти, наявності неформальних правил і обмежень, впливу інших інституцій.

Проблема легітимації управлінського обліку в Україні є необхідною умовою успішного розвитку вітчизняної економіки. Для пошуку шляхів рішення визначеної проблеми розглянемо міжнародний досвід легітимації управлінського обліку. Розробка принципів і методів управлінського обліку ведеться в рамках міжнародних і національних професійних організацій бухгалтерів. Так, до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) входить спеціальний Комітет фінансового і управлінського обліку. Серед основних завдань комітету виділяють:

- забезпечення коментарів з точки зору управлінського обліку (бути джерелом рекомендацій у сфері управлінського обліку для інших комітетів МФБ);
- підтримка досліджень важливих питань управлінського обліку, що здійснюються організаціями – членами МФБ і окремими особами, використання цих результатів з практичною метою [100, с. 31, 59].

Отже, *інституційне середовище (ІС) управлінського обліку* виявляється у сукупності суспільних, матеріальних і духовних умов, в яких він здійснюється. ІС містить геополітичну, політико-правову, культурну, науково-технічну, демографічну, соціально-економічну, географічну та інші складові, що впливають на функціонування і розвиток управлінського обліку. Разом з тим, інституційне середовище – це також прояв певних форм організації відносин суб'єктів господарювання в ході здійснення підприємницької діяльності, формальні і неформальні межі поведінки учасників економічних процесів, цілі та інтереси користувачів облікової інформації.

Зазначене дозволяє виокремити два *напрями дослідження розвитку управлінського обліку в інституційному контексті*:

по-перше, професіоналізація управлінського обліку і визначення його інституційного статусу та меж;

по-друге, наявність особливостей систем формування управлінського обліку в сучасних умовах господарської діяльності вітчизняних підприємств.

На сьогодні відсутня єдина назва професії фахівця з управлінського обліку. Це обумовлено наявністю численних підходів до розуміння самого управлінського обліку як в Україні, так і в інших країнах світу, а також певна «розпорошеність» його функцій між різними економічними службами на підприємстві.

В англійських країнах цих фахівців найчастіше називають бухгалтерами-аналітиками (management accountants), але навіть ця відома і поширена назва не є загальноприйнятою. Більшість бухгалтерів-аналітиків інакше ідентифікують свою спеціальність. Наприклад, опитування, проведене ІМА (Інститутом бухгалтерів у сфері управлінського обліку, США), показало, що 39% респондентів вважають сферою своєї професійної діяльності фінанси, 33% – бухгалтерський облік, а 28% – інше. Жоден з опитаних не визначив себе власне як «бухгалтер-аналітик». Такі результати опитування, на думку П.О. Куцика, обумовлені психологічними чинниками [101]. Так, Шигел і Соренсен [102, с. 13] вважають, що найбільш поширеними причинами для тих, хто каже, що працює у сфері фінансів, а не обліку, є позитивні конотації від слова «фінанси» і негативні конотації, пов'язані зі словом «облік». Фінанси – це перспектива, а облік – ретроспектива. Фінанси є комплексною дисципліною, а облік, як зазначають Шигел і Соренсен, асоціюється лише з дебетом і кредитом. Очевидно, саме тому і виникає колізія, нібито бухгалтерів-аналітиків не існує (деякі вчені йдуть ще далі, стверджуючи, що і самого управлінського обліку не існує). Насправді ця дуже потрібна і поширена професія «заховалася» під іншими назвами, наприклад, у Великій Британії більшість бухгалтерів-аналітиків називають себе «бізнес-аналітиками» [101].

У цілому, у світі існують різні підходи до професії фахівця з управлінського обліку, що обумовлено соціально-економічними та політичними особливостями кожної окремої країни, наявністю організацій, які мають вплив на формування методології управлінського обліку.

У світовій практиці обліку, як вже було зазначено, основними центрами, що регулюють процес формування методологічної бази і забезпечення кваліфікованими фахівцями з управлінського обліку, є саморегульовані професійні об'єднання.

У 1919 р. фахівці США у сфері управлінського обліку (бухгалтери-аналітики) створили Національну асоціацію бухгалтерів з обліку витрат (НАСА).

У 1929 р. асоціацію перейменовано в Національну асоціацію бухгалтерів (НАА). У 1972 р. НАА затвердила сертифікаційну програму «Сертифікований управлінський бухгалтер» (СМА) і створила організацію з проведення програми СМА – Інститут управлінського обліку (ІМА).

У 1996 р. ІМА був перейменований в Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів, а НАА – в Інститут управлінських бухгалтерів (ІМА – Інститут бухгалтерів з управлінського обліку).

У Європі професійною організацією, що об'єднує фахівців у галузі управлінського обліку, є СІМА (Велика Британія) (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Міжнародні організації з управлінського обліку

Характеристика	Інститут управлінського обліку (Institute of Management Accountants – IMA), США	Інститут управлінського обліку у Великобританії (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA)
Рік заснування	1919	1919
Структура	Членів – 75000, відділень у регіонах США і світі – 300	Мають членство більше ніж 50000 компаній, а також 70000 студентів у 156 країнах
Члени об'єднання	Генеральні і фінансові директори фірм, фінансові контролери, скарбники, аудитори і представники фінансової професії	Фінансові директори британських компаній, аудитори та представники фінансових професій

Закінчення табл. 1.4

Характеристика	Інститут управлінського обліку (Institute of Management Accountants – IMA), США	Інститут управлінського обліку у Великобританії (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA)
Освітня діяльність	Здійснює сертифікацію: 1) фахівців з управлінського обліку (CMA – Certified Management Accountant); 2) сертифікованих фінансових менеджерів (CFM – Certified Financial Management)	Здійснює активну навчальну і дослідницьку роботу. Навчальна програма є однією з провідних у світовій практиці, в ній відображаються сучасні концепції управлінського обліку
Зовнішня діяльність	Інститут здійснює проведення національних конференцій і семінарів, безкоштовних курсів з дистанційного навчання, спеціалізованих тренінгів для підприємств	
Видавнича діяльність	Щомісячний журнал Strategic Finance («Стратегічні фінанси»). Провідне видання, присвячене обліку, фінансам, упровадженню інформаційних технологій в управлінні	Здійснюється активна видавнича діяльність

Джерело: складено автором за [105].

До компетенції цих інститутів належать:

- координація роботи, пов'язаної з розвитком методологічного супроводу управлінського обліку і аналізу;
- розробка вимог до кваліфікаційних характеристик фахівців управлінського обліку;
- розробка програм з навчання управлінському обліку;
- сертифікація і підвищення кваліфікації фахівців.

На сьогодні на міжнародному рівні професійними організаціями ведеться розробка і вдосконалення стандартів інформаційного забезпечення управлінської діяльності (стандартів управлінського обліку). В Україні цей процес ще не розпочато.

Інститут управлінських бухгалтерів розробив систему положень з управлінського обліку. Документи інституту, в тому числі зазначені положення, не є обов'язковими для використання підприємствами та організаціями. Однак ці документи узагальнюють сучасні розробки і тому корисні в процесі організації, впровадження, застосування та вдосконалення інтегрованої системи управлінського обліку, управлінського аудиту та управлінського аналізу.

Відповідно до Положень 1А і 1В, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання фінансової інформації, що використовується менеджментом у плануванні, оцінці та управлінні в організації для забезпечення оптимального використання ресурсів підприємства та повноти їх обліку.

Стандарти управлінського обліку (SMA) представляють собою трактування управлінського обліку та фінансового менеджменту в шести найважливіших сферах:

- 1) стратегії лідерства та етика;
- 2) технології забезпечення;
- 3) стратегія управління витратами;
- 4) управління ефективністю бізнесу;
- 5) фінанси, управління, ризик з урахуванням законодавчого врегулювання;
- 6) практика управлінського обліку [104].

У сукупності перераховані стандарти утворюють повний і логічний набір моделей побудови систем обліку, що задовольняють вимоги всіх концепцій управлінського обліку, які містяться в рекомендаціях Інституту управлінського обліку США. Ці рекомендації розробляються з кінця 70-х років минулого століття. Нині їх налічується близько шістдесяти. Нижче наведемо перелік цих документів щодо практики управлінського обліку.

1. Визначення управлінського обліку (2008 р.).
2. Визначення та оцінка прямих матеріальних витрат (1986 р.).
3. Бухгалтерський облік. Класифікація виробничих витрат (1997 р.).
4. Організація фінансової служби (1997 р.).

5. Інструменти і методи перегляду фінансової служби (1999 р.).

6. Розподіл спільних витрат (2000 р.).

Таким чином, система положень з управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США відображає такі особливості сучасної стандартизації обліку для управлінських цілей:

– створено систему положень, що відповідає вимогам несуперечності, комплексності, логічності, повноти, єдності оформлення і стилю викладу;

– об'єктами управлінського обліку є не тільки витрати, як це прийнято у виробничому фінансовому обліку, але й інформація про всі об'єкти традиційного обліку (всі види активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат), а також дані позаоблікового характеру (не відображаються у системі традиційної бухгалтерії методом подвійного запису – такі як довгострокові прогнози, якісні характеристики об'єктів, подій і навіть персоналу, інших осіб);

– розширення об'єктної сфери управлінського обліку наближає його до вимог теорії і практики прийняття управлінських рішень, що базуються на різноманітних за характером даних з різним ступенем ймовірності та критичності для керованого об'єкта і керуючого суб'єкта;

– положення орієнтовані як на функціональні аспекти обліку (відображені окремі напрями, прийоми і етапи управлінського обліку), так і на його об'єктні сторони (зокрема на особливості управлінського обліку окремих об'єктів – фінансових інструментів, різних видів витрат, обладнання, грошових коштів тощо); зазначені підходи використані в кожному стандарті;

– прикладний характер рекомендацій – всі положення базуються на практиці провідних організацій і розробках авторитетних вчених;

– для багатьох етапів облікових, контрольних та аудиторських робіт запропоновано кілька альтернативних або частково альтернативних варіантів, для кожного з яких надано огляд можливостей і обмежень їх застосування;

– диспозитивний характер положень: рішення про використання положень приймаються конкретною фірмою самостійно; вибір методик управлінського обліку також проводиться інсайдерами фірми (менеджерами, економістами, бухгалтерами, контролерами та іншими співробітниками, наділеними відповідними повноваженнями);

– управлінський облік, управлінський (внутрішній) аудит і управлінський аналіз розглядаються як єдина система внутрішнього інформаційного забезпечення управління фірмою;

– облік, аудит і аналіз здійснюються безперервно і взаємопов'язано, для забезпечення ефективного управління ніякі етапи і функції цих напрямів діяльності не повинні виключатися.

Стандарти управлінського обліку адресовані фахівцям, пов'язаним із процесом підготовки управлінських даних (власне бухгалтерам, економістам, плановикам, фінансовим менеджерам, аналітикам, внутрішнім аудиторам, контролерам та ін.). Особи, які виконують функції, притаманні управлінському обліку, можуть займати різні посади: фінансового директора, бухгалтера та ін.

Стандарти управлінського обліку (SMA) гармонізовані з іншими діючими системами стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління, зокрема із:

- Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності (IAS, МСФЗ);
- Міжнародними стандартами контролю якості аудиту (МСКЯА);
- Міжнародними стандартами якості (ISO);
- стандартами і рекомендаціями з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, ООП);
- промисловими стандартами управління: MRP-0, MRP-I, MRP-II, MRP-II+, ERP, ERP продовжений, ERP-II;
- сучасними технологіями управління;
- Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту та ризик-менеджменту.

Розвиток національних стандартів може відбуватися і деталізуватися на рівні підприємства у формі внутрішніх нормативних документів уніфікуючого характеру.

Серед основних об'єктів стандартизації управлінського обліку на рівні суб'єкта господарювання є облікова методологія, організація управлінського обліку і технологія його ведення [105].

В інших країнах Європи бухгалтери-аналітики або належать до інших професійних організацій, або не належать до жодної.

На практиці добре підготовлені бухгалтери і аудитори іноді змінюють спеціалізацію і починають працювати як бухгалтери-аналітики. Щодо цього показовою є відмінність між підходами Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) і аналогічної французької організації – Ордена бухгалтерів-експертів і судових бухгалтерів (OESCA). В Об'єднаному Королівстві члени ICAEW, які переходять на роботу у виробничий сектор, продовжують залишатися членами своєї організації. Таким чином, ICAEW діє у двох напрямках: спостерігає за навчанням багатьох майбутніх бухгалтерів-аналітиків і є професійною організацією.

У Франції, навпаки, ті члени OESCA, що залишають публічну практику, перестають бути членами організації. Таким чином, OESCA відіграє лише освітню функцію для тих бухгалтерів, які обирають для себе управлінський облік [101].

Формування та розвиток методології управлінського обліку також знаходиться під впливом вищих навчальних закладів і консалтингових фірми. Наприклад, у Бельгії «поширення інформації стосовно нових тенденцій в управлінському обліку йде, головним чином, через університети, школи бізнесу і консалтингові фірми» [101]. Схожа тенденція спостерігається зараз і в Україні.

В Італії та Іспанії розвиток управлінського обліку і формування професії бухгалтерів-аналітиків перебуває під впливом існуючих традицій сімейного бізнесу. Власники сімейних фірм відмовляються надавати повноваження найманим працівникам. Натомість менеджери молодшого покоління, які одержали дипломи бізнес-коледжів і опанували особливості бізнесу, успішно впроваджують прогресивні технології управлінського обліку [108].

Наразі у більшості економічно розвинених англомовних країнах відбувається процес переосмислення ролі і місця фахівців з управлінського обліку в ієрархічній структурі управління. Стосовно цього К.А. Рассел [109] зазначає, що спеціаліст у галузі управлінського обліку не повинен більше залишатися «рахівником, корпоративним поліцейським і фінансовим істориком» для підприємства. Він має бути «повноправним діловим партнером», наділеним значними повноваженнями у прийнятті рішень – до стратегічного рівня включно. Бухгалтер-аналітик повинен більше «інтегруватися» в організацію, зосереджуватися на актуальних для менеджменту питаннях [101].

Підготовка бухгалтерів-аналітиків повинна відповідати найвищим вимогам менеджменту. Ще у 1980-х роках в Західній Європі виникла необхідність навчання обліковців нового типу, з іншим мисленням, які могли б відслідковувати відповідність господарських операцій стратегії компанії. Такі фахівці виконували б роль бізнес-консультантів або «стратегічних бухгалтерів» [88, 17]. На сьогодні бухгалтери-аналітики все частіше залучаються до впровадження таких інструментів стратегічного менеджменту, як управління запасами за системою JIT або тотальне управління якістю (TQM), що надає відчутних конкурентних переваг компаніям. Вони також залучаються до проектів автоматизації різних функцій управління, а це вимагає наявності ґрунтовних знань у галузі інформаційних технологій.

Цілком погоджуємося з думкою П.О. Куцик, що проблема формування професії фахівців з управлінського обліку має розглядатися у різних площинах. По-перше, потрібно визначити єдині вимоги до кваліфікації бухгалтерів-аналітиків, їхній статус та назву. По-друге, повинні бути переглянуті підходи до навчання і підготовки спеціалістів з управлінського обліку. В цьому процесі провідна роль має належати вищим навчальним закладам, а також професійним бухгалтерським організаціям. І, нарешті, по-третє, має остаточно сформуватися методологія нового управлінського обліку, призначення якого – забезпечувати підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях, від оперативного до стратегічного,

з метою посилення конкурентоспроможності підприємств в умовах формування нової економіки, що базується на інформації та знаннях [101, с. 215].

Вузькі фрагментарні дослідження не дають можливості діагностувати проблеми теорії управлінського обліку. Наразі забезпечити необхідною інформацією потреби користувачів у прийнятті ними управлінських рішень, використовуючи лише методи бухгалтерського обліку, неможливо. Виникла необхідність відійти від такого підходу і представити системну діагностику породження негативних характеристик вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до глобальних процесів. Тому в сучасних умовах для адекватного діагностування вузько-професійних проблем соціально-економічної системи слід виходити із синтезу знань різних наук.

Вивчення змісту та особливостей потреб інституційних користувачів облікової інформації сприяє уніфікації та формуванню ефективної, спрямованої на користувача інформації на основі бухгалтерської звітності. Адже, як зазначає М.С. Пушкар, «теорія бухгалтерського обліку в наш час повинна базуватися не на емпіричних правилах обробки даних і перетворення їх в інформаційні ресурси, а на останніх досягненнях різних наук» [110, с. 83].

Цікавим є твердження Л.О. Чайковської щодо міждисциплінарних досліджень: «Інституціоналізм, активно використовуючи ідеї різних наук, таких як психологія, соціологія, може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік, що є відкритою та еволюціонуючою системою, не може розглядатись як щось назавжди встановлене, оскільки постійно відчуває на собі вплив середовища, в якому він знаходиться» [95].

Така думка також акцентує увагу на динамічності бухгалтерського обліку та управлінського обліку зокрема.

Дослідження тенденцій розвитку управлінського обліку на основі використання теоретико-методологічного інструментарію інституційної економічної теорії К.Ю. Вороновою [90] дозволило виділити такі групи проблем:

- проблеми, пов'язані з дослідженням ролі *транзакційних витрат* у розвитку управлінського обліку у зв'язку з необхідністю обґрунтування істотного розширення меж управлінського обліку;
- дослідження еволюції *методів оцінювання діяльності підприємств* з метою обґрунтування того, що їх розвиток відбувається в напрямі включення соціального аспекту, та все більшого застосування нефінансових показників;
- дослідження ролі управлінського обліку у вирішенні проблеми *агентських взаємовідносин* корпоративного управління у зв'язку з обґрунтуванням того, що інститути управлінського обліку обмежують опортуністичні дії агентів і сприяють зниженню агентських витрат.

Важливими елементами механізму управління витратами торговельного підприємства, як і будь-якого іншого, є накопичення інформації, упевненість у її достовірності, наявність аналітичного забезпечення роботи з цією інформацією для формування управлінських рішень. Це потребує вмінь і навичок спеціалістів щодо візуалізації господарських процесів і взаємодії між підприємствами, що найбільш релевантно пояснюється через інституційну економічну теорію [112].

Р. Метьюз пояснює власне ставлення до сутності транзакційних витрат через характеристику їх типології, зауважуючи, що вони складаються з витрат складання і укладення контракту, а також витрат нагляду за дотриманням контракту та його виконанням, на противагу трансформаційним витратам, які є витратами власне виконання контракту [97, с. 906].

Т. Еггертссон, беручи за основу визначення інших вчених, розглядає транзакційні витрати як затрати, що виникають, коли індивіди здійснюють обмін правами власності на економічні активи та забезпечують свої виключні права. Вчений стверджує, що в інституційній теорії «чіткої дефініції транзакційних витрат не існує», але пояснює це тим, що і у неокласичній моделі також «немає коректного визначення витрат виробництва» [113, с. 29].

Погоджуємося з П.І. Гайдуцьким та В.М. Жуком, які дефініцію «транзакційні витрати» визначили як витрати на супровід бізнес-діяльності, що значною мірою залежать від інституційного середовища [91].

Зауважуючи тісний зв'язок транзакційних витрат із необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституційному середовищі та об'єктивність існування інститутів, з якими пов'язані ці витрати, вченими запропоновано таку їх класифікацію:

- витрати на функціонування бізнесу (не виробниче, а більш організаційно-правове забезпечення);
- витрати на пошук і збір інформації, необхідної для ведення бізнесу (а не лише для укладання та реалізації контрактів);
- витрати на укладання угод і контроль за виконанням їх умов (у тому числі витрати на попередження опортуністичної поведінки контрагентів і конкурентів та втрати від негативного впливу такої поведінки);
- витрати на лобювання власних інтересів через професійні об'єднання та організації;
- витрати на «кадрову відповідність» (пошук, навчання і перенавчання персоналу);
- витрати на встановлення та підтримку контактів (з особами, які мають потенційні чи реальні інституційні інтереси в бізнесі);
- витрати, обумовлені інститутами довіри громадськості (витрати на незалежне оцінювання бізнесу, витрати на обов'язковий аудит тощо);
- витрати щодо соціально-екологічних вимог.

Запропонована П.І. Гайдуцьким та В.М. Жуком класифікація для обліку транзакційних витрат є більш деталізованою і звуженою за сферою дії транзакцій порівняно з класифікаціями інших вчених.

Транзакційні витрати в торгівлі зумовлені пошуком інформації щодо властивостей відповідних товарів та партнерів, оформлення та оплати контракту в процесі реалізації товару, процедури торгу тощо. При цьому транзакційні витрати можуть

бути як змінними, так і постійними стосовно до кількості трансакцій; прямими та непрямими залежно від способу віднесення на конкретну угоду; залежно від місця виникнення – зовнішні (затрати на переговори) та внутрішні затрати (агентські затрати); затрати, що передують угоді (наприклад, затрати на пошук інформації) та затрати, що виникають у процесі угоди (наприклад, затрати на контроль післяпродажного обслуговування). Специфічні особливості діяльності підприємств торгівлі обумовлюють необхідність удосконалення класифікації трансакційних витрат для відображення їх в управлінському обліку, а, відповідно, і покращання інформаційного забезпечення управління підприємством.

Також необхідно доповнити існуючі дослідження в цьому напрямі та поставити завдання моделювання, що дозволить знайти точку рівноваги між прибутком і трансакційними витратами підприємства сфери торгівлі. На думку Е.О. Кудінова, для накопичення інформації необхідно вести трансакційний облік (облік трансакційних витрат). Крім того, пропонується сформувати контрольний-аналітичний блок, який, з одного боку, забезпечує менеджерів достовірною інформацією, а з іншого – інструментами (традиційними й інноваційними) і знаннями щодо інституційних засад сучасної економіки і розвитку та функціонування підприємств [112, с. 109].

Вченим сформовано загальний механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства, який враховує вектор забезпечення прибутку підприємства, тобто його взаємозв'язок із товарооборотом, загальною сумою трансакційних витрат, валовим доходом і вартістю закупки товарів. Таким чином, з позиції інституційної теорії завдання максимізації функції прибутку супроводжуватиметься максимізацією функції трансакційних витрат. Проте збільшення трансакційних витрат не повинно призводити до падіння валового доходу, на думку вченого, це є основною умовою оптимальності витрат на трансакційні потреби.

Вітчизняні підприємства змушені вести свою діяльність у жорстких конкурентних умовах. Тому оцінювання їх діяльності не може бути здійснено тільки на основі фінансових

показників. Розвиток методів оцінювання діяльності підприємств відбувається шляхом використання нефінансових показників. Найбільш відомим з таких методів є збалансована система показників (BSC), що дозволяє враховувати інтереси таких зацікавлених осіб, як клієнти і персонал. Також BSC відображає соціальний аспект підприємства у порівнянні, наприклад, з показником EVA.

Роль управлінського обліку у вирішенні проблеми агентських взаємовідносин у корпоративному управлінні полягає у реалізації інформаційної, комунікаційної, контрольної, аналітичної функцій як в зовнішніх агентських відносинах (відносини акціонерів і менеджерів), так і внутрішніх (між менеджерами різного рівня управління).

Проблема агентських взаємовідносин пов'язана з агентськими витратами, які є частиною трансакційних витрат і включають витрати на здійснення моніторингу з боку принципала (система бюджетування, аналіз відхилень, облік за центрами відповідальності та ін.), витрати самообмеження з боку агента (стимулюючі виплати, які агент отримує від принципала) і витрати втрачених можливостей.

Прагнення до мінімізації агентських витрат самообмеження і витрат моніторингу лежить в основі двох стратегій фірми: стратегії, що базується на стимулюванні, і стратегії, яка базується на моніторингу. Управлінський облік представляє собою інституційний інструмент обох стратегій.

Стратегія, що базується на стимулюванні, має на меті вирішення проблеми агентських взаємовідносин через підписання контрактів, які повинні мотивувати агентів до досягнення цілей фірми. Однак винагорода, що виплачується менеджерам, може розглядатися як частина самої агентської проблеми. Система управлінського обліку повинна контролювати ефект від впливу заохочувальних виплат на достовірність даних, які надаються менеджерами, і здійснюваний ними вибір при формуванні облікової політики для цілей управління.

Дослідження тенденцій розвитку управлінського обліку на основі використання теоретико-методологічного інструментарію інституційної економічної теорії надало змогу виділити існуючі проблем та напрями їх вирішення.

Отже, діяльність вітчизняних підприємств у динамічних ринкових умовах є не просто процесом, що зводиться до поліпшення вже існуючих способів виконання завдань за допомогою введення додаткових сучасних методів управлінського обліку, а переосмислення самих завдань і поставлених цілей. Встановлено, що інституціоналізації управлінського обліку сприяють такі важливі його характеристики, як здатність акумулювати інформацію із внутрішнього середовища фірми та зовнішнього інституційного середовища, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим користувачам (інституціям) відповідно до їх запитів.

Оскільки управлінський цикл включає функції планування, обліку, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень, – управлінський облік повинен забезпечувати інформацією всі зазначені функції, охоплюючи три часові періоди: минулі, сучасні та майбутні події [11]. Інформаційні системи, що діють на підприємстві, утворюють інформаційну інфраструктуру підприємства.

Існують три основні умови, які дозволяють стверджувати, що на підприємстві створено інформаційну систему управління:

- наявність бізнес-потреб в ефективній системі управління відповідного класу, оформлених у точних конкретних вимогах бізнесу;
- наявність знань і відповідної мотивації у керівників, що беруть участь у виборі та створенні інформаційної системи управління;
- наявність всіх необхідних компонентів інформаційної системи управління: програмне забезпечення із необхідним ступенем функціональності, гнучкі схеми бізнес-логіки і кваліфікації консультантів, достатньої для побудови системи [115].

Управлінський облік є системою, що забезпечує повноцінною інформацією управління підприємством. Така система не є статичною, оскільки на вимоги, які висуваються до нього, впливають:

- часові межі управління;
- цілі власників;
- фаза розвитку бізнесу.

Вимоги до управлінського обліку за різних умов, а відповідно, і до змісту управлінської звітності різні. Крім того, необхідними будуть показники, що включаються в управлінську звітність залежно від фази розвитку, в якій знаходиться бізнес: початок роботи (вихід підприємства на ринок), становлення та зростання підприємства, етап зрілості (нормального функціонування) підприємства та застій, спад і ліквідація. Так, на початковій стадії розвитку підприємства нефінансові показники, які характеризують підприємство, наприклад, розробка асортименту, побудова організаційної структури чи пошук інвесторів, можуть мати більш важливе значення, ніж будь-які інші фінансові показники. Фінансовими ж показниками, що більш важливі на етапі розвитку, є зростання доходів і операційні грошові потоки.

Із переходом підприємства до етапу зростання продовжується зростання доходів, але цей показник порівнюється з показниками рентабельності і управління активами (дохід на інвестиції, залишковий прибуток). На цьому етапі оцінювання грошових потоків перестає бути пріоритетним.

На етапі зрілості підприємства основна увага приділяється поверненню залучених активів та капіталу. Виникає необхідність у врегулюванні бази активів і відповідних грошових потоків, а також рентабельності з метою підвищення доходів. На цьому етапі особливо важливо відслідковувати всі фінансові показники підприємства для досягнення омолодження підприємства.

У період кризи важливого значення набувають грошові потоки. Керівництво повинно зважено підходити до інвестицій для підвищення рентабельності з метою збереження активів підприємства. Довгострокові показники, такі як залишковий прибуток, можуть мати відносно невелике значення.

Досліджуючи природу конкуренції, М. Портер дійшов висновку, що «... конкурентні переваги не можуть бути зрозумілі на основі вивчення фірми в цілому. Це забезпечується множиною окремих видів діяльності, які здійснюються фірмою в процесі проектування, виробництва, маркетингу, доставки та післяпродажного обслуговування своєї продукції.

Кожен з цих видів діяльності певним чином впливає на відносне позиціонування затрат підприємства та закладає основи її диференціації... Для аналізу джерел конкурентної переваги необхідно використовувати системний підхід до вивчення всіх видів діяльності, які виконує підприємство, а також того, як ці види діяльності взаємодіють між собою» [116].

Середовище, в якому функціонує управлінський облік як інформаційна система управління підприємством, перебуває під впливом багатьох чинників, а саме: тип економічної системи; галузь економіки (промисловість, торгівля чи сільське господарство тощо); організації, що існують у цьому суспільстві (наприклад, професійні спілки); тип регулювання та контроль (приватний чи державний сектор). Також на стан обліку істотно впливають загальний рівень освіти та економічний розвиток суспільства [115, с. 600].

Окреслюючи проблематику сучасного обліку, Г.Г. Кірейцев зазначає: «Правильне розуміння причин виникнення та ролі глобалізації в процесах суспільного економічного відтворення сприятиме обґрунтованому підходу щодо вибору концепції та розробки моделей розвитку економіки, раціональній побудові механізмів реалізації положень таких концепцій, включаючи ринкові механізми управління на всіх ієрархічних рівнях, а також оновленню на цій основі національних систем бухгалтерського обліку... Забезпечення ефективнішої реалізації, науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної та прогностичної його функції стає першочерговою і актуальною проблемою» [93, с. 37].

Отже, сучасний облік повинен задовольняти інформаційні потреби користувачів не лише щодо розподілу та використання обмежених ресурсів підприємства, а й щодо виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, визначення стратегії та оцінки її досягнення, тобто бути «мовою» бізнесу. Умовно нагальні проблеми сучасного менеджменту, які покликаний вирішувати облік, можна поділити на дві групи:

- явні проблеми – відсутність гнучкості в системі управління, швидкої реакції на зміни внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства;

- приховані (задля збереження іміджу підприємства) проблеми – недостатня забезпеченість інформацією про стан внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства, неповний аналіз прогресивних наукових розробок, що мають важливе практичне значення, нестача власних знань для ефективного ведення діяльності та інше [117, с. 45].

Для вирішення перерахованих проблем облік повинен реорганізуватися в систему, що дозволяє досягнути підприємству лідируючих позицій на ринку, а не лише покращити результати діяльності. Чи не найважливішим завданням є створення оптимальних умов максимально повного задоволення інформаційних потреб менеджменту на основі ефективної організації та використанні інформаційних ресурсів із застосуванням прогресивних технологій.

Вплив інституційних змін на діяльність підприємства обумовлює необхідність нових підходів до формування інформаційного забезпечення, що, в свою чергу, потребує удосконалення методології управлінського обліку як важливої частини інформаційної системи управління підприємством.

1.3. Етапи становлення управлінського обліку

Удосконалення системи управління підприємством у сучасних економічних умовах неможливе без функціонування налагодженої на високому рівні системи управлінського обліку. Необхідною передумовою його моделювання та побудови на вітчизняних підприємствах є ідентифікація управлінського обліку як базової економічної категорії (дод. А, Б) та дослідження історії його зародження і розвитку (дод. К).

Феномен еліти та лідерства, гуманітарні й культурологічні аспекти керівників-лідерів і соціально-психологічні особливості управлінської діяльності вимагають від управлінців не тільки розуміння класичних і прогресивних методик управлінського обліку, але і знання історичних особливостей його розвитку.

Дослідження основних тенденцій та закономірностей розвитку управлінського обліку становить значний інтерес з багатьох причин і дає змогу:

- осмислити еволюцію управлінського обліку від простих схем до сучасної філософії управління;
- зрозуміти економічну сутність управлінського обліку, усвідомити його значення та можливості;
- відстежити основні напрями розвитку управлінського обліку, його рушійну силу;
- виокремити базові ідеї управлінського обліку на різних етапах розвитку та сформуванню його сучасну концепцію;
- розробити найбільш ефективні, універсальні та прогресивні прийоми і методи управлінського обліку;
- вивчити досвід попередників та передбачити напрями подальшої еволюції управлінського обліку в світі;
- встановити, на якому етапі розвитку знаходиться управлінський облік в Україні, оцінити його сучасний стан, проблеми та перспективи [38].

Управлінський облік, як і кожна наука, має власну історію. На сьогодні відсутня єдина точка зору щодо часу його виникнення чи етапів становлення як в Україні, так і в інших країнах світу. Так, Ф.Ф. Бутинець [22, с. 10–11] виділив три етапи розвитку управлінського обліку:

- 1) виробничий облік (початок ХХ ст. – 30-ті рр. ХХ ст.);
- 2) управлінський облік (30-ті – 70-ті рр. ХХ ст.);
- 3) стратегічний управлінський облік (70-ті рр. ХХ ст. – сучасний період).

Розвиваючи управлінський облік як науку, С.Ф. Голов [23, с. 21] наводить чотири основні стадії еволюції управлінського обліку:

- зародження (до 1900 р.);
- формування (до 1950 р.);
- розвиток (до 2000 р.);
- інтеграція (після 2000 р.).

Л.В. Нападовська також виділяє чотири етапи еволюції управлінського обліку:

1) калькуляційний облік (кінець ХІХ ст. – початок ХХ ст., коли облік був лише засобом реєстрації господарських операцій

за допомогою методу подвійного запису та складання фінансової звітності, на його основі здійснювалося виключно узагальнення затрат для калькуляції собівартості продукції);

2) виробничий облік з елементами управлінського – початок ХХ ст. – 50-ті рр. ХХ ст. (спостерігалось посилення контрольної функції обліку з використанням систем калькулювання стандартних затрат і оперативного аналізу відхилень);

3) управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань – 50–70-ті рр. ХХ ст. (пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних затрат (директ-костинг) і обліку затрат за центрами відповідальності);

4) управлінський (стратегічний) облік, орієнтований на досягнення стратегічних напрямів розвитку – 70-ті рр. ХХ ст. – до сьогодні – пов'язаний з посиленням ролі стратегічного управління.

Л.В. Нападовська зазначає, що управлінський облік як окрема галузь теоретичних і прикладних знань з'явився в передових західних країнах в 1950-х рр. Проте широкого розповсюдження набув лише в 1960–1970-х рр. як альтернатива фінансовому обліку, хоч окремі положення його концепції й методик виникли ще на початку минулого століття. На початкових етапах розвитку управлінський облік називався калькуляційним, потім виробничим і поступово методи та прийоми виробничого обліку стали наближатися до обліку, який в сучасний період називається управлінським [66, с. 50–51].

Натомість О.В. Лишиленко виділяє три етапи розвитку управлінського обліку:

- 1) до 30-х рр. ХХ ст. (винайдення системи калькулювання собівартості «абсорпшен-костинг»);
- 2) із середини 30-х рр. ХХ ст. до 70-х рр. ХХ ст. (винайдення системи «директ-костинг»);
- 3) 70-ті рр. ХХ ст. – до сьогодні (зростання значення стратегічної інформації) [57, с. 6–7].

С.В. Булгакова виокремлює сім історичних епох, у межах яких у системно-хронологічному порядку визначаються передумови створення управлінського обліку:

- первіснообщинний світ (орієнтовно 9–6 тис. років до н.е.);

- древній світ (5 тис. років до н.е. – 500-ті рр. до н.е.);
- античний світ (500-ті рр. до н.е. – 476 р. н.е.);
- середньовічний період (476–1492 рр.);
- новий час (1492–1750 рр.);
- промисловий етап (1750–1920 рр.);
- сучасний етап (1920-ті рр. – по сьогодні).

У дослідженні автором генезису управлінського обліку звернення до епохи первіснообщинного ладу пояснюється виявленням факту виникнення нового типу економічної організації – виробляючої економіки, – а також зародження управління та обліку на такій досить ранній стадії розвитку людської цивілізації [6, с. 18].

П.О. Куцик, розглядаючи еволюцію управлінського обліку протягом минулого століття і на початку нинішнього, виділив п'ять стадій його розвитку:

1) 1920–1950 рр.: зародження виробничого обліку, зосередженого на методах калькулювання собівартості та контрольних функціях бюджетування;

2) 1950–1965 рр.: зміщення акцентів у бік постачання інформації для планування і контролю з використанням обліку за центрами відповідальності та аналізу витрат;

3) 1965–1985 рр.: зосередження уваги на зниженні витрат ресурсів, що споживаються у бізнес-процесах, за допомогою технологій аналізу поведінки витрат й управління собівартістю за процесами;

4) 1985–1995 рр.: основна увага звертається на процес створення вартості за допомогою дослідження чинників, що впливають на створення вартості для акціонерів, споживачів та інших зацікавлених сторін;

5) з 1995 р. по теперішній час: зосередження на стратегії, ключових компетенціях і знаннях, за допомогою яких створюється вартість в умовах нової (інформаційної) економіки.

Наведені вище стадії характерні для низки економічно розвинених країн, таких як США, Велика Британія, Австралія, Нова Зеландія і Канада [101].

На думку З.В. Задорожнього, «відкриття нових видів обліку має бути пов'язане із публікацією робіт, в яких описувалась

би нова система обліку чи його напрям». Так, вчений, аналізуючи стан бухгалтерського обліку періоду Луки Пачолі, робить висновки, що однією із перших праць управлінського обліку є його «Трактат про рахунки і записи», написаний 1494 р. Крім того, такі автори як Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл в передмові до російського видання книги «Принципы бухгалтерского учета» зазначають, що 1494 р. – це момент становлення і формування фінансового обліку, зародження калькуляції і початку управлінського обліку. Інші автори, зокрема Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, у праці «Теория бухгалтерского учета» вважають що до XVI ст. головною метою бухгалтерського обліку було забезпечення інформацією одноосібного власника, тому дані бухгалтерського обліку зберігалися в таємниці, а стандарти, які б регулювали звітність, були відсутні. Оскільки основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є користувачі інформації та обмеження її використання, то першу книгу з бухгалтерського обліку «Трактат про рахунки і записи» можна вважати передусім книгою управлінського обліку, а не фінансового.

Таким чином, З.В. Задорожній виділяє шість етапів розвитку управлінського обліку:

- 1) 1494–1600 рр.;
- 2) 1600 р. – кінець XIX ст. – застійний (відсутні значні практичні розробки та наукові праці);
- 3) кінець XIX ст. – початок 30-х рр. XX ст. – перехідний;
- 4) початок 30-х рр. XX ст. – середина 50-х рр. – еволюційний;
- 5) середина 50-х рр. – 1972 р. – становлення управлінського обліку як окремого виду бухгалтерського обліку;
- 6) 1972 р. – до нині – розвиток управлінського обліку як науки.

Аналізуючи «Трактат про рахунки і записи», автор звертає увагу на розділи 22, 23 та 26, в яких Лука Пачолі першим класифікує витрати обігу за трьома ознаками: щодо підприємства, товару і господарського процесу. Відповідно до

зазначених ознак усі витрати обігу поділяються на торгові та домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. А розділ 23 взагалі присвячений обліку внутрішньофірмових розрахунків. У цьому розділі закладено основи організації обліку в структурних підрозділах підприємства. В розділі 26 Лука Пачолі пропонує вести дві Головні книги: малу – в пересувній лавці і велику – в центрі; кожна з цих книг містить рахунок мандрівок, сальдо яких повинні взаємно контролюватися. Із викладеного автор робить висновок, що малу Головну книгу Лука Пачолі пропонував як основний реєстр внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а велику – фінансового [118, с. 28–40].

Отже, вчені, які досліджували історичну ретроспективу розвитку управлінського обліку, розходяться в думках щодо періоду виникнення управлінського обліку та становлення його як науки (дод. К). Деякі вважають, що управлінський облік виник як наука після Другої світової війни, оскільки саме в цей період значно посилилася роль обліку в системі управління. Інші називають ранішні дати – початок ХХ століття, пов'язуючи виникнення управлінського обліку з появою науки управління.

Узагальнення накопиченого досвіду попередників дало змогу авторові уточнити та охарактеризувати основні етапи розвитку управлінського обліку, що ілюструють його еволюцію та набуття характерних ознак і особливостей, починаючи із зародження теорії обліку витрат і закінчуючи управлінським обліком стратегічного спрямування:

- до початку ХХ ст. – зародження теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- початок ХХ ст. – середина 50-х років ХХ ст. – виробничий облік;
- середина 50-х років ХХ ст. – кінець ХХ ст. – традиційний управлінський облік;
- кінець ХХ ст. – наші дні – управлінський облік стратегічного спрямування.

До початку ХХ ст. характерним є використання так званого «котлового» методу для визначення фактичної собівартості

усього обсягу виготовленої продукції. Тобто облік витрат як складова загальної системи бухгалтерського обліку, орієнтувався винятково на узагальнення всіх виробничих витрат.

Проте вже на початку ХХ ст., як зазначає С.Ф. Голов [23, с. 212], традиційний облік витрат перестав повною мірою задовольняти інформаційні потреби управління, що обумовлено загостренням конкуренції на той час. Під впливом системи Тейлора посилюється контрольна функція обліку через запровадження системи обліку стандартних витрат і аналізу відхилень.

На початку ХХ століття було запропоновано системи «стандарт-кост», «директ-кост», а потім і облік діяльності за центрами відповідальності, що в 50-ті роки почали активно упроваджуватися в діяльність підприємств.

Основоположниками системи обліку стандартних витрат (стандарт-кост) вважаються інженер Гаррінгтон Емерсон та співробітник аудиторської фірми «Прайс-Уотерхауз» Чартер Гаррісон.

Г. Емерсон був філософом системи «стандарт-кост», оскільки саме йому належала загальна ідея системи. «Облік, – писав вчений, – має на меті перемогу над часом. Він, повертаючи нас у минуле, повинен давати змогу заглянути у майбутнє. Саме облік, націлений на майбутнє, дозволяє передбачати – отже, попереджати. Тому весь господарський процес підприємства повинен жорстко контролюватися через систему попередньо розроблених нормативних витрат. Без норм господарська діяльність втрачає цілі, а адміністрація не в змозі встановити рівень продуктивності праці колективу підприємства» [38].

Бухгалтерське втілення ідеї обліку і калькулювання стандартних витрат належало Ч. Гаррісону, який до середини ХХ ст. на основі виконаних розробок сформулював концепцію стандарт-кост як системи порівняння фактичних витрат з нормативними з метою оцінювання ефективності діяльності підприємства.

У подальшому Дж. А. Хіггінс [23] запропонував концепцію центрів відповідальності, засновану на використанні відхилень між фактичними і стандартними витратами для оцінювання

діяльності структурних підрозділів підприємства і встановлення персональної відповідальності конкретних осіб за результати їх роботи. Ця концепція суттєво розвинула та доповнила систему обліку стандартних витрат.

Ф.Ф. Бутинець [22, с. 12] зазначає, що ще до Другої світової війни в країнах континентальної Європи спостерігається створення двох самостійних бухгалтерій: фінансової і калькуляційної (управлінської). Це пов'язано з розширенням виробництва, зростанням його концентрації, утворенням великих компаній і необхідністю збереження їх комерційної таємниці щодо складу витрат і собівартості продукції.

Другому етапу розвитку управлінського обліку притаманні такі особливості:

- з початку ХХ ст. відбувалося організаційне відокремлення аналітичної бухгалтерії, що обумовлено підвищенням ролі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- система обліку того періоду орієнтувалася на накопичення інформації про виробничі витрати, в тому числі у розрізі окремих видів продукції та структурних підрозділів підприємства, що давало змогу визначати кінцевий фінансовий результат за виробами і центрами відповідальності;
- практичне впровадження системи обліку стандартних витрат давало змогу накопичувати інформацію про стандартну собівартість продукції у доповнення або замість реєстрації фактичних витрат, оперативно виявляти та аналізувати відхилення з метою ефективного контролю за діяльністю [38].

Таким чином, на другому етапі значно розширюються функції та завдання управління, посилюється значення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції і, як наслідок, змінюється назва на «виробничий облік».

Після Другої світової війни бухгалтерський облік на виробничих підприємствах перестає бути лише зберігачем інформації і фінансовим порадиником. Він починає брати активну участь у визначенні та забезпеченні виконання управлінської

політики, а бухгалтер все більше уваги приділяє контролю, аналізу, плануванню, прогнозуванню та прийняттю рішень [66, с. 45]. Метою бухгалтера стає створення зручної у користуванні та зрозумілої для сприйняття інформації, спрямованої на забезпечення ефективного оперативного управління.

І вже в 50–60-ті роки ХХ ст. під впливом загострення конкурентної боротьби серед численних великих, середніх і малих підприємств, значного зростання вартості активів, ускладнення технології та організації виробництва, розвиток науково-технічного прогресу, освоєння нових виробництв, зростання витрат та зусиль на реалізацію товарів, їх рекламу стимулювали подальші дослідження в управлінському обліку. У результаті цього широке розповсюдження отримали:

- складання попередніх кошторисів витрат і на їх основі виявлення відхилення фактичних витрат від стандартних;
- облік і контроль витрат за центрами відповідальності;
- система «директ-костинг», але відтоді до собівартості продукції включаються не лише прямі витрати, а й змінні виробничі непрямі (загальновиробничі) витрати;
- маржинальний аналіз, пов'язаний із розрахунком критичного обсягу виробництва і реалізації та встановленням взаємозв'язку між витратами, обсягами діяльності та прибутком;
- систематичний аналіз виробничих витрат з метою накопичення аналітичної інформації, необхідної для управління виробничим процесом;
- розробка альтернативних варіантів управлінських рішень та оцінка наслідків їх прийняття [38].

Таким чином, методи та прийоми виробничого обліку поступово ускладнювалися і ставали більш різноманітними, його завдання розширювалися і підпорядковувалися конкретним цілям та інтересам системи управління, спрямовувалися на кінцевий фінансовий результат, що все більше наближало його до класичного управлінського обліку.

При розгляді питання про становлення і розвиток управлінського обліку як найважливішого сучасного інструменту

успішних управлінців, необхідно брати до уваги і економічні реалії того часу в конкретних країнах.

Аналізуючи досвід зарубіжних країн, історично виділяються дві домінуючі моделі організації бухгалтерського обліку:

- англо-американська, що застосовується більшістю американських, англійських, японських, канадських і голландських підприємств і є домінуючою в світі;
- французька (франко-німецька) модель, яка поширена в Європі.

Деякі іноземні експерти виділяють змішану модель, що поєднує дві домінуючі моделі.

Становлення управлінського обліку в США обумовлено бурхливим розвитком акціонерної (корпоративної) форми організації бізнесу. Саме якісний склад власників (інвесторів), що включає велику кількість дрібних вкладників, визначив вимоги, поставлені перед системою обліку. Основною вимогою власників було своєчасне надання інформації, що пов'язано з посиленою дією зовнішнього середовища: виникнення умов науково-технічного прогресу, загострення соціально-економічних протиріч, посилення зовнішньої та внутрішньої конкуренції, інфляція долара, величезні масштаби виробничих витрат, а також криза економіки, жорстка конкуренція, труднощі на ринках збуту. Зростання конкурентної боротьби зумовило, у свою чергу, те, що основною метою більшості власників стала не максимізація прибутку, що досягається, наприклад, через участь в управлінні бізнесом, а максимізація вартості капіталу, що досягається шляхом біржових спекуляцій при перепродажу акцій.

Це зумовило формування інформації для рішення принципово нових проблем, не характерних для традиційного бухгалтерського обліку, а саме: складання попередніх кошторисів, організації оперативного обліку й аналізу, дослідження поведінки затрат та встановлення причин відхилень виробничих затрат від попереднього кошторису, розроблення варіантів управлінських рішень та вибору найбільш вигідних із них. Поступово методи та технічні прийоми виробничого обліку

все більше стали відповідати вимогам управління, у зв'язку з чим термін «виробничий облік» був замінений на «управлінський облік».

Таким чином, управлінський облік виник через недоліки в традиційній бухгалтерії. Вчені вважали, що бухгалтерська звітність непридатна для управління підприємством через її ретроспективне спрямування, внаслідок чого позбавлена оперативності.

Виникнення управлінського обліку проголошується обліковою революцією [48, с. 405]. У 1972 р. воно закріплюється офіційно і означає подальший розвиток двох паралельних, але взаємодіючих систем – фінансового і управлінського обліку. Здійснюється сертифікація за напрямом «Управлінський облік і внутрішній аудит» (Industrial Accounting) з видачею сертифіката з управлінського обліку (Certified Management Accountant – CMA), що проводиться Інститутом професійних бухгалтерів з управлінського обліку (The Institute of Management Accounting).

З початку 1990-х рр. розробляються нові методи управлінського обліку: загальна система управління витратами (Total Cost Management – TCM), облік витрат за видами діяльності (Activity Based Costing – ABC) або диференційований (функціональний) облік, калькулювання за операціями, система збалансованих показників (The Balanced Scorecard – BSC, автори Р. Каплан і Д. Нортон (1996) [119]. Схожа модель управлінського обліку розвивається і у Великобританії. Надалі вона отримує назву «англо-американська облікова модель».

Аналогом управлінського обліку у Франції є аналітична (маржинальна) бухгалтерія, яка з середини 1950-х рр. розвивається переважно в контексті економічного напрямку, що поступово витісняє юридичний, і під впливом англо-американської облікової моделі. Організація побудови аналітичної бухгалтерії ґрунтується на принципі цільових витрат відповідної організаційної структури підприємства. Аналітична бухгалтерія займає центральне місце в процесі управління підприємством, її особливість – єдиний план рахунків.

До 1982 р. план рахунків у Франції інтегрується із загальною та аналітичною бухгалтерією, оскільки розділяються

їх функції і відбувається максимальне зближення цих систем обліку. У плані рахунків 2003–2004 рр. вже не приводяться рахунки аналітичної бухгалтерії з тією метою, щоб організації самостійно встановлювали їх номенклатуру [120]. Сучасна тенденція структури плану рахунків Франції передбачає відокремлення фінансового обліку від управлінського.

На думку М. Беррада, управлінський облік у Франції має дві концепції. Перша у вузькому розумінні пов'язана зі зміною минулої фактичної собівартості, що було характерно до Другої світової війни (звідси він одержав назви: виробничий, аналітичний, облік собівартості).

Друга, більш широка концепція, згідно з якою управлінський облік одержав назву «маржинальний облік», сформувалася після Другої світової війни. На ній базуються контроль за поточною діяльністю підприємства, планування стратегій на майбутнє, оптимізація використання ресурсів, скорочення суб'єктивності в процесі прийняття рішень, а також удосконалення внутрішнього й зовнішнього повідомлень [121, с. 9]. Однак одна та інша концепції «вживаються» разом і в сучасній практиці.

Так, із середини 1970-х рр. набула поширення нова концепція розуміння змісту та суті бухгалтерського обліку. Основним її положенням стало твердження про те, що робота бухгалтера повинна бути орієнтована не на забезпечення вихідною обліковою інформацією абстрактного узагальненого користувача, а на задоволення специфічних інформаційних потреб конкретних споживачів. Порушується питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів інформації і «технологією» облікового процесу, на виході з якого повинен бути отриманий інформаційний продукт з певними наперед заданими параметрами [122]. Це стало поштовхом до поділу традиційної облікової системи на підсистеми, що задовольняють інформаційні потреби різних користувачів – зовнішніх і внутрішніх. Тобто відбулося розмежування фінансового та управлінського обліку. Управлінський облік як окрема навчальна дисципліна починає викладатися в університетах США та інших країн світу. Зокрема, цьому сприяла Американська асоціація бухгалтерів,

яка у 1972 р. розробила програму підготовки спеціалістів з управлінського обліку, за опанування якої присвоювалася кваліфікація бухгалтера-аналітика.

Погоджуємося з висновками Ю.О. Ночовної, що для цього етапу розвитку управлінського обліку характерні такі положення:

- простежується спрямованість управлінської бухгалтерії на задоволення інформаційних потреб внутрішнього керівництва;
- відбувається методологічне та організаційне відокремлення управлінського обліку від фінансового, зважаючи на специфічність його функцій і завдань;
- широко застосовуються основні елементи управлінського обліку: стандарт-кост, директ-костинг, маржинальний аналіз, облік і контроль витрат за центрами відповідальності, бюджетне планування;
- інформація управлінського обліку використовується для прийняття оперативних і тактичних рішень у сфері управління виробництвом;
- в університетах США та інших країн починають викладати окрему дисципліну – «Управлінський облік» [38].

У Німеччині аналогом управлінського обліку є виробничий облік витрат як підсистема бухгалтерського обліку. Через значущість внутрішньовиробничих процесів, основний зміст яких складає концепція доданої вартості, облік витрат акумулює, документує, обробляє і аналізує (інтерпретує) комплекс взаємозв'язаних виробничих операцій. Специфічною особливістю його організації є існування номенклатури рахунків, що передбачає систематизацію за:

- фазами виробничого процесу, в чому реалізується процесний принцип;
- етапами облікової процедури, що припускає складання річного звіту, при цьому рахунки витрат і готової продукції не розшифровані, щоб не обмежувати підприємства в організації виробничого обліку і використовувати його залежно від індивідуальних особливостей діяльності кожного окремого підприємства).

Така організація виробничого обліку витрат робить його схожим з французькою, але відмінною від англо-американської моделі управлінського обліку, хоча і припускає використання властивих управлінському обліку методів, що застосовуються також у контролінгу.

У країнах пострадянського простору (і в Україні зокрема) в 1920–1990 рр. управлінський облік не розвивається. Для цього періоду характерне тотальне планування. Актуальними стають питання промислового обліку, що реалізовується стосовно умов індустріального виробництва і його інтенсифікації в період НТП. Собівартість є основоположною категорією бухгалтерського обліку. Централізоване управління економікою, недостатня орієнтованість на самофінансування і кінцевий результат практично не створюють необхідної потреби в застосуванні іншої методології, крім обліку витрат і калькулювання собівартості промислової продукції (робіт, послуг).

У 1990-х рр. і в подальший період з початком перетворень суспільно-економічної концепції продовжують розвиватися ідеї промислового, виробничого обліку в рамках традиційного напрямку – бухгалтерського обліку в промисловості.

Різноманітність сучасних систем бухгалтерського обліку породжує актуальне на сьогодні питання – проблему гармонізації обліку. Перш за все це пов'язано з активним розвитком міжнародних господарських і фінансових відносин, кредитуванням та інвестуванням діяльності. Не є винятком і Україна, що стоїть на шляху реформування економіки, у тому числі і бухгалтерського обліку. Проте, усвідомлюючи необхідність перебудови системи обліку, не можна помилково вважати, що для вирішення всіх проблем потрібно відкинути все минуле і скопіювати систему обліку, що склалася в західних країнах.

Тим часом розвиток процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає концептуальну, теоретичну розробленість уявлень про нього. Виникає суперечність між практичним застосуванням управлінського обліку і нерозвиненістю теоретичного фундаменту, об'єктивну потребу в якому відчуває сучасний бізнес. Доказом тому є відсутність типових методичних рекомендацій з організації і ведення управлінського

обліку, необхідних для надання допомоги керівникам підприємств різних організаційно-правових форм і форм власності. Наприклад, в Російській Федерації такі методичні рекомендації затверджені на законодавчому рівні Експертно-консультативною радою з питань управлінського обліку при Міністерстві економіки та розвитку Російської Федерації. Такі рекомендації покликані бути своєрідним путівником при проведенні заходів, спрямованих на формування повної, оперативної і достовірної інформаційної та аналітичної бази ухвалення обґрунтованих управлінських рішень, а також для здійснення оперативного контролю за ефективністю використання ресурсів організації. Внаслідок чого керівники вимушені розробляти їх своїми силами, випробовуючи на власному бізнесі, або звертатися до послуг консалтингу. Очевидно, що це означає не тільки фінансові витрати, але і тимчасове зниження ефективності функціонування управлінської системи в цілому.

Революційні зміни в розвитку управлінського обліку, за твердженням С.Ф. Голова [23, с. 286], почали відбуватися наприкінці ХХ ст. і пов'язані із переорієнтацією управлінського обліку з оперативного на стратегічне управління.

Доказом цього є те, що з початку 80-х років ХХ ст. у світових періодичних та наукових виданнях почали з'являтися резонансні публікації відомих вчених Р. Каплана, Т. Джонсона, Р. Купера та інших [23, с. 568–574] стосовно різкої критики існуючої практики управлінського обліку. Найбільш принципові їх критичні зауваження були пов'язані з тим, що сучасний рівень розвитку високих технологій, конкуренції та інформатизації суспільства обумовлює потребу розвитку управлінського обліку для прийняття оптимальних управлінських рішень оперативного, тактичного та стратегічного спрямування.

Поступово удосконалюючись у відповідь на подібні зауваження, сучасний управлінський облік досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації; в його системі формуються різноманітні як фінансові, так і нефінансові

показники діяльності підприємства; його інформаційна база використовується для прийняття як оперативних, тактичних, так і стратегічних управлінських рішень; його інструменти постійно збагачуються і удосконалюються за рахунок запровадження більш ефективних прийомів і методів, а саме: калькулювання на основі діяльності, калькулювання шляхом зворотного потоку, калькулювання життєвого циклу виробу, цільового калькулювання, системи управління «якраз вчасно», системи збалансованих показників тощо.

Використовуючи прогресивні технічні прийоми і процедури у поєднанні із системним та ситуаційним підходами управління, методами моделювання, новітніми комп'ютерними технологіями, сучасний управлінський облік зміщує акценти з інформаційного забезпечення оперативного управління на стратегічне та орієнтується на формування і забезпечення успішної реалізації мети бізнесу.

Виникнення системи управлінського обліку в умовах ринкових відносин необхідно розцінювати як об'єктивну необхідність сучасного періоду. Вона покликана вирішити завдання, пов'язані з новою економічною ситуацією (конкуренцією на внутрішніх і зовнішніх ринках, розвитком зовнішньоекономічних зв'язків, використанням АСУ, прискореним розвитком технологій, автоматизацією виробничих процесів, необхідністю розробки нових методів управління), які неможливо вирішити на основі традиційної системи бухгалтерського обліку. Отже, управлінському обліку у розвинених країнах світу відведено важливу і всеохоплюючу роль. Його популярність зростає у державах «третього світу» і країнах, які до початку 1990-х років перебували у складі Радянського Союзу.

Так, в Індії потужним поштовхом для розвитку управлінського обліку було проведення реформ з економічної лібералізації у 1991 р. [101, с. 212]. Те ж саме можна сказати про країни Східної Європи, розвиток управлінського обліку в яких також розпочався у 1990-х рр. після запровадження ринкових засад і демократизації суспільно-політичного життя. В Україні управлінський облік досі викликає дискусії та суперечки, а на практиці впроваджується дуже повільно.

Цілком закономірним, на думку автора, є оцінювання перспектив подальшого розвитку світового управлінського обліку, зроблене професором З.В. Гуцайлюком, який зазначає, що на сучасному історичному етапі під егідою управлінського обліку завершується формування унікальної інформаційної системи, призначеної для обслуговування потреб управління [123].

Отже, в силу прагматичного характеру знань розвиток управлінського обліку проходив не через заперечення існуючих поглядів, а шляхом системного впорядкування його основ на новій, більш місткій базі. У результаті такого підходу до теорії в систему управлінського обліку поступово включалися концепції, що максимально відповідали вимогам часу та підтверджувалися практичним досвідом, довівши свою придатність і ефективність.

Дослідження еволюції управлінського обліку дозволило проаналізувати основні етапи його розвитку, впродовж яких управлінський облік пройшов складний шлях зародження, становлення та розвитку, і зробити висновок про виокремлення його в самостійну сферу економічних знань. Важливим для нашого дослідження є той факт, що свій початок управлінський облік бере ще з комерційного обліку, тобто з тих часів, коли бурхливого розвитку набула саме торгівля, а не виробництво, і облік тоді вівся спочатку жрецькими, а пізніше купцями. Так, Г.О. Партин зазначає: «До XV ст. облік розглядали як додаток до торговельної діяльності» [124, с. 9]. Такої ж думки дотримується М.Р. Лучко, зазначаючи, що «...функції обліку особливо посилюються в період вдосконалення процесів обміну та зародження торговельної справи» [125, с. 5].

Таким чином, доведено існування проблеми епізодичного висвітлення теоретичних, недосконалість розробленості методичних та організаційних засад управлінського обліку, що ставить перед дослідником завдання, вирішення яких можливе шляхом більш ґрунтовного дослідження сутності управлінського обліку, визначення його місця в інформаційній системі та системі управління підприємством, основних передумов становлення і оцінювання сучасного стану розвитку управлінського обліку в Україні, формулювання пріоритетних напрямів його впровадження на вітчизняних підприємствах торгівлі.

Розділ 2

МЕТОДОЛОГІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Процедури, інструменти і методи управлінського обліку

Широкий спектр інструментів управлінського обліку сформувався завдяки використанню загальноекономічних, дисциплінарних, міждисциплінарних та специфічних інструментів, які знайшли детальне висвітлення у працях багатьох науковців, зокрема: Є.Ф. Безценної [126], С.В. Булгакової [6], О.В. Вітренко [127], С.Ф. Голова [23], А.В. Глущенко, Е.Н. Самєдової [4], О.Є. Ніколаєвої [128], М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченко [129], А.А. Таран, Р.М. Циган [130], Л.Р. Сабірьянової [131].

Наявність різних поглядів та методик щодо застосування інструментів управлінського обліку зумовлює об'єктивну необхідність розроблення класифікації, яка дозволила б найбільш повно представити їх перелік та визначити проблеми практичного використання на підприємствах торгівлі.

Інструментарій управлінського обліку знаходиться на стадії формування та характеризується різноманітністю поглядів на його склад та економічну природу.

А.В. Глущенко та Е.Н. Самєдова визначають інструментарій управлінського обліку як комплексний механізм координації та інтеграції конкретних інструментів формування обліково-управлінської інформації, варіативне використання яких посилює здатність досягнення поставлених цілей, а інструмент як засіб практичної реалізації методу або сукупності його методів [4, с. 186]. Тобто використання інструментарію управлінського обліку має забезпечувати необхідною інформацією прийняття управлінських рішень та оцінку ефективності їх реалізації.

Інструментарій управлінського обліку – це єдиний цілісний механізм, що являє собою сукупність інструментів, призначених сприяти досягненню цілей і цільових параметрів підприємства. Подібне формулювання інструментарію управлінського обліку дозволяє розглядати його в трьох аспектах:

1. *Як єдиний цілісний механізм.* Інструментарій управлінського обліку реалізується в межах інформаційного забезпечення управлінських рішень щодо всіх процесів господарської діяльності підприємства торгівлі, акумулюючи у своєму змісті принцип цілісності.

2. *Як спосіб досягнення встановлених цільових параметрів.* Інструментарій управлінського обліку в своїй системі реалізується вибірково і різнопланово. Тобто кожний інструмент управлінського обліку сприяє досягненню одного або декількох цільових показників, а єдиний цільовий показник підтримується цілим набором інструментів.

3. *Як сукупність інструментів.* Сутність інструментарію управлінського обліку полягає в його комплексності, послідовній і взаємній ув'язці всіх складових інструментів. У цьому взаємозв'язку виникає ефект синергії, що виявляється в мобілізації потенціалу підприємства торгівлі, що підсилює можливості його протистояння впливу чинникам зовнішнього середовища.

У роботах вітчизняних науковців інструментарій управлінського обліку не має конкретно вираженої однозначної концепції щодо його складових і формується під впливом індивідуального сприйняття ролі та очікуваних результатів від управлінського обліку менеджментом кожного окремого підприємства.

Інструментами управлінського обліку є економічні засоби, які дозволяють методично (технічно) здійснити його процедури.

Процедура управлінського обліку – це методологічно визнана послідовність дій щодо спостереження, реєстрації і обробки кількісної та якісної, фінансової та нефінансової інформації, обумовлена стратегічними, тактичними і оперативними цілями підприємства торгівлі. Склад та характеристика процедур управлінського обліку наведено в дод. Л.

Сукупність формалізованих та неформалізованих процедур визначають процес організації і ведення управлінського обліку на підприємствах торгівлі. Практична реалізація процедур управлінського обліку обумовлюється його інструментальним і методичним забезпеченням [132, с. 169].

Набір інструментів системи управлінського обліку залежить від поставлених управлінських цілей і розв'язуваних завдань [128]. На думку Є.Ф. Безценної [126], ключовими дисциплінами при формуванні інструментарію управлінського обліку є бухгалтерський облік, економічний аналіз та менеджмент. Слід погодитися з тим, що комплексність та системність – це характеристики управлінського обліку. Комплексний підхід припускає використання різних аспектів інформації: виробничої, бухгалтерської, технологічної, технічної, маркетингової тощо. Крім того, згідно з принципом методологічного плюралізму багато економічних проблем можуть бути вирішені в системі управлінського обліку більш якісно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної із них окремо. Трансформація інструментарію управлінського обліку в цільові установки управління представлено на рис. 2.1.

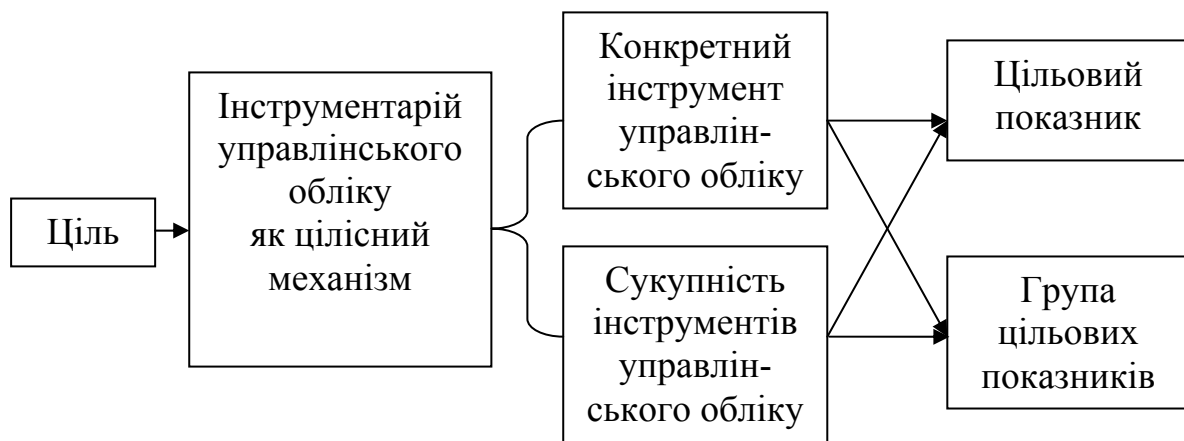


Рис. 2.1. Трансформація інструментарію управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

А.А. Таран, Р.М. Циган розподіляють інструменти управлінського обліку на:

інформаційно-звітні інструменти, що реалізуються через постійний аналіз фінансових результатів, витрат за центрами відповідальності, коригування облікової інформації, забезпечення оперативного формування внутрішньої управлінської звітності щодо господарської діяльності підприємства;

матрично-аналітичні інструменти (розрахунок витрат за життєвим циклом продукту, розрахунок цільових витрат, інвестиційні розрахунки, розрахунок собівартості і її відхилення, калькуляційний аналіз);

тактично-оперативні інструменти (фінансовий аналіз показників діяльності, статичні і динамічні інструменти оцінки інвестицій, бюджетування, функціонально-вартісний аналіз, інструменти обліку витрат і калькулювання собівартості, стандарт-костинг, таргет-костинг, АВС-костинг, кайдзен-костинг, директ-костинг, аналіз непрямих витрат та ін.);

стратегічно-прогнозні інструменти (SWOT-аналіз, GAP-аналіз (аналіз розривів), збалансована система показників (BSC), портфельний аналіз (аналіз розподілу діяльності за окремими стратегіями щодо товарів і ринків та ін.) [130].

Деяку іншу класифікацію інструментів управлінського обліку запропонувала Л.Р. Сабір'янова [131, с. 143]:

стратегічні (стратегічний аналіз, SWOT-аналіз, PEST-аналіз, матриця BCG, матриця McKinsey);

маркетингові (маркетингові дослідження, ціноутворення, комунікаційна політика, управління розподілом і збутом);

логістичні (планування і нормування, управління поставками і запасами, нормування закупівель і споживання);

проектні (проектний менеджмент, мережеве моделювання, керування ресурсним забезпеченням, діаграма Гранта);

кадрові (кадровий маркетинг і менеджмент, навчання і підвищення кваліфікації персоналу, адаптація та мотивація персоналу);

фінансові (планування та бюджетування, фінансовий менеджмент, інвестиційний аналіз, моделювання та оцінка);

інформаційні (автоматизовані системи управління підприємством, системи управління взаємовідносинами з клієнтами).

Отже, основна мета класифікації інструментів управлінського обліку полягає у формуванні їх впорядкованої структури, без якої неможливо відобразити його методологічний зміст, розробити методичне забезпечення.

Зважаючи на різноманітність інструментів управлінського обліку, пропонується класифікувати їх за двома ознаками: за функціями управління та напрямками управлінського обліку (рис. 2.2).

За функціями управління і структурою процедур управлінського обліку виділено чотири групи його інструментів – облікові, аналітичні, контрольні, організаційні. За напрямками інструменти управлінського обліку поділяються на оперативні та стратегічні.

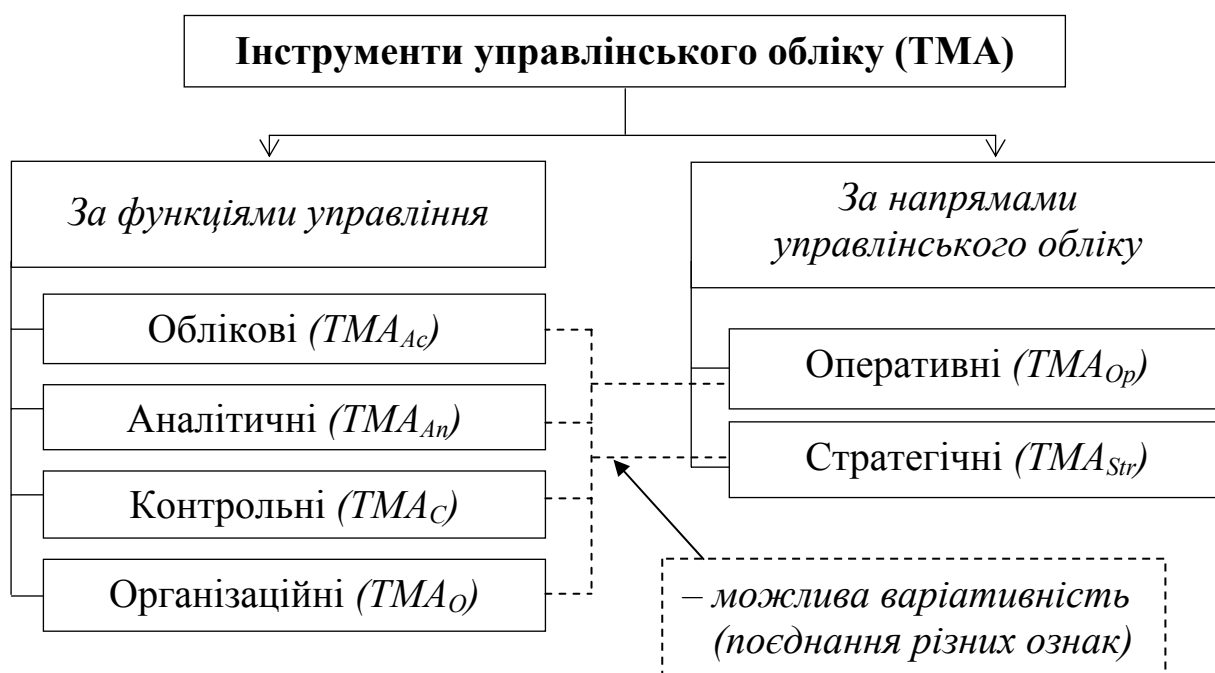


Рис. 2.2. Класифікація інструментів управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Основним інструментом реалізації облікових процедур є вибір найбільш оптимальної системи формування фінансового результату підприємства торгівлі та складання управлінського плану рахунків.

Вибір системи визначення фінансового результату перебуває під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів. Зовнішні чинники обумовлені необхідністю оцінювання параметрів ринкового оточення (умови продажу, якість, сервіс, характеристика постачальників і споживачів, канали і регіони збуту та ін.); внутрішні – особливості діяльності підприємства, які безпосередньо впливають на структуру та поведінку доходів і витрат.

Аналітичні інструменти управлінського обліку містять засоби обробки інформації для ухвалення оперативних (типових і специфічних) і стратегічних рішень. До *типових оперативних* належать рішення стосовно:

- рівня беззбиткової діяльності і його потенційної зміни під впливом зміни обсягу продажу товарів, ціни продажу, частки змінних витрат, сукупних постійних витрат;
- визначення потенційного прибутку/збитку;
- обсягу продажу товарів для забезпечення цільового прибутку;
- зміни структури витрат і можливості їх зниження;
- зміни асортименту товарів у короткостроковому періоді;
- оцінки ймовірності зниження обсягу продажу і ціни продажу при збереженні беззбиткової діяльності;
- визначення критичного рівня питомих змінних і сукупних постійних витрат;
- встановлення видів товарів з найбільшим рівнем рентабельності;
- визначення величини запасу фінансової міцності;
- розробки прогнозних моделей співвідношення обсягу продажу, витрат і прибутку для підприємства торгівлі.

Оперативні типові управлінські рішення приймаються на основі використання *оперативних аналітичних інструментів* управлінського обліку. У їх складі можна виділити: аналіз беззбитковості в умовах визначеності, ризиків і невизначеності, а також глибини та ширини асортименту; оперативне ціноутворення.

Елементами CVP-аналізу є такі засоби аналітичної обробки інформації для ухвалення рішень, як оцінка точки беззбитковості, маржинальний аналіз, операційний аналіз, аналіз

чутливості. Зокрема, операційний аналіз проводиться для прийняття рішень про встановлення впливу на прибуток та зміни в обсягах продажу, аналіз чутливості – при визначенні впливу на прибуток групи чинників, таких як ціна продажу, питомі змінні витрати, сукупні постійні витрати, обсяг продажу.

Особливістю інструментального забезпечення аналітичних процедур управлінського обліку є те, що його аналітичні інструменти призначені для ухвалення не лише типових, але і специфічних управлінських рішень, що вимагають спеціального дослідження.

Інформаційне забезпечення управлінських рішень, обумовлених специфікою діяльності підприємств оптової торгівлі, вимагає специфічних аналітичних інструментів управлінського обліку. Серед *оперативних аналітичних інструментів* управлінського обліку, які використовуються для ухвалення специфічних рішень, виділимо такі: релевантний аналіз (оцінка релевантності інформації про витрати і доходи); оперативний аналіз прибутку, витрат, запасів, заборгованості; оперативне ціноутворення.

Стратегічні управлінські рішення підтримуються відповідним інструментальним забезпеченням. До *стратегічних аналітичних інструментів* управлінського обліку належать: інвестиційний аналіз, стратегічний аналіз (у тому числі аналіз стратегічних партнерів (конкурентів, покупців, постачальників), аналіз власного потенціалу, аналіз якості), стратегічне ціноутворення (як ціноутворення на етапах життєвого циклу продукту), а також аналіз ланцюжка цінностей, факторів затрат, життєвого циклу продукту, сильних і слабких сторін (SWOT-аналіз), функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Самостійного значення набувають такі стратегічні аналітичні інструменти управлінського обліку, як збалансована система показників і управлінська звітність.

Контрольні інструменти управлінського обліку обумовлюються горизонтом часу і характером завдань управлінського контролю.

Інструментальне забезпечення *організації* управлінського обліку полягає в розробці його структури, внутрішніх регламентів і стандартів ведення, елементів облікової політики та механізму діагностики управлінського обліку.

Селективна цінність окремих інструментів з погляду корисності для формування релевантної інформації варіюється в різних середовищах і визначається під впливом двох основних груп факторів: потенційними сферами застосування та цільовими інформаційними запитами користувачів, зумовленими сферою і специфікою діяльності суб'єкта господарювання.

З позиції потенційних можливостей важливими інструментами управлінського обліку є система збалансованих показників і бюджетування, що застосовуються на всіх рівнях управління (стратегічному, тактичному, оперативному), допомагають у вирішенні значної кількості управлінських завдань, забезпечують системний опис діяльності суб'єкта господарювання і є управлінськими методиками замкнутого циклу зі зворотним зв'язком (обліково-аналітичне забезпечення процесу управління на всіх його стадіях) [4, с. 186]. Поєднання зазначених інструментів в єдину інформаційну модель підтримки прийняття та реалізації управлінських рішень сприяє синергетичному ефекту від їх взаємодії, підвищуючи можливості досягнення цілей підприємства.

Розроблення інструментарію управлінського обліку є важливою умовою відповідності системи управлінського обліку сучасним вимогам управління.

Запропонована системна класифікація інструментів управлінського обліку має теоретичну та практичну цінність. Системний погляд на інструментарій управлінського обліку сприяє поглибленому вивченню і широкому використанню різноманітних інструментів, згрупованих за різними ознаками. Формування облікового механізму щодо завдань управління в системі управлінського обліку є умовою реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств торгівлі. Крім того, запропонована класифікація надасть змогу впорядкувати термінологічний апарат дослідження системи управлінського обліку в цілому та на підприємствах торгівлі зокрема.

Методологія управлінського обліку обумовлює розробку не тільки інструментального, але й методичного забезпечення.

Проблема методу є однією з найбільш важливих проблем будь-якої науки, оскільки у кінцевому підсумку йдеться про те, щоб навчити, як одержати нове знання та як застосувати його в практичній діяльності. Крім того, зазначена проблема є також однією з найбільш складних, що випереджає вивчення наукою свого об'єкта і стає підсумком такого вчення.

Розвиток методу управлінського обліку знайшов відображення в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Н.В. Бондарчук [133], С.Ф. Голова [134], М.А. Вахрушиної [52], О.В. Вітренко [127], О.Ю. Волкової [135], Н.Ю. Єршової [136], Т.П. Карпової [137], С.О. Левицької [138], Є.Р. Мухіної [139], П.М. Майданевич, Л.Б. Прокопович [140], Л.В. Нападовської [66], М.С. Пушкар [71], Н.Л. Правдюк [141] та ін. При цьому фахівці виходять з різних позицій, визначаючи елементи методу управлінського обліку: одні відштовхуються від змісту функцій управління, другі – від основних цілей і завдань інформаційної системи суб'єкта господарювання, треті – місця і ролі управлінського обліку в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття управлінських рішень.

Не применшуючи значущість існуючих результатів досліджень учених, необхідність подальшого дослідження використання методів управлінського обліку обумовлена відсутністю однозначного розуміння поняття «метод управлінського обліку», визначення та класифікації його елементів.

Наразі спостерігається неоднозначність в розумінні змісту самого терміна «метод». Він означає як набір прийомів, засобів і процедур дослідження наукою свого предмета, так і сукупність уже наявного знання. Це означає, що проблема методу, маючи самостійне значення, водночас тісно пов'язана з аналітичним і практичним значенням теорії, що також відіграє і роль методу. Крім того, метод будь-якої науки, у тому числі й науки про бухгалтерський облік, так чи інакше переломлюється стосовно до свого об'єкта крізь призму загальнонаукових методів і методів інших дисциплін [127, с. 190]. У такому зв'язку О.В. Вітренко зазначає, що методологічні підходи науки про бухгалтерський облік будуються на основі принципів діалектики

і системності, що на сучасному етапі розвитку науки передбачають синергетичний і логістичний підходи до методологічного обґрунтування.

М.С. Пушкар щодо цього зауважує: «За роки незалежності України реформовано деякою мірою лише фінансовий облік, а з методології управлінського обліку дослідження майже не проводилися» [71, с. 214]. Тому проблема формування управлінського обліку в Україні залишається актуальною, про що свідчать численні дослідження в цьому напрямі.

У табл. 2.1 представлено погляди вчених щодо визначення методу управлінського обліку.

Таблиця 2.1

Підходи до визначення поняття «метод управлінського обліку»

Автор, джерело	Визначення
Н.В. Бондарчук [133]	Сукупність прийомів і способів, за допомогою яких відображаються в інформаційній системі об'єкти управлінського обліку
О.В. Карпова, Т.П. Карпова [137]	Сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомоги яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства
М.Б. Кулинич [142]	Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність відображається в обліку
Е.Р. Мухіна [139]	Сукупність методів: економічного аналізу, фінансового обліку; статистичні, математичні, графічні методи; методи стратегічного і оперативного планування та ін.
Л.В. Нападовська [143]	Сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними

Джерело: складено автором.

Так, Т.П. Карпова метод управлінського обліку визначає як сукупність різних способів та прийомів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі фірми [137]. Такої ж думки дотримується і Н.В. Бондарчук [133]. Л.В. Нападовська метод управлінського обліку визначає як «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними» [143]. Дійсно, сукупність методів управлінського обліку значно розширилася, тому для вирішення завдань управлінського обліку потрібні кількісні методи. До них С.О. Левицька відносить лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, побудову кривих економічного розвитку і моделювання розмірів замовлення, калькулювання витрат життєвого циклу продукту, цільову калькуляцію собівартості, калькулювання витрат за системою «кайдзен» [138].

Є.Р. Мухіна зазначає, що методи управлінського обліку є сукупністю методів: економічного аналізу, фінансового обліку; статистичні, математичні, графічні методи; методи стратегічного й оперативного планування та інші методи [139].

З наведеного можна зробити висновок, що на сьогодні існують вже усталені, відомі науковцям твердження та погляди на сутність методу управлінського обліку, що є основою для подальших суджень та досліджень. Тому, ознайомившись з великою кількістю визначень, варто зазначити, що вони є синонімічними, доповнюють та розширюють одне одного.

Деякі науковці уникають трактування методу, оскільки вважають, що більш важливим при визначенні необхідно звертати увагу на елементи методу.

Під *методом управлінського обліку* слід розуміти сукупність певних прийомів, які дають змогу всебічно розглянути та визначити сутність управлінського обліку. Таке твердження досить чітко характеризує це поняття. При цьому

у вузькому розумінні метод управлінського обліку містить сукупність прийомів і способів його здійснення. У більш широкому значенні метод управлінського обліку є системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію і принципів організації управлінського обліку.

Отже, *концепція методу управлінського обліку* повинна будуватися на таких основних засадах:

- визнання закономірностей розвитку та трансформації понятійного апарату, важливою складовою якого є методологія управлінського обліку, здатна оцінити не тільки фінансовий стан та фінансові результати діяльності минулих років, але й критерії майбутнього та поточного потенціалів, не тільки ефективне формування корпоративної стратегії підприємства, але й управління цією стратегією;

- визнання існування різних методологічних прийомів, а, отже, різних систем оцінювання результатів фінансово-господарської діяльності з урахуванням інформаційних потреб різних користувачів та специфіки цілей, яких треба досягти;

- визнання можливості створення ефективних альтернативних моделей інформаційного забезпечення функціонування та управління суб'єктами господарювання;

- визнання існування в системі обліку різних видів фінансової та нефінансової інформації (індикаторів) з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результуючими показниками (які вимірюють досягнуті результати) і ключовими факторами (показниками, що забезпечують досягнення цих результатів), під впливом яких вони формуються [66, с. 20].

Щодо управлінського обліку, то у вітчизняній літературі немає системного опису його методів. Пропонований авторами інструментарій або ототожнюється з процедурами аналізу господарської діяльності, або обмежується одним із методів калькулювання, запропонованих зарубіжними авторами.

Для більш детального розуміння методу управлінського обліку необхідно розглядати складові, а саме елементи методу, оскільки управлінський облік є відокремленою системою бухгалтерського обліку, який має задовольнити потреби внутрішніх

користувачів, тобто показати необхідну інформацію у зрозумілих для користувача формах.

Елементи методу складають систему способів та прийомів вирішення завдань управлінського обліку з отримання, обробки та передачі користувачам інформації, яка могла б бути використана в управлінській діяльності [135].

На думку Н.Л. Правдюк, методологія управлінського обліку ґрунтується на методах бухгалтерського фінансового обліку і виходить за його межі лише за рахунок поєднання в собі п'яти-шести дисциплін економічного напрямку [141, с. 56].

М.С. Пушкар розділив елементи методу управлінського обліку на три групи [71]:

- загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз і синтез);
- загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис, документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція);
- специфічні методи бухгалтерського обліку (групування і перегрупування витрат виробництва; математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції; метод аналізу витрат).

Позиція М.С. Пушкаря відображає загальнонауковий підхід до методики будь-якої науки, але не впорядковує методичну базу щодо специфічних методів управлінського обліку.

Звичайно, групи, на які були поділені елементи методу М.С. Пушкарем, є своєрідною базою, але в сучасних умовах ці групи необхідно розширювати та поглиблювати. Так, Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясинська [144] розширили перелік методів управлінського обліку, додавши: нормування і лімітування витрат; контрольні рахунки; методи розподілу, планування, прогнозування і контролю витрат, доходів та фінансових результатів підприємства. Проте на сьогодні є відносно новий напрям обліку – стратегічний управлінський облік, для визначення якого необхідно розширити зазначені групи.

М.А. Вахрушина виділяє такі групи методів управлінського обліку, як:

- елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення і звітність);
- методи статистики;
- прийоми економічного аналізу;
- економіко-математичні методи [52].

Дещо інший підхід до групування елементів методу управлінського обліку обрала Є.Ф. Безценна, яка вважає, що методика управлінського обліку реалізується на основі:

- базових елементів методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація; рахунки і подвійний запис; баланс і звітність; оцінка і калькуляція);
- економічного аналізу (порівняння та групування; горизонтальний і вертикальний аналіз; факторний аналіз; використання фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання);
- менеджменту (планування і прогнозування; нормування і лімітування; контроль і регулювання і т.д.) [127].

Автор пояснює свою думку тим, що: збір та обробка інформації складають метод бухгалтерського обліку, який забезпечує ще й кількісною інформацією процес прийняття та реалізації управлінських рішень; планування і контроль є базовими функціями менеджменту, а для вимірювання та оцінки отриманих результатів необхідно використання прийомів економічного аналізу. Саме тому, вважає науковець, ці дисципліни є ключовими при формуванні інструментарію управлінського обліку.

Л.В. Нападовська на основі проведених досліджень, виділила чотири блоки, що об'єднують методи, використання яких здатне, на думку автора, забезпечити задоволення інформаційних потреб апарату управління:

- планування і контроль: документування, формування рахунків, концепція стратегічного управління;
- бухгалтерський облік: калькуляція, інвентаризація, нормування затрат, стандарт-кост, лімітування затрат,

розрахунок відхилень, методи розподілу, таргет-костинг, кайдзен-костинг, ЛТ-калькулювання, система збалансованих показників;

- економічний аналіз: оцінка, аналіз, математичне моделювання, кореляційно-регресійний аналіз, методи детермінованого факторного аналізу;
- прийняття управлінських рішень; звітність, аналіз та прогнозування фінансових результатів на майбутні періоди [66, с. 28].

Л.В. Нападовська зробила спробу згрупувати методи за використанням на різних стадіях управління, що є дуже важливим, але не враховує особливостей численних методів управлінського обліку, що характеризуються комплексністю. Так, наприклад, метод калькулювання за нормативними витратами можна віднести до будь-якої із зазначених груп методів (інформація про норми, фактичну собівартість і контроль відхилень охоплюють всі стадії управління), а Л.В. Нападовська відносить його до другої групи методів [67, с. 35].

Існують й дещо своєрідні погляди на елементи методу, так, наприклад, П.М. Майданевич, Л.Б. Прокопович наголошують [140, с. 270], що значна частина із запропонованих фахівцями прийомів і способів завжди використовувалася у традиційному бухгалтерському обліку, але ці прийоми і способи не включаються до складу елементів методу бухгалтерського обліку. До таких прийомів і способів слід віднести: групування і перегрупування витрат виробництва, нормування і лімітування витрат, методи розподілу витрат (все означене завжди використовується в бухгалтерському обліку витрат виробництва і не є особливістю суто управлінського обліку); контрольні рахунки все ж таки залишаються рахунками, не маючи якоїсь специфічної особливості, звичайний обліковий реєстр. Тому наведену сукупність прийомів і способів не варто включати до складу методу управлінського обліку.

Виходячи з вищезазначеного, зробимо висновок, що у вітчизняній обліковій науці відсутнє чітке трактування методу управлінського обліку. Деякі вчені вважають, що він об'єднує елементи планування, контролю, аналізу, інші

зазначають, що у плануванні та контролі застосовують власні методи, з чого випливає, що метод управлінського обліку має багатоступеневу структуру елементів.

Підтримуємо думку щодо специфіки методу управлінського обліку, яка полягає не у фіксації величин витрат (затрат) чи доходу (що характеризує бухгалтерський облік), а у дослідженні їх «поведінки» та впливу на них з метою оптимізації зазначених показників [138]. Крім того, розширення впливу на господарську діяльність вимагає використання нових методів управлінського обліку, наприклад: управлінський облік, спрямований на управління якістю, облік за функціями управління або технологічного процесу, стратегічно орієнтований управлінський облік.

Методи управлінського обліку відрізняються великою різноманітністю і приналежністю у використанні до різних суміжних наук. У проведеному дослідженні методи управлінського обліку систематизовані за трьома групами відповідно до ключових функцій управління (облік, аналіз і прийняття рішень, контроль) з поділом їх на *бухгалтерські, аналітичні (управлінські) та контрольні*.

Бухгалтерські методи включають:

- методи бухгалтерського обліку: документація та інвентаризація, оцінка і калькулювання, рахунки і подвійний запис, балансовий метод та формування звітності;
- бухгалтерські методи розподілу витрат;
- бухгалтерське моделювання.

Слушною є думка О.В. Вітренко [127] щодо моделювання як фундаментального методу управлінського обліку, оскільки саме моделювання є одним з найпоширеніших у науці підходів до вивчення об'єктів. Так, наприклад, дев'ять моделей матеріального обліку Я.В. Соколова [48] є аналітичними моделями, тобто сформованими на основі інформації бухгалтерського аналітичного обліку.

Моделювання забезпечує взаємозв'язок між рівнями обліку і його складовими, створюються умови для розроблення й реалізації типових проектних рішень, проведення комплексу робіт з автоматизації обробки облікової інформації. Використання

моделювання для вибору найбільш прийнятної методики обліку досягається за рахунок суворої формалізації, економіко-математичного обґрунтування облікових завдань і процедур.

Управлінський облік має базуватися на застосуванні моделей, вибір яких є узгодженим відповідно до вирішуваних завдань. Знову ж таки, моделювання дозволяє не тільки бухгалтеру-аналітику використовувати різні підходи до організації своєї праці, але й узгоджувати свої дії з управлінським апаратом підприємства, що, безумовно, підвищить ступінь розуміння його дій і довіру до інформації, яка стає результатом його праці. Зазначене дає змогу визнати моделювання методом управлінського обліку.

Так, М.С. Пушкар [83, с. 22] зазначає, що одним з поширених методів управлінського обліку є групування й перегрупування витрат відповідно до поставленої мети дослідження. Зазначене підтверджує необхідність моделювання в системі управлінського обліку на рівні вирішуваних управлінням завдань як методу отримання специфічної інформації управління.

Розвиток моделювання як методу управлінського обліку дозволить, на наш погляд, трансформувати завдання інформаційного забезпечення управління, пов'язані з обліком не тільки оборотних коштів, а й необоротних активів, обліком розрахунків, моделей визначення фінансового результату з урахуванням поведінки доходів і витрат.

Найважливішим напрямом моделювання є моделювання показників балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух грошових коштів, що може бути прийнято як один з основних методів формування стратегічної звітності.

Важливо, що моделювання базується на деталізованій обліково-аналітичній інформації, накопичення якої в системі управлінського обліку стане основою оцінки динамічних тенденцій розвитку.

Оцінка – це метод управлінського обліку, за допомогою якого проводиться зіставлення бюджетних параметрів діяльності з фактичними, вимірюється ефективність витрат функції діяльності, визначається відхилення і проводиться факторний аналіз. Цей метод передбачає також вимір релевантності

показників, що використовуються в управлінні підприємством торгівлі, і ґрунтується на сукупності аналітичних процедур, контролі релевантності відхилень.

У теорії бухгалтерського обліку не набули належного розвитку багато видів оцінок, які класифікуються провідними вченими стосовно до вимірюваного об'єкта (індивідуальні та агреговані), за видами вимірювача (номінальні і фіксовані), за способами розрахунку (витратні і умовні), за тимчасовою приналежністю (мають місце в минулому, теперішні і майбутні щодо моменту їх нарахування) і т.д.

Інформаційне поле оцінок, засноване на чинній системі бухгалтерського обліку, обмежене. Види оцінок, що можуть бути використані в управлінському обліку, і обліково-аналітичне забезпечення, що має бути сформоване для отримання цих оцінок, – це питання, яке вимагає невідкладного вивчення та подальшого розвитку у розрізі об'єктів управлінського обліку. З огляду на це, можна визначити релевантну інформацію для різних типів рішень та методи її оцінки.

Оцінка і калькуляція є основними елементами бухгалтерського методу управлінського обліку, які застосовуються для оцінювання його об'єктів (насамперед оцінювання витрат і собівартості придбаних, реалізованих та нереалізованих товарів, а також для розробки та практичного використання різноманітних калькуляційних систем, наприклад, директ-костингу).

Характеристика основних методів калькулювання собівартості товарів та особливості їх застосування на підприємствах оптової торгівлі наведено в дод. М.

Документація в управлінському обліку – це система робочих документів бухгалтера-аналітика, за допомогою якої у системному вигляді відображаються обліково-розрахункові процедури, що забезпечують доказовість вихідної інформації та підконтрольність обліково-аналітичних процедур.

У системі управлінського обліку потрібно зауважити на наявність як вхідної документації (документи оперативного, первинного обліку й документація бухгалтерського фінансового обліку – аналітичні і синтетичні регістри), так і вихідної документації, що є результатом праці бухгалтера-аналітика

(система звітів за типами запитів). Крім того, процес збирання специфічної інформації та її обробки потребує наявності робочих документів бухгалтера-аналітика. Оскільки вихідна інформація, сформована у вигляді управлінської звітності, стандартизована, то і вся система документації в управлінському обліку кожного окремого підприємства торгівлі повинна бути уніфікована. Це обумовлено необхідністю постійної структури звіту для швидкого і однозначного розуміння його користувачем, а також для скорочення кількості форм звітів і разом з тим їх максимальної інформативності.

Отже, управлінському обліку також притаманне використання *документування*, що, таким чином, стає його методом.

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку значна частина облікової інформації формується в *системі рахунків* бухгалтерського обліку. Тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У різних країнах цю проблему вирішують по-різному.

Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить, що попри їх різноманіття, міжнародна практика виробила два основні підходи до структури плану рахунків:

- 1) одноколовий або інтегрований принцип, за яким застосовується єдина система рахунків;
- 2) двоколовий принцип, тобто виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку.

Перший підхід характерний для країн англосаксонської групи (США, Велика Британія, Австрія, Канада), де відсутній єдиний національний план рахунків. Аналіз свідчить, що в процесі історичного розвитку в цих країнах сформувалися і розвивалися три моделі інтегрованої системи рахунків: загальна, або елементна; функціональна; розгорнута (елементно-функціональна).

В Україні функціональну інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати. Тому більшість вітчизняних підприємств (крім суб'єктів малого підприємництва, які обрали загальну систему обліку) застосовують саме інтегровану систему рахунків.

Двоколовий принцип застосовується в планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн – членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Автономні або переплетені системи передбачають окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують один з одним.

У системі рахунків фінансового обліку відображають витрати за елементами, розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначають загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Потім усі дані та документи передають у сектор управлінського обліку, де інформацію про витрати перегруповують за функціями та центрами відповідальності з використанням додаткових джерел.

Звітність – результуючий метод управлінського обліку, використання якого дозволяє сформувати систему внутрішньої управлінської звітності відповідно до запитів користувачів. Окремі автори ототожнюють планові документи та управлінські звіти.

Слід зазначити, що використання в процесі бюджетування форматів фінансових звітів не означає, що плани стають звітами, а свідчать про можливість і важливість не лише ретроспективного, а й перспективного застосування методів балансового узагальнення та фінансової звітності.

Наприклад, прогнозний баланс дає можливість контролювати складання бюджетів, оскільки наявність рівняння підсумків активу і пасиву в прогнозному балансі свідчить про узгодженість усіх інших операційних і фінансових бюджетів.

Отже, з одного боку, фінансова звітність визначає формати планових документів, а з іншого – формати бюджетів визначають структуру внутрішньої звітності.

З метою задоволення запитів різних груп користувачів необхідно формувати різні види звітності: статичну – для визначення платоспроможності і динамічну – для точного визначення прибутковості діяльності суб'єкта господарювання.

При цьому формування *балансу* за принципом статичної концепції суттєво впливає на можливості користувачів інформації управлінського обліку виявити ступінь залежності діяльності підприємства від залучених джерел коштів.

При аналізі рентабельності, з точки зору внутрішніх користувачів, доцільно використовувати принципи динамічного балансу, який відображає найбільш реалістичний фінансовий результат.

Таким чином, дуалізм завдань, що стоять перед управлінською звітністю, зумовлює різні підходи до формування інформації в управлінській звітності.

Аналітичні методи управлінського обліку включають:

- інтерпретацію вихідної інформації;
- класичні методи економічного аналізу;
- економетричні методи;
- дослідження операцій;
- теорії прийняття рішень.

До традиційних методів обробки вихідної інформації належать формульний, графічний, табличний, порівнянь, групування, розробки системи показників. Їх доповнюють специфічні аналітичні методи управлінського обліку – виявлення відхилень (на базі якого проводиться їх факторний аналіз) і ранжування (як засіб обґрунтування рішень).

Методи детермінованого аналізу (ланцюгові підстановки, абсолютних і відносних різниць) призначені для застосування в управлінському обліку, наприклад, в аналізі беззбитковості, зокрема при оцінці зони безпеки; диференціальне числення – для використання при обчисленні оптимальної ціни продажів, а також при проведенні аналізу беззбитковості в умовах ризику і невизначеності. Стохастичні методи економічного аналізу (кореляція, регресія) в управлінському обліку дозволяють здійснити розмежування витрат кількісними методами. Прийоми фінансових обчислень (дисконтування, розрахунок простих і складних відсотків) забезпечують не тільки в суміжних галузях знань, але і в управлінському обліку оцінку динаміки грошових потоків, ефективності інвестиційних проектів.

Статистичні методи дослідження дозволяють використовувати в управлінському обліку не тільки абсолютні, але й відносні значення показників, а також обчислювати середньозважені величини (середню арифметичну просту і зважену), що необхідно при аналізі беззбитковості в умовах ризику і невизначеності. Математичні та економетричні методи в управлінському обліку представлені насамперед методом рівнянь,

використання якого передбачає розрахунок практично всіх його кількісних показників. Економетричні методи в управлінському обліку призначені, зокрема, для оцінки лінійної і нелінійної функцій витрат; методи дослідження операцій – для вирішення специфічних завдань. Так, з використанням лінійного програмування розробляються асортиментна структура продажу, виходячи з наявності обмежуючих чинників; матричні методи і методи теорії ймовірності застосовуються для аналізу чутливості прибутку до різних факторів, у тому числі в умовах невизначеності.

Група *контрольних методів управлінського обліку* найменша за складом. Вона представлена методами виявлення відхилень, факторного аналізу відхилень, нормування (лімітування), бюджетування (планування). У сукупності контрольні методи забезпечують бюджетний процес у системі управлінського обліку, поєднуючи в ньому планові і облікові (обліково-бюджетні) функції, створюючи інформаційну базу бюджетного управління.

Контрольні методи управлінського обліку специфічні і можуть реалізовуватися на базі інформації бухгалтерських рахунків, а також без їх використання. В оцінці відхилень вони застосовуються з аналітичними методами, зокрема прийомами факторного аналізу.

Розробка методу управлінського обліку – необхідна умова відповідності системи управлінського обліку сучасним вимогам управління. Формування облікового механізму щодо завдань управління в системі управлінського обліку є умовою реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств торгівлі.

Власне управлінський облік є гнучкою системою, тому методи, які ця система використовує, передусім мають бути сприятливими для ефективних рішень, тобто бути основою для подальших практичних суджень підприємців.

Розроблені процедури, інструменти і методи управлінського обліку є найважливішою умовою відповідності системи управлінського обліку сучасним вимогам управління. Формування облікового механізму щодо завдань управління в системі управлінського обліку є умовою реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств торгівлі.

2.2. Система показників управлінського обліку

Підвищення ефективності діяльності підприємства і пошук шляхів її поліпшення завжди належали до актуальних проблем управління, а, відповідно, і до інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. На сьогодні значущість цієї проблеми зростає, оскільки посилюється конкуренція між вітчизняними підприємствами, підвищуються вимоги споживачів до якості, асортименту і ціни товарів. Складність вирішення цього питання передусім полягає в різноманітності систем, моделей і підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємств торгівлі, що потребує розгляду в певній послідовності існуючих на сьогодні систем, моделей і підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємства, визначення їх переваг і недоліків.

Упродовж багатьох років методичні основи оцінювання діяльності суб'єкта господарювання еволюціонували. Але ця проблема у міру розвитку теорії організації і управління бізнесом завжди вирішувалася за рахунок виокремлення тієї або іншої пріоритетної мети і, відповідно, показника, що характеризує ступінь її досягнення. Прослідковуються певні тенденції в розвитку показників ефективності діяльності. Починаючи з 20-х рр. XX ст., тривалий час основним показником вважалася рентабельність інвестицій (ROI), а також показники моделі Дюпона (Du Pont Model). Зазначені моделі включають лише фінансові показники, є досить простими в розрахунках, проте не дозволяють комплексно оцінити ефективність бізнесу. Наприкінці XX ст. з'явилися інші концепції оцінювання ефективності діяльності підприємств, зокрема збалансовані системи показників.

Історично появі збалансованих систем показників сприяв прогресивний розвиток цільових методів управління, що розпочався у 80-х роках XX ст. як реакція на обмеженість «традиційних» систем управління.

Системам оцінки діяльності підприємств, побудованих за принципом збалансованості основних груп показників, притаманна гнучкість і унікальний набір показників монетарного

й немонетарного характеру. З іншого боку, не всі показники таких систем відображаються в стандартній бухгалтерській, фінансовій і статистичній звітності підприємств, тому можна очікувати на розвиток звітності підприємств, що буде побудована за принципами управлінського обліку [145].

Оцінити результати роботи компанії можна лише в тому випадку, якщо чітко сформульовано стратегічні цілі бізнесу, розроблено систему ключових показників діяльності (Key Performance Indicators, KPI) і для кожного показника визначено його цільове значення.

Для створення системи ключових показників діяльності в компанії необхідно послідовно виконати деякі кроки (рис. 2.3).

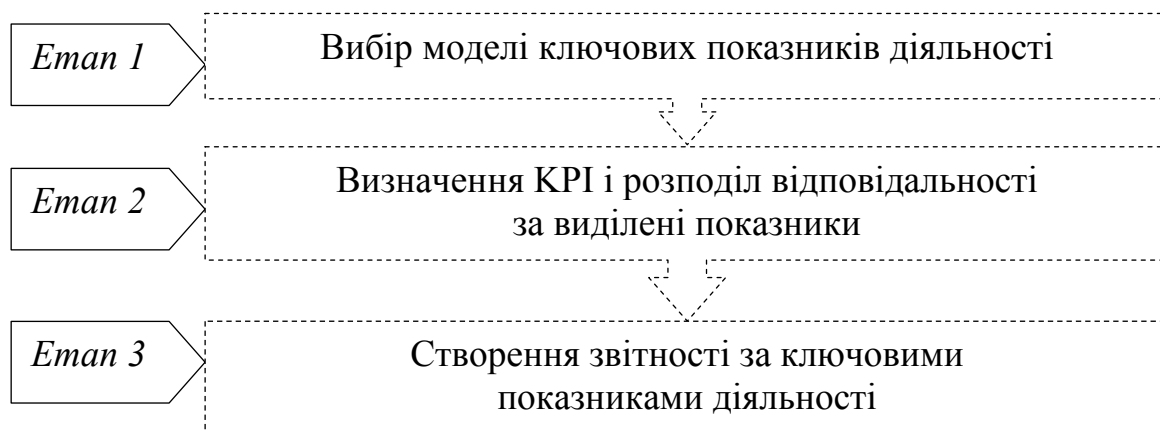


Рис. 2.3. Етапи формування системи показників управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Джерело: розроблено автором.

Більшість сучасних збалансованих систем є «економічними мутаціями» цільового підходу, що відрізняються або за методами досягнення поставлених перед підприємством цілей, або інструментами, за допомогою яких можна ці цілі досягти.

Існує чимало підходів до формування збалансованих систем, що дозволили б забезпечувати інформацією управління підприємством торгівлі. Розглянемо найбільш відомі концепції і моделі (табл. 2.2).

Порівняльна характеристика систем показників оцінювання діяльності підприємства торгівлі

№ пор.	Система показників	Порівняльна ознака					результати впровадження системи
		мета та завдання системи показників	структура системи показників	критерії оцінювання ефективності діяльності підприємства	обмеження щодо кількості цільових показників	врахування зовнішніх факторів	
1	Збалансована система показників (BSC) Р. Нортон і Д. Каплана	Переведення стратегії компанії в комплексний набір монетарних та немонетарних показників	Чітко визначена структура	Чотири перспективи: – фінанси; – клієнти; – бізнес-процеси; – навчання та розвиток персоналу	20–25 показників	Враховуються зовнішні фактори	Стратегічна карта (Strategy Maps)
2	Збалансована система показників – модель Мейсела	Переведення стратегії компанії в комплексний набір монетарних та немонетарних показників	Чітко визначена структура	Чотири перспективи: – фінанси; – клієнти; – бізнес-процеси; – людські ресурси	Відсутні обмеження	Враховуються зовнішні фактори	Система збалансованих показників
3	Піраміда ефективності	Визначення зовнішньої та внутрішньої ефективності підприємства	Ієрархічна структура управління	– Ринок; – фінанси; – задоволення клієнтів; – інновації і навчання; – продуктивність; – якість; – час постачання; – виробничий цикл; – втрати	Відсутні обмеження	Враховуються зовнішні фактори	Зв'язок клієнт-орієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками

Продовження табл. 2.2

		Порівняльна ознака					
№ пор.	Система показників	мета та завдання системи показників	структура системи показників	критерії оцінювання ефективності діяльності підприємства	обмеження щодо кількості цільових показників	врахування зовнішніх факторів	результати впровадження системи
4	Tableau de bord	Допомагати вищому керівництву оперативно отримувати загальне уявлення про діяльність (операції) підприємства і стан сервісу, в якій діяльність здійснюється	Відсутня чітка структура. Причинно-наслідкові зв'язки між функціональними та цільовими показниками не завжди мають ієрархічний характер	– Фінансовий аспект; – внутрішні бізнес-процеси	Відсутні обмеження. Всі показники поділяються на стратегічні та діагностичні	Не враховуються зовнішні фактори	Модель, що підходить для бізнесу будь-якого масштабу, будь-якої галузі і структури управління
5	Модель Адамса и Робертса (Модель EP2M) Effective Progress and Performance Measurement	Мета системи полягає не лише в тому, щоб забезпечити впровадження стратегії компанії, але і щоб сформувану корпоративну культуру, в якій постійні зміни, – нормальні явища	Відсутня чітка структура	– Обслуговування клієнтів і ринків; – вдосконалення внутрішніх процесів (зростання ефективності і рентабельності); – управління змінами і стратегією; – власність і право вибору у прийнятті рішень			

Продовження табл. 2.2

№ пор.	Система показників	Порівняльна ознака					результати впровадження системи
		мета та завдання системи показників	структура системи показників	критерії оцінювання ефективності діяльності підприємства	обмеження щодо кількості цільових показників	врахування зовнішніх факторів	
6	Модель «Стейкхолдер»	Визначення груп зацікавлених осіб (стейкхолдерів) та виявлення їх інтересів	Немає чіткої структури, не простежуються зв'язки між окремими показниками	Виявлені інтереси стейкхолдерів трансформуються в цільові показники: ступінь впливу, рівень інтересу	Набір індикаторів для кожного підприємства є індивідуальним	Враховуються зовнішні фактори	Механізм стейкхолдер-аналізу
7	Economic Value Added (EVA)	Спрямовання діяльності компанії на збільшення її вартості	Базується на математичній формулі показника	– Вимірювання (Measurement); – система управління (Management system); – мотивація (Motivation); – стиль мислення (Mindset)	Елементи показника EVA	Не враховуються зовнішні фактори	Дерево цілей і розподіл відповідальності за їх досягнення; 4М
8	Універсальна система показників Рамперсада К. Хьюберга (TPS)	Спрямовання на стійке зростання результатів діяльності співробітників і підприємства	Повинен зберігатися баланс базових складових: удосконалення – розвиток – навчання	– Власна система збалансованих показників (PBSC); – організаційна система збалансованих показників (OBSC);	Відсутні обмеження	Враховуються зовнішні фактори	Досягнення максимального рівня відповідальності та відданості співробітників

Закінчення табл. 2.2

		Порівняльна ознака					
№ пор.	Система показників	мета та завдання системи показників	структура системи показників	критерії оцінювання ефективності діяльності підприємства	обмеження щодо кількості цільових показників	врахування зовнішніх факторів	результати впровадження системи
9	4U «Розробка комплексних показників ефективності»	Оцінка результатів діяльності	Відсутня чітка структура	<ul style="list-style-type: none"> – загальний менеджмент на основі якості (TQM); – управління результативністю і управління компетенціями; – цикл навчання Колба 	Відсутні обмеження	Враховуються зовнішні фактори	Комплексна система показників ефективності

Джерело: розроблено автором за [119]–[153], [156]–[158].

Розглянемо більш детально перераховані системи показників.

1. *Збалансована система показників BSC (Balanced Scorecard System) Нортон–Каплана* – збалансована система показників (збалансована рахункова карта, збалансована система оцінних індикаторів, система збалансованих показників ефективності) – це система стратегічного управління та оцінки її ефективності, яка відображає цілі і завдання підприємства в системі показників. Включає ті ж блоки, що і модель Мейсела, але замість напряму «перспектива людських ресурсів» використовується перспектива «інновації, розвиток і навчання» [146]. Р. Каплан і Д. Нортон запропонували систему, засновану на причинно-наслідкових зв'язках між стратегічними цілями, що відображають їх параметри і фактори одержання планованих результатів. Вона складається з чотирьох складових – фінансової, клієнтської, внутрішніх бізнес-процесів і навчання та розвитку персоналу, цілі і завдання яких відображаються фінансовими і нефінансовими показниками. Система збалансованих показників є складовою системи ВРМ.

2. *Збалансована система показників BSC-модель Лоренца Мейсела* була запропонована в 1992 р. Відображає такі параметри (блоки): взаємовідносини з клієнтами, внутрішня діяльність, фінансове забезпечення, перспектива людських ресурсів. У моделі акцент зроблено на те, що керівництво підприємства повинно бути більш уважним до свого персоналу і оцінювати ефективність не тільки процесів і систем, але і співробітників.

3. К. МакНейр, Р. Ланч і К. Кросс у 1990 р. запропонували модель під назвою «*Піраміда ефективності*», що також подібна до збалансованої системи показників Р. Нортон та Д. Каплана. Основна концепція полягає у зв'язку корпоративної стратегії, орієнтованої на задоволення потреб клієнтів, з фінансовими показниками, доповненими декількома ключовими нефінансовими показниками. Система показників формується за чотирма рівнями:

- на першому, найвищому рівні керівництво підприємства формулює корпоративне бачення стратегії;

- на другому рівні – цілі підрозділів конкретизуються стосовно певного ринку і фінансових показників; клієнти та акціонери визначають, що необхідно оцінювати;
- третій рівень – цілі і функції орієнтовані на задоволення клієнта і гнучкість виробництва, є сполучними ланками між верхніми і нижніми рівнями піраміди; цілі рівня демонструють драйвери ефективності стосовно двох ринкових цілей і однієї фінансової;
- четвертий рівень – це рівень операцій, на якому дії оцінюються щодня, щонеділі або щомісячно.

Умовно система показників повинна бути інтегрована так, щоб оперативні оцінки на нижніх рівнях були пов'язані з фінансовими на верхніх [147].

4. Що стосується розробленої в 1932 р. французьким ученим Ж.Л. Мало *Tableau de bord*, то з початку ця система розглядалася як інструмент управління насамперед для потреб вищої керівної ланки. Передумовою створення системи стала непристосованість французького бухгалтерського обліку для прийняття адекватних управлінських рішень. Ця система була досить поширеною у Франції на початку 1990-х років. Проте жорстка критика методів управлінського обліку, яка на той час значно посилилася, стосувалася і *Tableau de bord*. Так, вчені Ж. Лаверті і Р. Демістрі стверджували, що критерії (показники) якості роботи фірми повинні перш за все гарантувати послідовність дій і їх відповідність стратегічним цілям. Це потребувало перегляду системи і спричинило формування сучасної концепції *Tableau de bord*, яку французькі автори Ів Чіапелло і Мішель Лебас визначають як інструмент управління, що використовується для «вибору, документування та інтерпретації» об'єднаних причинно-наслідковими зв'язками фінансових та нефінансових показників. Кожен показник відображає стан певної частини бізнесу, якою потрібно управляти: таким чином, у сукупності *Tableau de bord* є загальною моделлю функціонування бізнесу як системи. Недоліками концепції є відсутність чіткої структури у *Tableau de bord*. Показники *Tableau de bord* відображали два з чотирьох аспектів діяльності фірми: фінансовий і внутрішні бізнес-процеси.

Таким чином, в Tableau de bord не приділено уваги зовнішнім факторам, що впливає на діяльність підприємства і, відповідно, у звітах Tableau de bord не міститься інформація для зовнішніх користувачів.

Для Tableau de bord характерно: відсутність зв'язку із системами обліку; жорстка структура моделі; орієнтація на фінансові показники.

5. Система EP2M (*Effective Progress and Performance Measurement* – оцінка ефективності діяльності та зростання) розроблена в 1993 р. Крістофером Адамсом і Пітером Робертсоном [148]. Відповідно до цієї моделі найбільше значення має оцінювання ефективності діяльності компанії в чотирьох напрямках: у зовнішньому середовищі – обслуговування споживачів і задоволення попиту; у внутрішньому середовищі – підвищення ефективності і продуктивності; зверху вниз в організаційній ієрархії – розповсюдження та адаптація загальної стратегії компанії на всі нижні рівні організаційної структури, стимулювання змін; знизу вгору в організаційній ієрархії – посилення впливу акціонерів і розширення свободи дій працівників. Відповідно до концепції К. Робертса і П. Адамса система оцінки діяльності компанії повинна бути спрямована не тільки на реалізацію стратегії, а й на впровадження корпоративної культури, характерною рисою якої є безперервний розвиток [147].

6. Першоджерелом концепції *стейкхолдерів* вважається праця Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід» [149]. За визначенням Е. Фрімена, стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які впливають на прийняті компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень. Тому до стейкхолдерів, як правило, належать: власники компанії, її наймані менеджери, персонал компанії (не менеджери) – внутрішні стейкхолдери. Крім того, клієнти компанії, постачальники ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні стейкхолдери. Відповідно, одне з основних положень цієї концепції зводиться до того, що власники та менеджери

компанії повинні управляти її діяльністю так, щоб враховувалися інтереси всіх стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

На основі проведеного дослідження М.А. Петрова [151, с. 55] основних положень зацікавлених сторін можна підбити підсумки:

- підприємство взаємодіє з великою кількістю груп і осіб (стейкхолдерів), що входять в його оточення (внутрішнє та зовнішнє) та впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;
- теорія відображає природу цих відносин: процесами, які супроводжують відносини, і результатами (ресурсного обміну) для підприємства та його стейкхолдерів;
- інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути прийнятими до уваги і задоволеними;
- теорія акцентує увагу на управлінському рішенні (таким чином, цільовою групою є, як правило, менеджмент).

7. «Система управління на основі показника EVA» (EVA-based management), яку розробив Стюарт Штерн. Це система фінансового управління, що формує платформу для прийняття рішень основним і допоміжним персоналом та дозволяє моделювати, відстежувати, втілювати й оцінювати прийняті рішення в єдиному напрямі: додавання вартості до інвестицій акціонерів. Як результат впровадження системи управління на підставі цього показника виділяють так звані 4М: вимірювання (Measurement), система управління (Management system), мотивація (Motivation), стиль мислення (Mindset) [152].

8. На основі ЗСП Рамперсад К. Хьюберт розробив *універсальну систему показників (TPS)* як систематичний процес безперервного, послідовного і регулярного вдосконалення, розвитку й навчання, спрямований на стійке зростання результатів діяльності співробітників і підприємства. Базові складові *TPS* (вдосконалення, розвиток і навчання) тісно пов'язані і між ними повинен підтримуватися баланс [153].

Система *TPS* складається з п'яти елементів:

- 1) особиста система збалансованих показників (PBSC);
- 2) організаційна система збалансованих показників (OBSC);

- 3) загальний менеджмент на основі якості (Total Quality Management, TQM);
- 4) управління результативністю (Performance Management) і управління компетенціями (Competence Management);
- 5) цикл навчання Колба (Kolb's Learning Cycle).

Концепція BSC використовується в TPS лише як один із п'яти елементів. На думку автора концепції TPS, в інших подібних управлінських системах приділено недостатньо уваги важливому початковому етапу формулювання цілей особистості і співвіднесення їх з індивідуальною поведінкою та прийнятими цілями підприємства, життєво необхідними для досягнення стійкого організаційного і стратегічного розвитку. Мета цього підходу, за висловлюваннями Рамперсада К. Хьюберта, полягає в досягненні максимального рівня відповідальності і відданості співробітників, а також у заохоченні індивідуального, групового навчання і розвитку творчих здібностей (креативності). Це означає, що якщо особисті цілі співробітника беруться до уваги, то він буде працювати і мислити відповідно до прийнятих цілей організації. Цей підхід також сприяє формуванню мотивації, творчого мислення, отриманню задоволення від роботи і захопленню роботою, зростанню творчого натхнення та відповідальності.

Хоч ця концепція, безсумнівно, заслуговує на особливу увагу, ми вважаємо, що на сьогодні вітчизняні підприємства ще не готові до її використання і концепція потребує подальших досліджень.

9. 4U «Розробка комплексних показників ефективності» – це система показників оцінки діяльності підприємства, запропонована Інститутом управлінських бухгалтерів США (IMA). В додатку до Положення з управлінського обліку [5] SMA 4U «Developing Comprehensive Performance Indicators» запропоновано показники для оцінювання результатів діяльності, їх розділено на шість груп:

1. Показники зовнішнього середовища.
2. Показники ринку і замовників.
3. Показники конкурентів.
4. Показники внутрішніх бізнес-процесів.

5. Облік людських ресурсів.

6. Фінансові показники.

5. Гібридні системи показників ефективності, тобто видозміни системи збалансованих показників.

Дослідження особливостей найбільш відомих моделей аналізу і оцінювання результатів діяльності, заснованих на ключових показниках, що використовуються в управлінському обліку, надає змогу зробити ряд *висновків*:

- нові вимоги ринку та інформаційні потреби менеджменту підприємств торгівлі обумовили необхідність розробки нового комплексного підходу до аналізу і оцінювання результатів діяльності; наразі це об'єктивна передумова переходу в інформаційному забезпеченні підприємств від традиційних систем фінансової і управлінської звітності до збалансованих моделей оцінювання діяльності;
- кожна з розглянутих моделей має свої особливості, на яких ґрунтується їх застосування в різних ситуаціях для різних галузей діяльності;
- зважаючи на індивідуальні особливості кожної моделі, всі вони мають загальну мету – забезпечення керівництва необхідною інформацією в процесі ухвалення управлінських рішень;
- система аналізу і оцінювання результатів діяльності незалежно від вибраної моделі є індивідуальною для кожного підприємства і розробляється з урахуванням специфіки його діяльності;
- найбільш перспективною з цих концепцій виявилася збалансована система показників, що дозволяє транслювати конкретну діяльність і стратегію в достатньо повний набір показників, що фактично утворюють систему стратегічного контролю і управління, має здатність комплексної характеристики діяльності на основі набору фінансових і нефінансових показників, пов'язує показники операційної ефективності і стратегії.

Аналіз збалансованих систем показників та зроблені висновки дозволяють визначити недоліки, притаманні всім моделям.

1. Загалом ефективність підприємства вимірюється лише для зацікавленої сторони – власників підприємства. Показники для оцінювання зовнішнього середовища в них практично не представлені. У «перспективах» з назвою «ринки», «клієнти» та ін. представлені показники, що характеризують не саме зовнішнє середовище, а лише взаємодію вже існуючих покупців з підприємством. При цьому показники, що включаються в розглянуті ЗСП, розроблені також з точки зору зацікавленої сторони – власників підприємства.

2. Конструкція багатьох ЗСП, особливо найбільш відома BSC Нортон і Каплана, не дає змогу легко їх адаптувати навіть для підприємств із простою структурою.

3. Вимоги, яких необхідно дотримуватися при розробці розглянутих ЗСП, для більшості вітчизняних підприємств є важко виконуваними на практиці.

Для усунення вказаних недоліків нами було запропоновано основні положення методики створення ЗСП. Зокрема, завдання для розробки формалізованої моделі виміру ефективності діяльності підприємства, у тому числі виміру ефективності стратегії, повинні бути такими:

1. Розробити класифікатори, що забезпечують повноту виявлення сторін, зацікавлених в ефективній діяльності підприємства, і визначити вказані зацікавлені сторони відповідно до розробленого класифікатора.

2. Розробити класифікатори, що забезпечують повноту виявлення вимог зацікавлених сторін, і для кожної зацікавленої сторони сформулювати перелік вимог.

3. Здійснити ранжування сформованих вимог і виявити ті з них, які обов'язково мають бути враховані при розробці системи виміру ефективності. З цією метою потрібно сформулювати критерії відбору цих вимог. Можливо, потрібно побудувати «дерево вимог» для того, щоб створена модель була, з одного боку, повною, а з іншого – осяжною.

4. Для кожної вимоги (прихованої економічної величини) розробити показник, що дозволяє об'єктивно виміряти ступінь виконання вимоги.

Для розробки зазначеного класифікатора необхідно використовувати такі ознаки класифікації:

А. Кого цікавить діяльність підприємства – «зацікавлені сторони»: зовнішні (покупці, постачальники, власники тощо) і внутрішні (персонал).

Б. Необхідно ввести поняття видів «вимог» зацікавленої сторони до підприємства (або «очікувань», або «потреб»). Наприклад, здобуття матеріальних або нематеріальних благ, безпека та ін.

В. Для виконання цих вимог підприємство повинне щось передавати зацікавленим сторонам (гроші, документи тощо) – це так звані «результати діяльності підприємства».

Г. Для здобуття будь-якого результату необхідно зробити деякі дії – це «процеси».

Д. Для здійснення будь-якого процесу потрібні «ресурси»: матеріали, основні засоби, гроші, робоча сила і т. і. Ресурси надають зацікавлені сторони. Таким чином, всі сфери оцінювання діяльності підприємства описуються у вимірному просторі. У кожній виділеній нами сфері можемо визначити величини, що необхідно виміряти. Далі для кожної з них варто розробити показники, що дозволяють відобразити зміну величини у вигляді, зрозумілому для сприйняття. Причому, додаючи кожен наступний класифікаційну ознаку, ми просуваємося від показників, що «запізнюються», до тих, що «випереджають» [154].

Отже, умови, яким повинна відповідати система збалансованих показників, можна класифікувати як вимоги до: складу економічних величин, що підлягають виміру в системі показників; структури системи показників; показників, включених у систему (табл. 2.3).

Концепція BSC вигідно відрізняється від інших концепцій тим, що фінансові та нефінансові індикатори інтегруються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результативними показниками і ключовими факторами, під впливом яких вони формуються. Як зазначав Х. Неррекліт: «BSC – це інструмент, що систематично розширює сфери виміру, які традиційно пов'язували з управлінням» [146].

**Вимоги до збалансованої системи показників
підприємства торгівлі**

Вимоги	Цільові вимоги	Вимоги до змісту	Формальні вимоги
1. До складу економічних величин, що підлягають виміру в системі показників	1.1. Врахування всіх основних зацікавлених сторін і їх найважливіших вимог	1.2. Повнота відображення величин, що підлягають виміру (у частині результатів, процесів, ресурсів та ін.)	1.3. Мінімальна кількість змінних величин
2. До структури системи показників	2.1. Кількісно характеризувати стратегію і зовнішнє середовище підприємства	2.2. Можливість агрегування і дезагрегування показників зі збереженням їх змісту	2.3. Відсутність дублювання (кожна вимірювана величина повинна мати свій показник)
3. До показників, включених у систему	3.1. Охоплення минулого, теперішнього і майбутнього	3.2. Зрозумілість та наочність	3.3. Об'єктивність вимірювання, релевантність

Джерело: складено автором за [154].

На думку О.І. Белей, впровадження системи збалансованих показників у практику господарювання вітчизняних підприємств забезпечить вдосконалення системи управління підприємством та системи бухгалтерського обліку як інформаційного базису, їх адаптацію до різних умов економічного середовища через дотримання вимоги системного підходу та комплексного вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства в складі та зв'язках між окремими його елементами, створюючи основу для управління ефективністю торговельного підприємства [155, с. 19].

Побудова системи КПЕ починається з проведення стратегічного і поточного аналізу діяльності підприємства. Під час його виконання повинно бути формалізовано місію, бачення,

базові цінності, перспективи та ключові фактори успіху торговельного підприємства, що стануть основою побудови системи КПЕ для всіх структурних одиниць. В ході аналізу визначено, що перспективами системи КПЕ є найбільш значущі сфери, в яких торговельне підприємство прагне досягти максимальних результатів. Формулювання стратегічних цілей, підбір показників і розробка стратегічних заходів щодо декількох перспектив мають на меті забезпечити всебічний розгляд діяльності торговельного підприємства [156].

У процесі використання BSC перетворилася на поширену управлінську систему.

І.В. Аверчев у своїх дослідженнях до предмета управлінського обліку включив фінансові та нефінансові показники [5].

Фінансові показники завжди були домінуючими в оцінюванні результатів діяльності підприємства. З ускладненням умов конкурентного середовища підприємства від керівництва вимагається більше розуміння результативності прийнятих оперативних рішень, для яких значущими часто були нефінансові показники: частка ринку, новаторство, якість і рівень обслуговування, продуктивність, робота з персоналом та ін.

Комплексними показниками оцінювання результатів діяльності в американських компаніях ще наприкінці 90-х років ХХ ст. вважалися такі групи показників:

- показники навколишнього середовища: час обслуговування, тривалість торговельного процесу, штрафи, порушення тощо;
- показники ринку і замовників: частка ринку, індекси задоволеності (незадоволеності) замовників, показники якості, доставки, гарантійні рекамації та ін.;
- показники конкурентів: частка ринку, індекси задоволеності (незадоволеності) замовників, показники якості, цін, тривалість циклу розробки нової продукції, асортимент нової продукції та ін.;
- показники внутрішніх бізнес-процесів: тривалість циклу розробки продукції, кількість нових видів продукції; тривалість циклу виробництва; час виконання замовлення, оборотність товарних запасів, рівень якості, показник стійкості та ін.;

- облік людських ресурсів: дисципліна працівників, співвідношення претендентів / прийнятих; рівень компетентності співробітників; пропозиції від співробітників, показники плинності кадрів тощо;
- фінансові показники: зростання доходів, прибутковість ринків / клієнтів, прибутковість продукту, рентабельність продажу, оборотність капіталу, додаткова економічна вартість, прибуток на капітал, рентабельність капіталу, рух грошових засобів та ін. [119].

Карта збалансованої системи показників – це модель, що демонструє, як стратегія об’єднує нематеріальні активи і бізнес-процеси створення вартості, передбачає технологічно взаємопов’язане управління підприємством за різними цілями (табл. П.1). Фінансова складова описує матеріальні результати реалізації стратегії за допомогою традиційних фінансових понять. Склад показників оцінювання діяльності центрів відповідальності наведено в табл. П.2.

BSC має як переваги, так і ряд суттєвих недоліків (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Основні переваги та недоліки від впровадження BSC на підприємстві торгівлі

№ пор.	Переваги	Недоліки
1	Забезпечується реалізація комунікаційної функції управлінського обліку на всіх рівнях підприємства	Реалізація комунікаційної функції управлінського обліку зверху вниз за ієрархією організації може гальмувати мотивацію здійснення проекту
2	Ув’язка оперативного і стратегічного менеджменту досягається за допомогою багатоаспектності показників та врахування практичного досвіду підприємства	Увага надмірно фокусується на управлінні, що базується на показниках, ігноруються «пом’якшуючі» чинники

Продовження табл. 2.4

№ пор.	Переваги	Недоліки
3	Чотири основні аспекти (споживчий, господарський, інноваційний і фінансовий) утворюють всеосяжну схему реалізації стратегії підприємства «зверху – вниз» за всіма його ієрархічними рівнями	Не забезпечується однозначність взаємозв'язку «мета – засіб» і «стратегічна карта»
4	Оцінювання реалізації стратегії набуває об'єктивного характеру у зв'язку з необхідністю визначення одиниць вимірювання	Залишаються не вирішеними проблеми контролю досягнення стратегії
5	BSC вдало інтегрується із системою управлінського обліку, бюджетуванням і ув'язується з методами управління, спрямованими на підвищення вартості підприємства	Концепцією не передбачено механізми вирішення конфліктів
6	Застосування BSC доводить безумовну необхідність оцінювання діяльності підприємства не лише на основі фінансових, але й нефінансових показників. Наприклад, не відображено нематеріальні ресурси, і особливо ресурси, що базуються на знаннях. Успіх бізнесу в традиційних галузях часто заснований на економії за рахунок зростання масштабів і обсягів діяльності, а тому пов'язаний з ефективним розподілом фінансового і фізичного капіталу	BSC має бути адаптована до конкретних умов діяльності підприємства торгівлі

Закінчення табл. 2.4

№ пор.	Переваги	Недоліки
7	BSC доповнені випереджаючими індикаторами (leading indicator), які відображають чинники, що впливають на результати діяльності підприємства	Зміщується увага на нефінансові показники, що може призводити до нівелювання важливості фінансових показників
8	Ретельно розроблено збалансовану систему показників, що підтримує точне бачення ключових індикаторів	Система показників може бути побудована лише після того, як всіма співробітниками зрозуміли і сприйняли стратегію підприємства
9	BSC допомагає погоджувати інтереси менеджерів різних рівнів, акцентуючи їх увагу на один і той же набір індикаторів. У деяких випадках таке узгодження виконується шляхом розробки BSC для окремих підрозділів або співробітників на основі корпоративної системи збалансованих показників. Позитивні випереджаючі індикатори сприяють високій фінансовій ефективності в довгостроковій перспективі	Відсутня відповідальність за загальний результат. Більш орієнтована на управління активами і ресурсами, а не на їх фінансування

Джерело: розроблено автором.

Нормативні значення для цільових показників оцінювання ефективності діяльності підприємства торгівлі залежать від сукупності факторів зовнішнього середовища (зокрема конкурентної позиції підприємства на ринку) та низки факторів внутрішнього середовища (наприклад, товарна спеціалізація, обрана стратегія розвитку підприємства, особливості взаємодії з постачальниками).

Отже, базуючись на принципах BSC (табл. 2.5), ця система показників дозволяє ув'язати стратегію підприємства з оперативними завданнями, що забезпечує прийняття обґрунтованих рішень щодо розподілу ресурсів.

Таблиця 2.5

Принципи BS

Принципи	Приклад використання
Показники враховують всі стратегічно важливі аспекти діяльності підприємства (не лише фінанси)	Замість загальної суми продажу товарів у звітності відображати окремо дохід від продажу постійним клієнтам, а окремо – новим покупцям
Система повинна включати як результативні (лагові) показники, так і фактори, що на них впливають і визначають майбутні результати	Менеджер звітує не лише щодо обсягу продажу товарів за звітний період, але і за показником «Сума за контрактами, підписаними на наступний період»
Причинно-наслідковий зв'язок у системі показників	На показник «Виручка» впливає показник «Кількість укладених договорів» та «Дохід від клієнта»
Зв'язок показників збалансованої системи і стратегічних завдань підприємства	Компанія прагне стати лідером для клієнтів премія-сегмента, тому визначає частку клієнтів, які придбали товари на суму, вищу суми X

Джерело: розроблено автором за [119], [153], [156], [157], [227].

Для вибору показників, що будуть використовуватися в системі, необхідно охарактеризувати кожен з них за такими критеріями:

- 1) чи відображає показник ступінь досягнення стратегічних цілей компанії;
- 2) чи є зрозумілим і однозначним визначення кожного показника; передусім показник повинен бути зрозумілий тим менеджерам, яким на його основі доведеться приймати рішення;
- 3) чи корисний показник для прийняття рішень.

Крім перерахованих, можуть застосовуватися й інші критерії, наприклад, можливість використовувати показники діяльності при плануванні або аналізі.

Ефективність BSC залежить від якості її впровадження, що вимагає диференційованої і обґрунтованої структури (табл. 2.6). Впровадження BSC потребує перебудови всієї системи менеджменту підприємства.

Таблиця 2.6

Етапи впровадження збалансованої системи показників (BSC) на підприємстві торгівлі

№ пор.	Етапи впровадження BSC	Процедури реалізації етапу
1	Створення організаційних умов для впровадження	Визначення архітектури BSC
		Побудова проектної організації
		Організація робіт з виконання проекту
		Опрацювання аспектів інформації, комунікації і участі
		Стандартизація та інформування про методи і вміст
		Аналіз критичних чинників успіху
2	Проведення стратегічного аналізу	Оцінка стратегічних передумов
		Визначення базового стратегічного напрямку
		Інтеграція BSC у процес стратегічного розвитку
3	Розроблення збалансованої системи показників	Визначення стратегічних цілей
		Побудова «стратегічної карти»
		Вибір показників
		Окреслення цільових значень
		Розробка стратегічних заходів
4	Цільова структуризація показників	Впровадження BSC на підприємстві
		Побудова BSC для окремих структурних підрозділів
		Узгодження BSC, розроблених для структурних підрозділів
		Забезпечення якості і документування результатів

Закінчення табл. 2.6

№ пор.	Етапи впровадження BSC	Процедури реалізації етапу
5	Забезпечення послідовного використання збалансованої системи показників	Інтеграція BSC у систему планування
		Управління співробітниками за допомогою BSC
		Інтеграція BSC у систему звітності
		З'єднання BSC з концепцією вартісно-орієнтованого управління
		Узгодження BSC і системи управління якістю
		Об'єднання BSC з системою ризик-менеджменту

Джерело: складено автором за [155].

Головним фактором успіху підприємства торгівлі є ефективність процесу продажу.

На практиці робота з клієнтами ведеться переважно через відділ продажу і склад (що забезпечує відвантаження товарів). Від ефективності роботи цих структурних підрозділів повною мірою залежить успіх всієї компанії. Саме тому більш детально розглянемо особливості впровадження BSC у цих підрозділах.

У рамках загальної стратегії розвитку підприємства насамперед варто з'ясувати:

- які цілі необхідно ставити перед відділом продажу і складом;
- яким чином поставлені цілі будуть пов'язані між собою та із загальними цілями розвитку компанії;
- яка система показників застосовна до відділу продажів і складської інфраструктури при оцінюванні досягнення поставлених цілей;
- які ініціативи сприятимуть досягненню поточних і перспективних цілей цих підрозділів.



Рис. 2.4. Ієрархія KPI підприємства торгівлі

Джерело: складено автором за [156].

Стратегічні цілі відділу продажу повинні бути нерозривно пов'язані з загальними цілями компанії за всіма перспективами розвитку. Наприклад, якщо метою розвитку підприємства торгівлі є зростання його прибутковості, то відділ продажу може посприяти збільшенню рентабельності продажу. Ставлячи за мету розвиток сервісу додаткових послуг, відділ повинен стимулювати просування цих послуг серед клієнтів. Покращання бізнес-процесів у відділі сприяє керованості підприємства в цілому за всіма перспективами розвитку підприємства (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Збалансована система показників для відділу продажу підприємства торгівлі

Цілі підприємства		Цілі підрозділу (відділ продажу)	Показник <i>KPI</i> для відділу продажу	Ініціативи
Фінанси	Ф1	Ф1.1. Збільшення торговельної націнки на 1 грн реалізованого товару	Торговельна націнка на 1 грн реалізованого товару	Норматив мінімальної націнки на 1 грн реалізованого товару
	Ф2	Ф2.1. Зменшення постійних витрат відділу продажу	Величина постійних витрат відділу продажу	Бюджет відділу продажу
	Ф3	Ф3.1. Підвищення швидкості обертання дебіторської заборгованості	Середній строк погашення дебіторської заборгованості	Бюджет дебіторської заборгованості
Маркетинг та клієнти	К1	К1.1. Встановлення цінової політики на конкурентному середньоринковому рівні	Індекс конкурентоспроможності цін підприємства	Прайс, система знижок підприємства
	К2	К2.1. Збільшення кількості постійних клієнтів	Середній термін безперервної роботи з клієнтом	Інструкція про роботу менеджерів з клієнтами
	К3	К3.1. Підвищення лояльності клієнтів	Індекс задоволеності обслуговування клієнтів	Інструкція про роботу менеджерів з клієнтами

Закінчення табл. 2.7

Цілі підприємства	Цілі підрозділу (відділ продажу)	Показник KPI для відділу продажу	Ініціативи	
Бізнес-процеси	Б1	Б1.1. Підвищення рівня обслуговування клієнтів	Індекс задоволеності клієнтів	Інструкція про роботу менеджерів з клієнтами
	Б2	Б2.1. Збільшення продажу сервісних послуг для клієнтів (упаковка, первинна обробка, доставка)	Доходи від реалізації сервісних послуг за період	План заходів щодо просування сервісних послуг
	Б3	Б3.1. Підвищення рівня управління у відділі продажу	Частка завдань, виконаних у строк і в межах бюджету	Бюджет відділу продажу, плани роботи на період
Персонал	П1	П1.1. Розвиток компетентностей персоналу відділу продажу	Відсоток співробітників, які відповідають кваліфікаційним вимогам	Положення про преміювання у відділі. Плани та графіки навчальних заходів та заходів підвищення кваліфікації
	П2	П2.1. Підвищення рівня задоволеності персоналу відділу продажу	Індекс задоволеності персоналу, %	

Джерело: адаптовано та розвинено автором за [156].

Наступним (нижнім) рівнем впровадження BSC на підприємстві торгівлі є розробка стратегічної карти для окремо взятого менеджера відділу продажу. Цілі, показники та їх оцінка, а також ініціативи менеджера з продажу повинні генеруватися відділом продажу в цілому, тобто бути ідентичними. Змінюється масштаб уявлення про цілі, показники та ініціативи.

Також необхідно врахувати, що в розглянутому прикладі менеджер з продажу веде роботу з обслуговування клієнтів і продажу товару. Дуже часто менеджер з продажу поєднує кілька обов'язків (наприклад, функції із закупівлі товарів, адміністративні функції). У цьому випадку карта цілей та ініціатив повинна враховувати роль менеджера в компанії і специфіку тієї роботи, яку він виконує.

Стратегічні цілі та ініціативи складу підприємства торгівлі повинні мати такий вигляд (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Збалансована система показників для складу підприємства торгівлі

Цілі підприємства торгівлі	Цілі підрозділів (склад)	Показник <i>KPI</i> для складу	Ініціативи	
Фінанси	Ф1	Ф1.1. Збереження техніко-експлуатаційних характеристик товарів при зберіганні	Рівень втрат товарів внаслідок погіршення техніко-експлуатаційних характеристик	Норматив втрат товарів внаслідок погіршення техніко-експлуатаційних характеристик
	Ф2	Ф2.1. Зменшення постійних витрат складу	Величина постійних витрат складу	Бюджет складу
	Ф3	Ф3.1. Зменшення рекламаций та залишку неліквідних товарів на складі	Відсоток неліквідних товарів на складі та рекламаций за період	Підвищення контролю якості товарів при прийнятті на склад

Продовження табл. 2.8

Цілі підприємства торгівлі		Цілі підрозділів (склад)	Показник <i>KPI</i> для складу	Ініціативи
Маркетинг і клієнти	К1	К1.1. Зменшення пересортиці на складі	Кількість виявлення фактів пересортиці	Підвищення контролю за відвантаженням товарів зі складу
	К2	К2.1. Залучення клієнтів до постійного обслуговування	Середній строк безперервної роботи з клієнтом	Інструкція по роботі персоналу складу з клієнтами
	К3	К3.1. Зменшення часу обслуговування клієнта	Середній час обслуговування клієнта (завантаження, виписка документів і т.д.)	Інструкція по роботі персоналу складу з клієнтами
Бізнес-процеси	Б1	Б1.1. Підвищення рівня обслуговування клієнтів на складі	Індекс задоволеності клієнтів	Інструкція по роботі персоналу складу з клієнтами
	Б2	Б2.1. Збільшення кількості сервісних послуг для клієнтів (упаковка, первинна обробка, доставка) та доходу від них	Обсяг сервісних послуг і доходи від них за період	План робіт щодо просування сервісних послуг
	Б3	Б3.1. Підвищення рівня управління на складі	Частка завдань, виконаних у строк і в межах бюджету	Бюджет складу, плани робіт за період

Закінчення табл. 2.8

Цілі підприємства торгівлі		Цілі підрозділів (склад)	Показник <i>KPI</i> для складу	Ініціативи
Персонал	П1	П1.1. Розвиток компетентностей персоналу складу	Тривалість навчання персоналу	Положення про преміювання у відділі. Плани та графіки навчальних заходів на складі
	П2	П2.1. Підвищення рівня задоволеності персоналу відділу продажу	Індекс задоволеності персоналу, %	

Джерело: адаптовано та розвинено автором за [156].

Таким чином, діяльність складу підприємства торгівлі орієнтована на спільні стратегічні цілі розвитку, але водночас має свої цілі, ініціативи щодо їх досягнення і показники вимірювання.

Ефективність впровадження збалансованої системи показників потребує розробки критеріїв її оцінювання. Р. Каплан визнає, що його теорія недосконала, оскільки в ній немає критично важливого компонента, а саме: засобу оцінки.

Натомість О.І. Белей наводить такі етапи методики кількісної оцінки ЗСП ефективності торговельного підприємства:

- етап обґрунтування і побудова системи показників прибутковості з позиції економічної збалансованості;
- етап побудови безпосередньо матриці, що містить такі блоки одиничних показників: взаємозв'язку фінансових результатів та оцінювання ефективності формування витрат; ефективності використання активів; якості структури активів; віддачі джерел коштів; взаємозв'язку майна і джерел коштів; якості структури джерел коштів;
- етап виявлення об'єктивно існуючих зв'язків і закономірностей між показниками-факторами з використанням математично-статистичного методу отримання економічної

моделі, що адекватно відтворює процес кількісного впливу факторів, а також проведення статистичної оцінки й економічної інтерпретації отриманих результатів;

- етап комплексної оцінки ефективності торговельного підприємства з позиції досягнення економічної збалансованості [157].

Формалізувати процедуру оцінювання показників можна на основі застосування балової системи оцінки. Наприклад, 1 бал – критерій не виконується, 2 бали – показник частково відповідає заданому критерію, 3 бали – показник задовольняє заданий критерій. Показники, що отримали найбільшу кількість балів в ході експертного оцінювання, будуть включені в систему ключових показників діяльності.

2.3. Методичне забезпечення аналітичних процедур управлінського обліку

Управлінський облік, перебуваючи в стадії постійного розвитку, надає компаніям додаткові можливості використання економічної інформації для аналізу, контролю та управління. Багатовимірний і багатоцільовий характер управлінської інформації породжує різноманіття інформаційних систем управлінського обліку, підвищуючи науковий інтерес до їх дослідження. Однією з таких контрольно-інформаційних систем управлінського обліку є бюджетування, що займає центральне місце серед інструментів системи управлінського обліку та спрямоване на підвищення ефективності роботи підприємства. Функціональна значущість бюджетування в управлінському обліку виявляється у встановленні цільових орієнтирів фінансової ефективності і рентабельності, збереженні та примноженні активів компанії, поліпшенні її інвестиційної привабливості.

Досліджені підходи до розкриття змісту категорії «бюджет» не є діаметрально протилежними і суперечливими, оскільки формуються зважаючи на ідентичні посилання: різностороннє формалізоване планування фінансово-господарської діяльності підприємств і спрямованість на майбутнє.

Разом з тим не цілком коректно розглядати бюджетування в системі управлінського обліку тільки як планування, у відриві від обліку, аналізу та контролю. Бюджетування доцільно розглядати як систему, що інтегрує процеси планування, обліку, контролю та аналізу витрат і результатів діяльності суб'єкта господарювання в розрізі центрів відповідальності за допомогою бюджету. Облік у системі бюджетного управління відіграє важливу роль, виконуючи функцію зворотного зв'язку і забезпечуючи фактичною інформацією виконання намічених бюджетних показників.

Виявлені відхилення повинні бути проаналізовані, оскільки через кількісні параметри відхилень визначаються напрями подальшого дослідження.

В управлінському обліку підприємства реалізація бюджетування здійснюється за допомогою його інструментарію. Відсутність у науковому середовищі цілісного розуміння змісту категорії «інструментарій бюджетування», згладжування його семантики в теорії і практиці системи управлінського обліку та невизнаність трактування лише посилюють значущість інтересу до постановки і вивчення цієї проблеми.

Інструментарій бюджетування – це єдиний цілісний механізм, що являє собою сукупність інструментів для досягнення цілей і цільових параметрів, що формуються за допомогою бюджетів.

Системи бюджетування та управлінського обліку на багатьох вітчизняних підприємствах відповідають, більшою мірою, тактичним цілям, а не цілям розвитку, системи не орієнтовані на результат, взаємодія систем не є гнучкою і здатною до швидких змін і вдосконалення. Відсутні якісно розвинені інтеграційні і збалансовані зв'язки між використовуваними системами, відповідно, їх ефективність і результативність низька. Поточні цілі на підприємствах, як правило, не розроблені або слабо структуровані. Для боротьби із загальними «хворобами» застосовуваних управлінських інструментів на підприємствах необхідно їх постійне удосконалення та підвищення ефективності, що може бути досягнуто на основі

стратегічного підходу до проблем підприємства і його структурних підрозділів; мобільного реагування на зміни умов господарювання; розробки і впровадження сучасних управлінських інструментів.

Інтеграція управлінського обліку, системи бюджетування та СЗП на підприємстві торгівлі є актуальним завданням сучасного менеджменту. Ефективний інтеграційний процес таких систем дозволить раціонально розподілити обмежені ресурси з урахуванням перспективних цілей і стратегічних ініціатив, проводити ефективний облік витрат і здійснювати контроль за виконанням плану і ступенем реалізації стратегії.

Взаємозв'язок бюджетування з СЗП представлено на рис. 2.5.

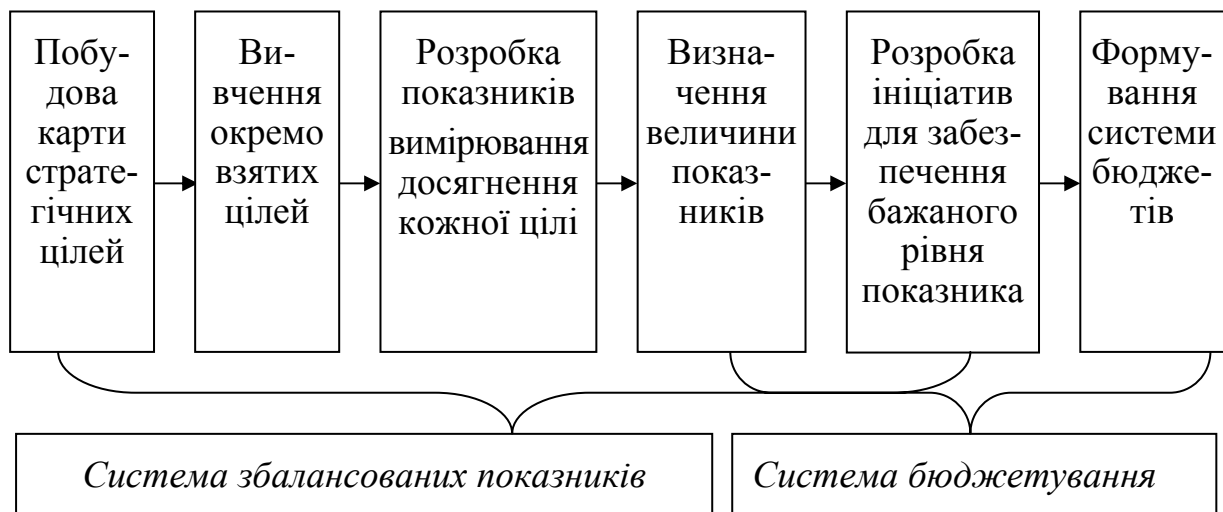


Рис. 2.5. Взаємозв'язок бюджетування з СЗП

Джерело: розроблено автором.

Зазначене обґрунтовує необхідність впровадження інтеграційної моделі бюджетування і BSC у системі управлінського обліку як способу підвищення ефективності управління в цілому та застосування управлінських інструментів, підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетування на підприємствах торгівлі зокрема (рис. 2.6).

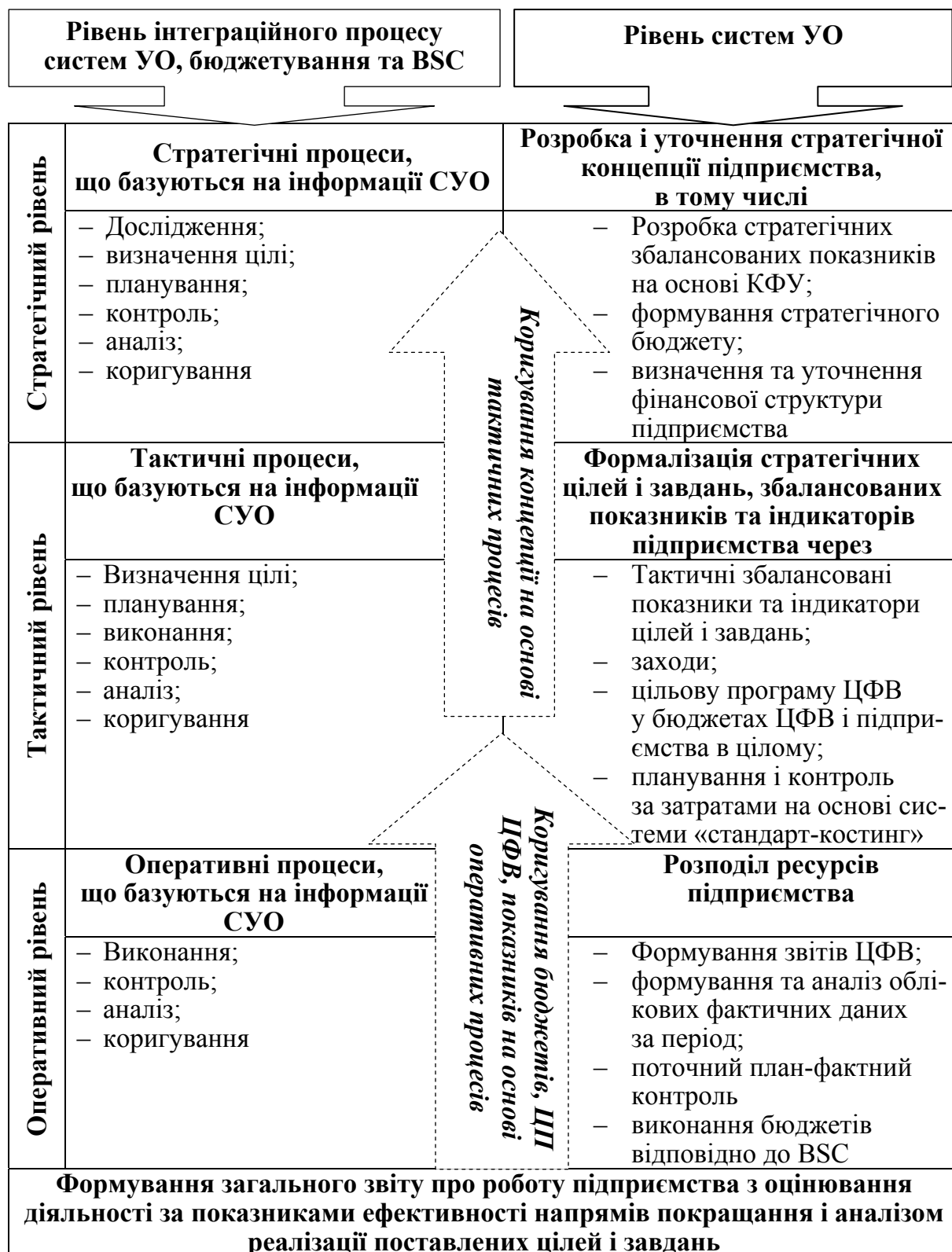


Рис. 2.6. Інтеграційна модель бюджетування і BSC у системі управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Управлінський облік у такій моделі охоплює інформаційну систему управління діяльністю підприємства торгівлі в цілому, включаючи: стратегічне й оперативне планування діяльності; розробку показників діяльності; оперативний та стратегічно-орієнтований облік; формування управлінської звітності (рис. 2.7).

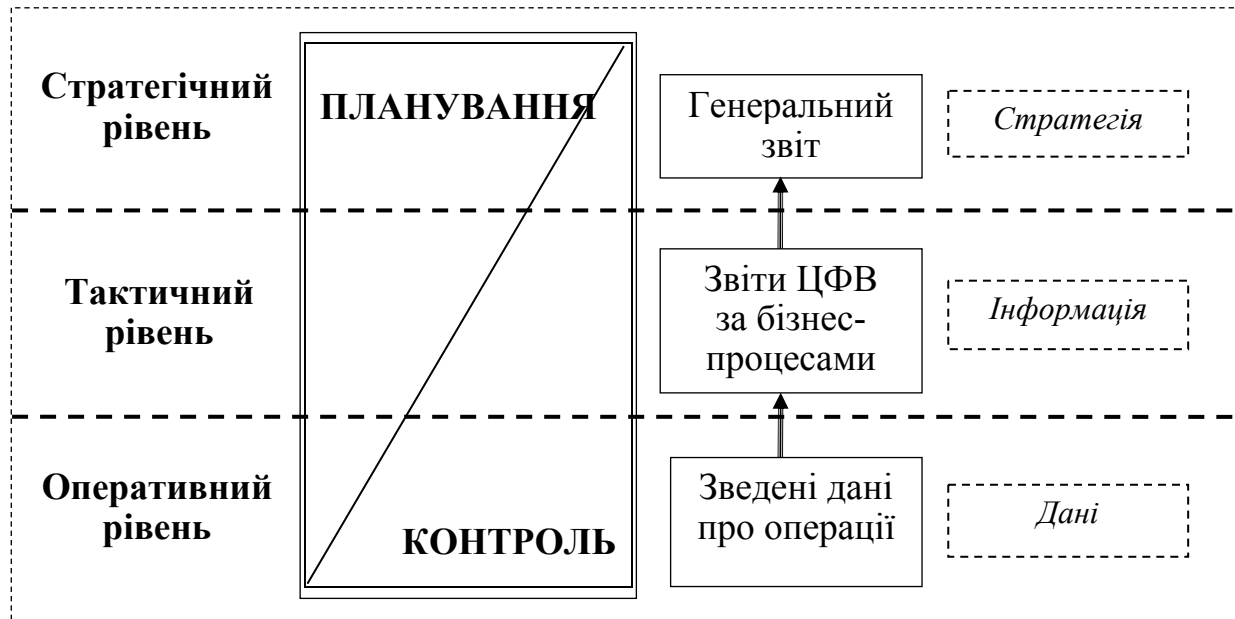


Рис. 2.7. Рівні інтеграційної моделі бюджетування і BSC в системі управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

В інтеграційній моделі виділяють три рівні обліку для об'єктивного відображення різних господарських процесів:

- оперативний рівень – збір і обробка інформації, пов'язаної з констатацією фактів господарської діяльності центрів відповідальності або підприємства в цілому, з метою відображення реалізації прийнятих раніше управлінських рішень; орієнтація в основному на внутрішнє середовище;
- тактичний рівень – збір і обробка інформації про діяльність центрів відповідальності або підприємства в цілому з метою раціонального розподілу ресурсів зовнішнього і внутрішнього середовищ;

- стратегічний рівень – збір і обробка інформації про тенденції, що мають місце на підприємстві в цілому і в зовнішньому середовищі для визначення цілей і напрямів розвитку підприємства, орієнтації на зовнішнє середовище – стратегічний управлінський облік.

Крім того, виділяємо стратегічний, оперативний і поточний рівні інтеграційного процесу. Стратегічний рівень базується на стратегічному плануванні, формуванні стратегічної концепції підприємства (стратегії перспективного соціально-економічного розвитку), що має довгостроковий характер. У стратегічній концепції слід відобразити такі розділи:

1) роботи, виконані в рамках розробки стратегії (комплекс та інструменти дослідження, учасники, сторонні експерти тощо);

2) оцінювання існуючої ситуації на ринку, на якому проводить діяльність підприємство, всього зовнішнього середовища (наприклад, соціально-економічна роль у регіоні), виявлення поточних і перспективних проблем на аналізованих сферах;

3) оцінювання внутрішнього середовища підприємства, особливо поточного ресурсного портфеля (можна в розрізі перспектив BSC);

4) основні сценарії соціально-економічного розвитку підприємства;

5) визначення місії, стратегічної мети і завдань, обґрунтування вибору третього сценарію розвитку підприємства, визначення пріоритетних напрямів (проектів) у рамках стратегії, загальний стратегічний бюджет ресурсів і витрат, визначення та уточнення фінансової структури підприємства, бюджетного процесу;

6) етапи реалізації стратегії (рекомендується 5 етапів з розбивкою на три роки), на кожному етапі відображаються проектні напрями стратегії, цілі та завдання етапу, передбачувані заходи, параметри або індикатори досягнення цілей та реалізації завдань (у розрізі BSC, затверджуються на поточний рік і на планові два роки), бюджети ресурсів [159].

Відбувається поетапний перехід до середньострокового (тактичного рівня) планування та підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетних витрат підприємства. Перший

етап охоплює поточний рік та наступні 2 роки. Він є найбільш мобільним, змінним і коригованим залежно від аналізу фактичних даних за звітний період. Після закінчення звітного періоду стратегія коригується – реалізується зворотний зв'язок. Протягом року вона може коригуватися у разі необхідності: у зв'язку з втратою конкурентоспроможності товарів, розвитком нових, більш прибуткових видів діяльності, впровадженням нових технологій та іншими стратегічно важливими змінами в зовнішньому середовищі підприємства.

На тактичному рівні відбувається реалізація середньострокового планування – деталізація стратегічних цілей і завдань підприємства, ЦФВ (у розрізі BSC), їх взаємоув'язка з наявними ресурсами підприємства. Рекомендований період охоплення – 3 роки. Затверджується бюджет підприємства, пов'язаний з I етапом реалізації стратегії, на 3 роки (1-й рік – помісячна розбивка, 2-й рік – поквартальна, 3-й рік – на півріччя).

Використання залежності «витрати – обсяг продажу – прибуток» і введення нормативних витрат в облікову систему забезпечують основу для процесу контролю за бюджетами.

На оперативному (поточному) рівні відбувається короткострокове планування – терміном на 1 рік, квартал, місяць та ін. Рекомендується поквартальне коригування планів, заходів, бюджетів. Після кожного звітного періоду, аналізу та оцінювання поточних тенденцій, результатів діяльності, досяжності цілей, загальної ефективності роботи формується щорічний загальний звіт про роботу підприємства і його ЦФВ.

На цьому рівні відіграє важливу роль такий інструмент внутрішньофірмового короткострокового планування, як система «директ-костинг» [159]. Він необхідний для проведення аналізу залежності «витрати – обсяг продаж – прибуток». Модель формування собівартості товарів, витрат періоду, маржинального доходу і прибутку за інтегрованою моделлю системи управлінського обліку, яка забезпечує здійснення аналізу залежності «витрати – обсяг продажу – прибуток».

Запропонована система управлінського обліку дозволить керівникам усіх рівнів зрозуміти сутність економічних явищ та процесів і на основі цього прийняти науково обґрунтовані

рішення, спираючись на досягнення та усуваючи недоліки, враховуючи сучасний стан фінансово-економічного розвитку підприємства, а також тенденції та прогнози на майбутнє. Тому для ефективного функціонування підприємства оптової торгівлі необхідна раціональна організація управлінського обліку у вигляді комплексної системи, яка охоплювала б інформаційні, трудові, матеріальні, технологічні та технічні ресурси в їх взаємозв'язку. З цією метою необхідно розглядати такі чинники: організація облікового процесу, організація праці облікового апарату та облікових працівників, організація технічного забезпечення обліку (більш детально це питання розглянуто у розділі V).

Фінансова структура підприємства в цій моделі є сукупністю структурних підрозділів – об'єктів бюджетування у формі різних типів центрів відповідальності (центри витрат, доходів, інвестицій) та їх зв'язку між собою. Розподіл елементів фінансової структури на центри фінансової відповідальності (ЦФВ) має принципове практичне значення і впливає на загальну систему бюджетування та облік.

Фінансова структура є основою для побудови системи управління фінансовою результативністю і суб'єктом управління, що складається з центрів фінансової відповідальності (ЦФВ). Ми визначаємо ЦФВ як структурний підрозділ компанії, що очолює менеджер, який управляє досягненням фінансового результату і використовує для цього необхідні ресурси, а також несе відповідальність за отриманий результат та ефективність використання ресурсів у межах своїх повноважень. Ключовим у цьому визначенні є слово «управляє», тому коректніше, на наш погляд, було б називати цей елемент центром фінансового управління.

Наразі немає єдиної думки про склад елементів фінансової структури, проте найбільш уживаними є такі:

- місця виникнення витрат (МВВ);
- центри обліку (ЦО);
- центри фінансової відповідальності (ЦФВ).

Немає однозначності і щодо розуміння змісту цих елементів. Одні автори вважають, що на ЦФВ покладено відповідальність за доходи, регульовані витрати і частину

нерегульованих витрат [160]. Інші зазначають, що центр відповідальності (ЦВ) – це підрозділ, що веде облік доходів і витрат, але не відповідає за їх величину, наприклад, бухгалтерія [161]. В.Є. Хруцький вважає, що МВВ не несуть відповідальності за доходи, а тільки за регульовані витрати [160]. Натомість інші автори висловлюють думку, що МВВ – це структурний підрозділ, в якому виникають витрати, що є об'єктом обліку [161].

Критерієм для виділення структурного підрозділу в ЦФВ вважається ступінь його впливу на фінансовий результат, а також можливість виміру цього результату. Наприклад, начальник відділу продажу підприємства своїми рішеннями може вплинути на фінансовий результат, тому відділ продажу є ЦФВ, а головний бухгалтер не має такого впливу, тому бухгалтерія не є таким центром.

Базові функції ЦФВ:

- формувати свої бюджети відповідно до встановлених цільових показників результативності та ресурсних обмежень;
- обґрунтовувати статті бюджету перед керівництвом компанії;
- організовувати досягнення цільових показників;
- контролювати виконання бюджету;
- аналізувати виконання бюджету, надавати керівництву пояснення за відхиленнями;
- надавати фактичну інформацію про свою діяльність у встановленому порядку;
- своєчасно інформувати вище керівництво про значне збільшення ризику недосягнення цільових показників, а також його причини;
- у разі необхідності ініціювати коригування бюджетів або цільових показників.

ЦФВ має такі повноваження:

- розпоряджається виділеними ресурсами;
- ініціює пропозиції щодо зміни фінансово-економічної моделі і процесу управління фінансовою результативністю.

Зазвичай виділяють чотири типи ЦФВ:

- центр витрат (ЦВ);
- центр доходу (ЦД);
- центр прибутку (ЦПр);
- центр інвестицій (ЦІ).

Всі типи ЦФВ стосуються звіту про прибутки і збитки (*P&L*). Структуру *P&L* можна представити у вигляді рівності:

$$\text{Доходи} - \text{Витрати} = \text{Прибуток} - \text{Інвестиції}. \quad (2.1)$$

Отже, класифікаційною ознакою, за якою визначається тип ЦФВ, є відповідальність за статтю звіту *P&L* (доходи, витрати, прибуток, інвестиції). Використовуючи цю ознаку, можна розробити більш детальну класифікацію ЦФВ. Так, до переліку основних типів ЦФВ може бути включений центр маржинального доходу (ЦМД) [162]. Важливо, що при цьому зберігається логічна цілісність фінансової структури. Виділення ж центру логістики або венчурного центру не буде відповідати класифікаційній ознаці, тому така типізація некоректна.

Концепція ЦФВ і їх класифікація з'явилася в середині минулого століття. Вперше поняття «центр прибутку» ввів П.Ф. Друкер у праці «*Concept of the Corporation*» (1946 р.). У 1952 р. Дж. Хіггінс запропонував концепцію центрів відповідальності за фінансові результати [163]. З того часу змінилося бізнес-середовище, набула значного розвитку теорія фінансів, в рамках якої по-новому розглядається головна мета бізнесу, розширився склад фінансової звітності.

На сьогодні отримання прибутку не розглядається як основна мета діяльності суб'єкта господарювання. Розвиток фінансового менеджменту спрямований на створення вартості, максимізацію грошового потоку, що генерується бізнесом.

Інформаційне забезпечення управління про фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів здійснюється на основі інформації, що міститься у звітах:

- Звіт про прибуток та збиток (*P&L*) (*Звіт про доходи і витрати*);
- Звіт про рух грошових коштів (*CF*);
- Управлінський баланс (*BSh*).

Класифікація ЦФВ, здійснена на підставі основних управлінських звітів, дозволяє фінансовій структурі стати проекцією організаційної структури за трьома фінансовими координатами: *P&L*, *CF* та *BSh* (рис. 2.8).

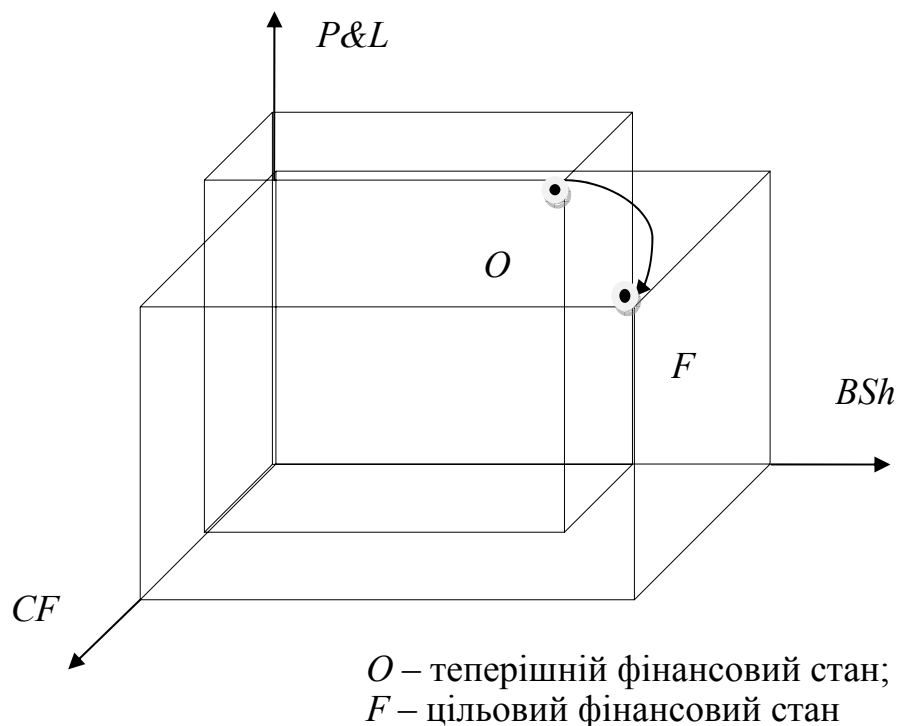


Рис. 2.8. Координати побудови фінансової структури підприємства торгівлі

Джерело: складено автором за [164].

Структурні одиниці, в яких не здійснюється фінансове управління, не входять до складу фінансової структури.

Такий підхід сприяє появі нових типів ЦФВ, тому ми вважаємо за необхідне розширити раніше виокремлену класифікаційну ознаку. Пропонуємо визначати як відповідальність за ту чи іншу статтю управлінської звітності (*P&L*, *CF* та *BSh*). Застосовуючи цю ознаку, можна класифікувати такі типи ЦФВ за координатою *BSh*:

- центр дебіторської заборгованості (ЦДЗ);
- центр кредиторської заборгованості (ЦКЗ);
- центр запасів (ЦЗап);
- центр інвестицій (ЦІ).

ЦДЗ вважається структурний підрозділ, який згідно зі своїми повноваженнями контролює обсяг дебіторської заборгованості і відповідає за її величину, в той час як ЦКЗ контролює обсяг кредиторської заборгованості і відповідає за цю величину. Основним показником ЦЗап є обсяг товарних запасів. Слід звернути увагу, що ЦЗап відповідає саме за обсяг товарних запасів, а не за їх збереження. Збереження продукції – показник результативності ЦЗ.

ЦІ, що ухвалює інвестиційні рішення, відповідає за ефективність використання активів.

За координатою *CF* можна виділити такі типи ЦФВ:

- центр надходження (ЦНадхГК);
- центр платежів (ЦПлат).

ЦНадхГК – це структурний підрозділ, який управляє термінами та обсягами надходження грошових коштів і відповідає за них. ЦПлат – структурна одиниця, що управляє термінами та обсягами виплат коштів, складає та контролює графік виплат, відповідає за них та ініціює відповідні платежі. При необхідності можна деталізувати класифікацію, виділивши ЦНадхГК і ЦПлат з операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

За координатою *P&L* можна виділити раніше відомі типи ЦФВ: ЦВ, ЦД і ЦПр, ЦМД. Хоча ця класифікація широко застосовується, потребує уточнення визначення її типів.

Ч.Т. Хорнгрен визначає ЦВ як центр, «менеджер якого відповідає тільки за витрати» [84]. Проте ЦВ насамперед управляє результатом своєї діяльності, що використовується іншими підрозділами підприємства. Тому результат роботи ЦВ найчастіше вимірюється натуральними показниками. Існують ЦВ, де результат не може бути вимірний фінансовими або натуральними показниками, наприклад, відділ реклами або відділ досліджень і розробок. У таких випадках результат повинен бути оцінений на основі нефінансових показників. Для отримання результату ЦВ використовує ресурси, величина яких для нього встановлена. Отже, ЦВ –

це структурний підрозділ, що управляє обсягом придбання товарів належної якості або виконаних функцій, а також відповідає за них і за неперевикнення обсягу спожитих при цьому ресурсів. Це актуально і для ЦД, оскільки недостатньо бути відповідальним тільки за виручку, отриману від реалізації товарів. Одержати дохід неможливо без здійснення витрат. При виділенні підрозділу компанії в ЦД потрібно, щоб управлінські зусилля були зосереджені на отриманні виручки, тоді як величина витрат обмежена. Менеджер ЦД управляє як доходами, так і обмеженими витратами. Врешті, основним результатом діяльності такого ЦФВ є величина одержаної виручки від реалізації товарів.

Іноді структурну одиницю описують одночасно як ЦД і ЦВ. На наш погляд, отримання доходу допускає відповідні витрати. Принципово важливо, що структурний підрозділ за координатою *P&L* може бути одночасно тільки одним типом ЦФВ.

ЦД – структурний підрозділ, що управляє обсягом реалізації товарів (робіт, послуг) і відповідає за отриману при цьому виручку та використані обмежені ресурси, тобто понесені при цьому витрати.

ЦМД – структурний підрозділ, що управляє величиною маржинального доходу при реалізації товарів (робіт, послуг) та рентабельністю їх продажів, відповідає за отриманий маржинальний дохід та використані при цьому обмежені ресурси.

Управління ЦВ, ЦД, ЦМД оцінюється за двома основними показниками – результативності та економічності. Значущість неекономічного результату сумнівна, а економія без результату не має сенсу.

ЦПр – структурний підрозділ, який вирішує завдання щодо збільшення прибутку та підвищення рентабельності своєї діяльності, має повноваження з управління доходами та витратами, відповідає за отриманий прибуток.

Бізнес-функції і розподіл завдань між структурними підрозділами наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Бізнес-функції і завдання структурних підрозділів підприємства торгівлі

Бізнес-функції	Структурні підрозділи, які реалізують бізнес-функцію	Завдання
Управління маркетингом	Відділ маркетингу	Розширення клієнтської бази
Управління продажами	Відділ продажів	<ul style="list-style-type: none"> – Підвищення рівня доходів від продажу товарів; – зниження дебіторської заборгованості; – збільшення обсягу надходження грошових коштів
Управління транспортною та складською логістикою	Відділ логістики	<ul style="list-style-type: none"> – Забезпечення своєчасної та якісної доставки товару; – створення умов для збереження товару на складі; – гарантування якісного формування замовлення
Управління закупівлями	Відділ закупівель	<ul style="list-style-type: none"> – Підтримування оптимального розміру складських запасів; – оптимізація кредиторської заборгованості
Адміністративне управління	Адміністративно-господарський відділ	Підвищення якості адміністративно-господарського забезпечення діяльності компанії
Ведення обліку та підготовка звітності	Відділ обліку (бухгалтерія)	Якісне виконання функціональних обов'язків
Бюджетне регулювання	Планово-економічний відділ	Розробка та впровадження системи бюджетного управління

Джерело: складено автором.

Проекція організаційної структури компанії на фінансові координати і результат визначення типу ЦФВ для підрозділів показані в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Склад та типи центрів фінансової відповідальності підприємства торгівлі

Структурний підрозділ	Типи ЦФВ		
	Проекція на <i>P&L</i>	Проекція на <i>BSh</i>	Проекція на <i>CF</i>
Підприємство	ЦПр	ЦІ	ЦФ
Відділ маркетингу	ЦВ	–	ЦПлат
Відділ продажів	ЦД	Цдз	ЦНадхГК
Відділ логістики	ЦВ	–	ЦПлат
Відділ закупівель	ЦВ	Цкз ЦЗап	ЦПлат
Адміністративно-господарський відділ	ЦВ	–	–

Джерело: складено автором за [160]

Серед ЦФВ не виділено відділу обліку, оскільки бухгалтерія здійснює облікові, а не управлінські функції. У деяких випадках вважають, що бухгалтерія управляє податками, на нашу думку, проведення податкової оптимізації у встановлених законодавством рамках належить до облікової, а не управлінської функції. Аналогічно планово-економічний відділ, як правило, займається бюджетуванням, тому не несе відповідальності за фінансовий результат.

Відділ маркетингу є ЦВ, може замовляти або купувати ринкові маркетингові дослідження, рекламні послуги, що необхідно оплатити, тому підрозділ також є ЦПлат. Водночас величина кредиторської заборгованості за придбаними послугами незначна стосовно до загальної кредиторської заборгованості підприємства. Перед структурною одиницею не ставиться

завдання управління її величиною, при укладанні договорів повинні лише дотримуватися кредитні умови, встановлені політикою платежів підприємства.

При реалізації підприємством торгівлі стратегії зростання перед відділом продажу ставиться завдання – збільшення виручки, тому він є ЦД. Під час переходу підприємства від стратегії зростання до стратегії ефективності відділ продажу може стати ЦМД і управляти не тільки обсягом, але й маржинальністю продажів. У будь-якому випадку важливо, що підрозділ управляє величиною грошових надходжень та дебіторської заборгованості.

Відділ логістики підприємства торгівлі є ЦВ, а тому в межах його відповідальності – платежі за отримані послуги, отже, є ЦПлат. Як і у випадку з відділом маркетингу, величина кредиторської заборгованості за отриманими послугами незначна, тому не слід виділяти цей підрозділ в ЦКЗ.

Відділ закупівель відповідає за величину складських запасів, обсяг закупівель, платежі, пов'язані з цими закупівлями, величину кредиторської заборгованості. За координатою *BSh* підрозділ є і ЦЗап, і ЦКЗ. У разі, якщо відділ продажів є ЦМД, відділ закупівель може розглядатися як ЦМД, – виникає суміжна відповідальність за результат.

Адміністративно-господарський відділ є, як правило, тільки ЦВ. Це пов'язано з тим, що всі закупівлі, в тому числі господарського призначення, а також їх оплату здійснює відділ закупівель.

Розподіл ЦФВ доцільно починати з нижніх рівнів ієрархії, піднімаючись вгору до розгляду підприємства в цілому. Як правило, підприємство є ЦПр і ЦІ. Рішення про фінансування бізнесу приймаються на рівні директора, тому підприємство також є ЦФ.

Тривимірною фінансовою структурою відображає зростаючу складність управління, збільшення варіативності управлінських рішень і є підставою для побудови бюджетної моделі. У системі управління фінансова структура відображає суб'єкти управління, в той час як бюджетна модель – об'єкти управління. Між ними має бути відповідність. Якщо бюджетна модель

створена на основі головних бюджетів: бюджету доходів і витрат, бюджету управлінського балансу, бюджету руху грошових коштів, – то тривимірна фінансова структура, побудована відповідно до логіки аналогічних звітів (*P&L*, *CF* та *BSh*), найбільшою мірою забезпечує узгодженість з цією моделлю.

У цю модель вводимо таке поняття, як *цільова програма центру фінансової відповідальності (ЦП ЦФВ)*, що являє собою своєрідний план заходів щодо досягнення цільових показників і кошторис на його реалізацію для підвищення ефективності управління витратами і орієнтованості бюджетування на результат.

ЦП ЦФВ затверджуються безпосередньо керівником ЦФВ, проходячи при цьому процес узгодження з фінансово-економічним відділом і директором підприємства. Таким чином, частина повноважень і відповідальності делегується на нижній рівень, їм, зокрема, надається право прийняття рішень, що підвищує мотивацію і відповідальність за виконання завдань, ефективність використання виділених ресурсів. При цьому дві основні умови преміювання ЦФВ – неперевищення кошторису витрат і виконання плану.

Розробка BSC починається з формулювання стратегічних цілей. Потім визначаються ключові фактори успіху (*KPI*) за чотирма перспективами: навчання та розвиток, бізнес-процеси, клієнти і фінанси.

Визначення *KPI* – це виявлення тих конкурентних можливостей, що кожне підприємство повинне забезпечувати для конкурентоспроможності і фінансового успіху (див. п. 2.2).

Ключовими факторами успіху є: рівень кваліфікації персоналу; ступінь освоєння технології; широта номенклатури; здатність швидко реагувати на зміну ринкової ситуації; наявність патентів і ліцензій [164].

Структура звіту за BSC для інтегрованої моделі представлена в табл. П.3.

Заходи і дії, спрямовані на досягнення тактичних цілей і завдань ЦФВ, будуть визначати витрати на ці заходи і, відповідно, відобразатися в бюджетах ЦФВ і підприємства (рис. 2.9).

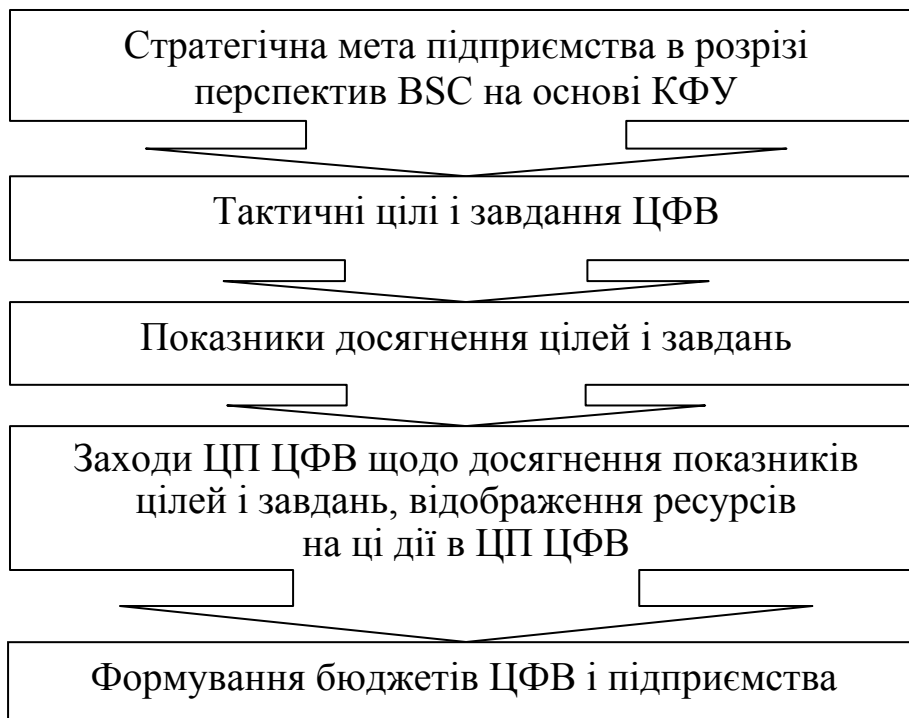


Рис. 2.9. Модель формування бюджетів підприємства на основі ЗСП

Джерело: складено автором.

Загальну структуру впровадження інтеграційної системи управлінського обліку, бюджетування і BSC можна представити у 6 етапів.

Перший етап – це формування і навчання робочої групи із впровадження інтеграційної системи і водночас – початок проведення роз’яснювальних робіт серед всього персоналу організації. До складу робочої групи можуть входити представники інших організацій (консалтингових фірм).

Другий етап – це аналіз поточної ситуації зовнішнього і внутрішнього середовищ організації, включаючи також аналіз поточних систем управління, застосовуваних управлінських інструментів та їх процесів, виявлення сильних і слабких сторін систем, формування достовірних фактичних даних, що характеризують економічну діяльність підприємства за підрозділами за останні 3–5 років і т.д.

Третій етап – це підготовка робочою групою та затвердження керівництвом пакета внутрішніх нормативних документів підприємства:

- стратегічної концепції підприємства: стратегії перспективного соціально-економічного розвитку підприємства, що визначатиме цільові орієнтири, стратегічні напрями розвитку підприємства і т. д;

- положення про стратегічні і тактичні цілі та завдання і про BSC підприємства на основі *KPI*; формування системи основних показників, що є критерієм оцінювання досяжності стратегії на стратегічному, тактичному і оперативних рівнях на основі виділення ключових факторів успіху підприємства;

- положення про фінансову структуру підприємства і кодову нумерацію суб'єктів бюджетного планування підприємства; визначення ЦФВ, присвоєння кодів всім підрозділам підприємства відповідно до його фінансової структури і поділом на сфери бізнесу;

- регламенту бюджетного процесу та системи бюджетів; розробка порядку складання різних бюджетів підприємства, суб'єктів бюджетного планування (ЦФВ), визначення бюджетного періоду, установка регламенту, порядку надання бюджетних форм;

- положення про присвоєння кодової класифікації видатковим зобов'язанням підприємства;

- розробки статей класифікації бюджету витрат і витрат;

- положення про розробку, затвердження та реалізацію цільових програм центрів фінансової відповідальності на підприємстві; формування системи певних планів заходів щодо досягнення цільових показників і кошторисів на їх реалізацію для підвищення ефективності управління витратами і орієнтованості бюджетування на результат;

- положення про основні показники ефективності напрямів поліпшення діяльності; формування показників, що відображають ступінь і можливість поліпшення, що виникли в певних напрямках, на які безпосередньо впливає впроваджений інструмент управління;

– положення про управлінський облік і систему документообігу; формування процесу обліку, системи «директ-костинг», формування пакета документів у звітні періоди, форм, реєстрів, визначення відповідальних осіб, реєстру ЦП ЦФВ, формування системи контролю за виконанням всіх приписів;

– положення про формування загального звіту про роботу підприємства, що міститиме оцінку діяльності за показниками ефективності поліпшення і аналіз реалізації поставлених цілей і завдань.

Четвертий етап – навчання всього персоналу організації, що має безперервний характер протягом розробки, впровадження та реалізації інтеграційної моделі. Цей етап поєднаний з третім етапом активним зворотним зв'язком (процес коригування). Він сприятиме формуванню інформаційно насиченої, комплексної характеристики реального стану підприємства і допоможе виправити помилки, допущені на третьому етапі.

П'ятий етап – розробка і впровадження автоматизованої системи процесів інтеграційної моделі після року «ручної роботи» та затвердження положення про автоматизовану систему процесів інтеграційної моделі підприємства. Автоматизація процесу не передбачається з самого початку впровадження нової системи. Повинен бути етап «ручної роботи» з метою навчання і підвищення рівня розуміння персоналом всієї системності нових упроваджених процесів, їх стратегічної важливості. Це знизить конфліктність і недовіру до нововведень.

Шостий етап – загальна оцінка впровадженої інтеграційної системи після першого етапу реалізації стратегічної концепції підприємства. Оцінюється співвідношення отриманого економічного ефекту і величини витрат, частки неефективних витрат до загальної величини витрат на впроваджуваний управлінський інструмент. Після цього приймається рішення: відмовитися чи ні від впровадженого управлінського інструменту, чи проводити його коригування, доповнювати новими розробками.

Запропонована модель інтеграції системи управлінського обліку, бюджетування і BSC підприємства торгівлі отримає можливість:

- визначити стратегію розвитку бізнесу, сформулювати цілі та виробити шляхи їх досягнення;
- розрахувати ефективність бізнесу в цілому, ефективність кожного структурного підрозділу і діяльності кожного співробітника шляхом впровадження BSC;
- проводити якісну оцінку інвестиційних проектів і будь-яких інновацій, розібратися з усіма бізнес-процесами компанії і розумно деталізувати всі господарські операції;
- розробити систему збору, консолідації та аналізу інформації як фінансової, так і нефінансової, яка швидше сигналізує про проблеми; наприклад, кількість відмов клієнтів більше свідчить про зниження якості продукції ніж зменшення прибутку;
- підвищити ефективність управління грошовими коштами компанії;
- проводити моніторинг процесу досягнення цілей;
- встановити систему взаємовідносин між структурними підрозділами, організувати ефективну багатоступеневу систему внутрішнього контролю на підприємстві;
- створити систему управління витратами з метою їх оптимізації;
- підвищувати обґрунтованість прийнятих управлінських рішень на основі координації та результативно-цільової орієнтації ресурсів підприємства як стратегічних, так і оперативних.

Розділ 3

ФІНАНСОВИЙ РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ

3.1. Розвиток торговельного підприємництва України

Товарний обіг відіграє важливу роль у соціально-економічному розвитку країни, забезпеченні пропорційності між пропозицією та попитом, раціоналізації зв'язків між галузями виробництва і торговельною галуззю, реалізації програми Уряду щодо підвищення добробуту українців.

Термін «торгівля» у нормативному законодавстві України тлумачиться в Національному стандарті України «Роздрібна та оптова торгівля: терміни та визначення понять». Відповідно до стандарту торгівля – це вид економічної діяльності у сфері товарообігу і просування товару від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надавання пов'язаних із цим послуг [166]. Таке трактування торгівлі було покладено в основу її визначення у Порядку провадження торговельної діяльності та правилах торговельного обслуговування населення [166].

Господарський кодекс України (ст. 261) відносить торгівлю до сфери матеріального виробництва, визнаючи, що у сфері обігу (реалізації) продовжується процес виробництва шляхом переміщення, зберігання, сортування, пакування продукції чи інших видів діяльності [167].

Особливості торгівлі полягають у наявності специфічних торговельно-технологічних процесів (при виконанні робіт із закупівлі, транспортування, приймання, зберігання і підготовки до продажу товарів, торговельному обслуговуванні покупців, наданні торговельних послуг); в особливостях праці персоналу, що повинен мати професійну підготовку,

бути психологічно стійким та комунікабельним; у спеціально створеній для роботи з товарами матеріально-технічній базі (складська і торговельна мережа, спеціальне обладнання, транспортні засоби тощо) обслуговування населення; у технології і організації торговельного обслуговування клієнтів, формування їх лояльності.

А.А. Мазаракі, досліджуючи цю проблему, зазначив, що в умовах всезагальних домовленостей та поступок ринок є інститутом вільного обміну, а торгівля бере безпосередню участь у ринковому способі організації людської діяльності [1, с. 299].

Отже, визнання торгівлі підприємницькою діяльністю є цілком природним та логічним.

Серед особливостей, притаманних виключно торговельному підприємству, варто зазначити такі:

- слугує поєднувальною ланкою стадій виробництва та споживання процесу відтворення, підтримуючи їх неперервність, стабільність, циклічність;
- поєднує функції задоволення існуючого попиту споживачів через реалізацію товарів і послуг з функцією вивчення нових потреб і запитів;
- характеризується порівняно невеликими обсягами капіталу та матеріальних активів підприємця;
- має особливості в організації торговельного процесу, пов'язані з необхідністю забезпечення прийняттого рівня якості обслуговування покупців;
- має ризиковий та ймовірнісний характер, у тому числі через сприйняття (або несприйняття) нововведень покупцями, та вимагає постійної безпосередньої участі підприємця в процесах управління торговельною діяльністю.

Складність торговельного підприємництва як багатовимірного соціально-економічного явища обумовлена наявністю значної кількості загальних та специфічних чинників, які потрібно враховувати, посередницьким статусом, необхідністю поєднання виробничої функції та процесів обслуговування (сервісу),

високим рівнем невизначеності поведінки основних контрагентів (постачальників та покупців товарів та послуг) внаслідок високого рівня конкуренції в цьому виді економічної діяльності [168, с. 16].

Торговельне підприємництво включає такі види: підприємництво у сфері роздрібно́ї торгівлі; підприємництво у сфері оптово-роздрібно́ї торгівлі; підприємництво у сфері оптової торгівлі.

Підприємництво у сфері роздрібно́ї торгівлі є видом економічної діяльності у сфері товарообігу з купівлі-продажу товарів кінцевому споживачу та надання йому торговельних послуг.

Підприємництво у сфері оптово-роздрібно́ї торгівлі є видом економічної діяльності у сфері товарообігу, що передбачає поєднання оптової і роздрібно́ї торгівлі суб'єктом підприємства.

Підприємництво у сфері оптової торгівлі є видом економічної діяльності у сфері товарообігу з купівлі-продажу товарів за договорами поставки партіями з метою подальшого їх перепродажу кінцевому споживачу через роздрібну торговельну ланку або для безпосереднього виробничого споживання іншими оптовими покупцями та надання пов'язаних з цим послуг. Суб'єктами підприємництва оптової торгівлі є: оптові бази, оптові склади, дилери, дистриб'ютори та ін.

Базові теоретико-методологічні засади та сучасні аспекти діяльності суб'єктів оптової торгівлі України відображені у дослідженнях багатьох вітчизняних науковців. Так, науковою школою Львівської комерційної академії – В.В. Апопій, І.М. Копич, О.Г. Біла [169] – розроблено систему регулювання внутрішнього ринку України і оптової торгівлі зокрема. Подібні наукові доробки належать і В.Д. Лагутіну [170]. Водночас Н.О. Голошубова та В.М. Торопков [171] особливу увагу приділяють організаційно-економічним аспектам діяльності підприємств оптової торгівлі та визначенню пріоритетних засад державного регулювання оптової торгівлі. Концептуальні засади розробки методичного інструментарію оцінювання ефективності функціонування та обґрунтування стратегії розвитку

оптової торгівлі споживчої кооперації запропоновані М.П. Балабаном [172]. Ю.Ю. Юрченко досліджує сутнісну конкретизацію місця оптової торгівлі в системі товароруху та концептуальні напрями розвитку оптової торгівлі [173].

Визначенню сучасних економічних аспектів діяльності підприємств оптової торгівлі та узагальненню основних проблем, що супроводжують їх функціонування та розвиток на товарному ринку України, приділено достатню увагу Г.М. Богославець та О.М. Трубей [175].

Функціонування суб'єктів торговельного підприємництва характеризує наявність об'єктивних та суб'єктивних причин, що перешкоджають зростанню ефективності торговельної діяльності. Аналіз кількісних характеристик масових явищ і процесів у галузі торгівлі дає можливість характеризувати рівень, структуру та динаміку економічних процесів і явищ у сфері товарного обігу.

У 2014 р. в Україні кількість суб'єктів роздрібною та оптової торгівлі становила 93972 одиниць (табл. 3.1). Обсяг об'єктів оптової торгівлі за 2014 р. – 69301 одиниць, або 80,2% від загального обсягу торговельного підприємництва в Україні, роздрібною – 17111 одиниць, або 19,8% [174].

Таблиця 3.1

Динаміка кількості суб'єктів роздрібною та оптової торгівлі у 2010–2014 рр.

Роки	Усього, одиниць			У % до загального обсягу	
	Усього	У тому числі		Оптової торгівлі	Роздрібною торгівлі
		Оптової торгівлі	Роздрібною торгівлі		
2010	102455	80218	22237	78,30	21,7
2011	103432	80975	22457	78,29	21,71
2012	95663	75219	20444	78,63	21,37
2013	101555	80716	20839	79,48	20,52
2014	86412	69301	17111	80,20	19,8

Джерело: складено автором за первинними статистичними даними.

У 2014 р. порівняно з 2010 р. обсяг підприємств оптової та роздрібною торгівлі зменшився на 15% (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Обсяг роздрібного та оптового товарообороту в 2010–2014 рр.

Роки	Усього, млн грн			У % до загального обсягу	
	Усього	У тому числі		Оптової торгівлі	Роздрібною торгівлі
		Оптової торгівлі	Роздрібною торгівлі		
2010	1333975,0	1094626,7	239347,9	82,06	17,94
2011	1486788,0	1218966,3	267821,4	81,99	18,01
2012	1510242,0	1219047,1	291194,6	80,72	19,28
2013	1502300,0	1171130,1	331169,9	77,96	22,04
2014	1546067,0	1187283,3	358783,9	76,79	23,21

Джерело: складено автором за первинними статистичними даними.

Оскільки роздрібний та оптовий товарооборот кожного року не є однаковим, тобто постійно змінюється, цікавим є вивчення змін протягом тривалого часу, а також порівняння його характеру. Для цього необхідно провести аналіз динаміки роздрібного та оптового товарообороту в цілому (табл. 3.3), а також окремо за допомогою характеристик динаміки за формулами (3.1), (3.2), (3.3), (3.4), (3.5), (3.6).

Для характеристики абсолютної швидкості зростання (зниження) рівнів ряду динаміки обчислюють показник абсолютного приросту (Δ).

Абсолютний приріст являє собою різницю між двома рівнями, один з яких взято за базу порівняння:

$$\text{базисні} \quad \Delta_{\sigma} = y_i - y_0; \quad (3.1)$$

$$\text{ланцюгові} \quad \Delta_{\lambda} = y_i - y_{i-1}, \quad (3.2)$$

де y_{i-1} – попередній рівень;

y_0 – початковий (базисний) рівень.

Цей показник свідчить, на скільки одиниць кожен даний рівень відрізняється від рівня, взятого за базу порівняння. Абсолютний приріст може мати додатній або від'ємний знак. Якщо наступний рівень динаміки більший за попередній, то абсолютний приріст матиме знак «+», якщо менший – знак «-».

Ланцюгові і базисні абсолютні прирости пов'язані між собою такою рівністю: сума ланцюгових приростів дорівнює відповідному базисному приросту, тобто загальному приросту за весь відповідний період часу.

Темп (коефіцієнт) зростання (T) – це відношення двох рівнів, один з яких взято за базу порівняння:

$$T_l^z = \frac{y_i}{y_{i-1}} \cdot 100\%, \quad (3.3)$$

$$T_b^z = \frac{y_i}{y_{i-1}} \cdot 100\%. \quad (3.4)$$

Темп зростання характеризує відносну швидкість зміни явища і показує, у скільки разів кожен даний рівень більший або менший за рівень, взятий за базу порівняння. Він може бути виражений у вигляді коефіцієнтів або процентів. Темп зростання, виражений у процентах, називають процентом зростання.

Величина темпу зростання буде більшою від одиниці, якщо рівень щодо бази порівняння зростає, і меншою за одиницю, коли рівень щодо бази порівняння зменшується.

Поряд з темпами зростання відносну зміну явища у часі можна також охарактеризувати за допомогою темпів приросту, які являють собою відношення абсолютного приросту до рівня, взятого за базу порівняння:

$$T_l^{np} = \frac{\Delta y^l}{y_1} \cdot 100\%, \quad (3.5)$$

$$T_b^{np} = \frac{\Delta y^b}{y_1} \cdot 100\%. \quad (3.6)$$

Темп приросту, як і абсолютний приріст, може бути вираженим як додатнім, так і від'ємним числом. На практиці темпи приросту найчастіше виражають у формі процентів. Вони показують, на скільки процентів збільшився або зменшився поточний рівень порівняно з базисним, взятим за 100%.

Між темпом зростання і темпом приросту існує такий зв'язок:

$$\Delta T^{np}_i = T^{zp}_i - 1, \quad (3.7)$$

або

$$\Delta T^{np}_i = (T^{zp}_i \cdot 100\%) - 100\%. \quad (3.8)$$

Тобто темп приросту завжди на одиницю менше відповідного темпу зростання, вираженого у формі коефіцієнта, або на 100%, якщо його виражено в процентах.

Таблиця 3.3

Характеристики динаміки обсягу оптового та роздрібного товарообороту в Україні за 2010–2014 рр.

Рік	Оптовий та роздрібний товарооборот, млн грн	Абсолютний приріст (спад), млн грн		Темп зростання (зниження), %		Темп приросту (зниження), %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
2010	1333975	х	х	х	100,00	х	х
2011	1486788	152813	152813	111,46	111,46	11,46	11,46
2012	1510242	23454	176267	101,57	113,21	1,57	13,21
2013	1502300	-7942	168325	99,47	112,61	-0,53	12,61
2014	1546067	43767	212092	102,91	115,89	2,91	15,89
Разом	7379371	212092					

Джерело: складено автором за первинними статистичними даними.

Товарооборот в Україні за 2010–2014 рр. має тенденцію до постійного зростання, про що свідчать ланцюгові темпи зростання. Виняток становить 2013 р., в якому спостерігалось зниження обсягів товарообороту. У 2014 р. порівняно з 2010 р. обсяг товарообороту збільшився на 212092 млн грн, або у 15,9 раза.

Дані табл. 3.4 та 3.5 свідчать, що оптовий та роздрібний товарооборот в Україні за 2010–2014 рр. має тенденцію до постійного зростання.

Таблиця 3.4

Характеристики динаміки обсягу оптового товарообороту в Україні за 2010–2014 рр.

Рік	Оптовий товарооборот, млн грн	Абсолютний приріст (спад), млн грн		Темп зростання (зниження), %		Темп приросту (зниження), %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
2010	1094626,7	х	х	х	100,00	х	х
2011	1218966,3	124339,6	124339,6	111,4	111,4	11,4	11,4
2012	1219047,1	80,8	124420,4	100,1	111,4	0,1	11,4
2013	1171130,1	-47917,0	76503,4	96,07	109,99	-3,93	9,99
2014	1187283,3	16153,2	92656,6	101,38	108,46	1,38	8,46
Разом	5891054	92656,6					

Джерело: складено автором за первинними статистичними даними.

Таблиця 3.5

Характеристики динаміки обсягу роздрібного товарообороту в Україні за 2010–2014 рр.

Рік	Роздрібний товарооборот, млн грн	Абсолютний приріст (спад), млн грн		Темп зростання (зниження), %		Темп приросту (зниження), %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
2010	239347,9	х	х	х	100,00	х	х
2011	267821,4	28473,5	28473,5	111,89	111,89	11,89	11,89
2012	291194,6	23373,2	51846,7	108,72	121,66	8,72	21,66
2013	331169,9	39975,3	91822,0	113,73	138,36	13,73	38,36
2014	358783,9	27614,0	119436	108,34	149,9	8,34	49,9
Разом	1488318,0	119436,0					

Джерело: складено автором за первинними статистичними даними.

Визначимо середній рівень обсягу товарообороту в Україні за період 2010–2014 рр. за формулою середньої арифметичної простої (3.9).

Щоб мати узагальнену характеристику абсолютних рівнів і приростів, темпів зростання і приросту, обчислюють середні показники ряду динаміки. В інтервальних рядах динаміки з рівновіддаленими один від одного рівнями середній рівень обчислюють за формулою середньої арифметичної простої:

$$\bar{y} = \frac{\sum y}{n}, \quad (3.9)$$

де n – число рівнів у ряду динаміки.

Отже, $\bar{y}_y = \frac{7379371}{5} = 1475874,2$ млн грн;

$$\bar{y}_m = \frac{5891054}{5} = 1178210,8 \text{ млн грн};$$

$$\bar{y}_c = \frac{1488318}{5} = 297663,6 \text{ млн грн.}$$

Таким чином, середній річний обсяг товарообороту за 2010–2014 рр. в Україні становив 1475874,2 млн грн, оптового – 1178210,8 млн грн, роздрібного – 297663,6 млн грн.

Середній загальний абсолютний приріст товарообороту (3.10) характеризує середню швидкість зростання (або зниження) рівня. Для моментних та інтервальних рядів динаміки з рівними проміжками між датами його обчислюють як середню арифметичну просту з ланцюгових абсолютних приростів або як різницю між кінцевим і початковим рівнем, поділену на кількість членів ряду, зменшених на одиницю.

$$\bar{\Delta} = \frac{\sum \Delta_y^n}{n} \quad \text{або} \quad \bar{\Delta}_y = \frac{y_n - y_0}{n - 1}, \quad (3.10)$$

де n – число абсолютних приростів,
 $n - 1$ – кількість рівнів ряду динаміки, зменшених на одиницю.

$$\bar{\Delta}_m = \frac{1546067 - 1333975}{5 - 1} = \frac{212092}{4} = 53023 \text{ млн грн};$$

$$\bar{\Delta}_o = \frac{1187283,3 - 1094626,7}{5 - 1} = \frac{92656,6}{4} = 23164,15 \text{ млн грн};$$

$$\bar{\Delta}_p = \frac{358783,9 - 239347,9}{5 - 1} = \frac{119436}{4} = 29859 \text{ млн грн.}$$

Це означає, що за період з 2010 по 2014 рр. в середньому обсяг товарообороту в Україні щорічно підвищувався на 53023 млн грн, у тому числі оптовий зростав на 23164,15 млн грн, а роздрібний збільшувався щорічно на 29859 млн грн.

Узагальнюючи проблеми функціонування оптових торговельних підприємств, Г.М. Богославець та О.М. Трубей [175] зазначили, що їх розвиток стримується:

- відсутністю чіткої стратегії функціонування на ринку;
- недостатністю фінансових ресурсів;
- неприйнятною системою кредитування продажу;
- обмеженістю складських приміщень та складської обробки товарів;
- низькою спеціалізацією (за товарним асортиментом, функціональним спрямуванням, набором послуг);
- недостатнім рівнем відповідності послуг оптових торговельних посередників вимогам основних клієнтів;
- недостатнім рівнем інформаційного забезпечення клієнтів ринку;
- слабкою участю у формуванні іміджу вітчизняних товаровиробників на ринку.

До негативних процесів у розвитку оптової торгівлі можна віднести:

- збільшення кількості оптових посередників не супроводжується належними якісними змінами; більш того, оптова торгівля, зокрема споживчими товарами, через оптову ланку значно втратила свої позиції; суб'єкти господарювання віддають суттєву перевагу товарам виробничо-технічного призначення, тому випереджаючими темпами збільшується кількість таких посередників та обсяг їх товарообороту;
- оптова ланка України відрізняється значною подрібненістю, адже більше половини оптових посередників України мають чисельність працівників до двох осіб, до того ж переважна частина з них працює без визначення свого цільового ринку;
- на зміну спеціалізованим оптовим підприємствам інфраструктура споживчого ринку України з кожним роком все більше поповнюється посередниками, що одночасно мають справу не тільки з споживчими товарами змішаного асортименту (без визначення конкретної спеціалізації), а й з товарами виробничо-технічного призначення;

- на сьогодні вітчизняна оптова ланка не має в достатній кількості сучасно обладнаних складів з новітньою технологією складської обробки товарів; попит на складські приміщення суттєво перевищує їх пропозицію, особливо у великих містах, де краща ситуація з їх соціально-економічним розвитком;
- оптові посередники, які не мають власного складського господарства, а їх нині в Україні переважна більшість, об'єктивно не можуть здійснювати повне обслуговування клієнтів на високому рівні; вони зосереджуються на веденні виключно посередницької діяльності, хоча і придбають, як правило, право власності на товари, однак цей процес не супроводжується реальним рухом товарів; це є найголовнішою причиною підвищення оптових націнок, їх неадекватності тій цінності, що додається продукту завдяки маркетинговій діяльності оптових підприємств;
- існує значна територіальна нерівномірність розвитку оптової ланки: понад 60% оптових посередників, у тому числі тих, що мають справу з виробничо-технічною продукцією, розташовані у 6 регіонах – це місто Київ, а також Донецька, Дніпропетровська, Харківська, Запорізька та Одеська області; у загальному обсязі оптового товарообороту їх частка становить майже 80% [177, с. 5]; саме такий розвиток оптової ланки не може забезпечити тісний зв'язок товаровиробників зі споживачами; як свідчить практика, за ці роки з цих причин значною мірою відбулося розбалансування національного внутрішнього ринку та економічного обміну між територіями;
- більша частина посередників не здатні професійно виконувати свої функції, тому вони й перепродують товари іншим оптовим посередникам; це збільшує ланковість товароруху та витрати на його здійснення; більш того, дрібні оптові посередники не в змозі запропонувати магазинам широкий вибір якісних товарів і підтримувати асортиментну стабільність, гарантувати своєчасну поставку товарів, оскільки не мають умов для накопичення та належного зберігання

товарів; такі оптові посередники не можуть бути рівноцінними партнерами у відносинах з товаровиробниками і не сприяють розвитку вітчизняного виробництва; вони значною мірою наповнюють ринок товарами групи секонд-хенд та іншими дешевими товарами низької якості походженням з інших країн;

- за останні роки суттєво деформувалася структура оптового товарообороту; насамперед у ній значно скоротився відсоток споживчих товарів вітчизняного виробництва; частка цих товарів у загальному обсязі оптового товарообороту значно нижча, ніж у товарообороті роздрібною торгівлі, зокрема підприємств – юридичних осіб [177, с. 15].

Поглиблене вивчення стану та проблем розвитку торговельного підприємництва в Україні потребує визначення впливу зміни фінансових показників на потенціал конкурентоспроможності підприємств торгівлі в цілому та підприємств оптової торгівлі зокрема (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Вплив зміни фінансових показників на потенціал конкурентоспроможності підприємств оптової торгівлі

Групи показників	Позитивний вплив на конкурентоспроможність підприємств оптової торгівлі	Негативний вплив на конкурентоспроможність підприємств оптової торгівлі
<i>Показники рентабельності підприємств оптової торгівлі</i>	Подолавши від’ємний показник фінансових результатів діяльності, підприємства зменшили можливість банкрутства та можуть підвищити свій рівень конкурентоспроможності	Низька рентабельність фінансової діяльності змушує підприємства оптової торгівлі постійно ризикувати, шукати додаткові фінансові ресурси для фінансування своєї діяльності; недостатність коштів знижує їх потенційні конкурентні можливості

Закінчення табл. 3.6

Групи показників	Позитивний вплив на конкурентоспроможність підприємств оптової торгівлі	Негативний вплив на конкурентоспроможність підприємств оптової торгівлі
<i>Показники ділової активності підприємств оптової торгівлі</i>	Підприємства оптової торгівлі у 2015 р. виходять на значення показників ділової активності на докризовий період – це є позитивною тенденцією, оскільки підвищує їх ділові можливості	Погіршення всіх показників оборотності, проблеми з поверненням дебіторської заборгованості та вчасним погашенням кредиторської заборгованості, недостатність власних оборотних коштів не викликає довіри з боку партнерів, що негативно впливає на конкурентоспроможність
<i>Показники фінансової стійкості підприємств оптової торгівлі</i>	Підприємства оптової торгівлі проводять дуже ризиковану фінансову діяльність, оскільки основним джерелом формування фінансових ресурсів є зовнішні зобов'язання. Відповідно, підприємства є фінансово залежними від зовнішніх інвесторів, не завжди мають право самостійно приймати управлінські рішення, що негативно впливає на їх конкурентоспроможність	Високий рівень фінансового ризику зумовлює високий рівень прибутку. Основне завдання постає перед підприємствами оптової торгівлі в правильному обґрунтуванні ризику, який вони беруть на себе. Конкуренція вимагає постійно діяти, тобто ризикувати і вигравати конкурентні переваги
<i>Показники ліквідності підприємств оптової торгівлі</i>	Підприємство вважається конкурентоспроможним, якщо воно є ліквідним і платоспроможним. Хоча підприємства оптової торгівлі не завжди мають вільні кошти, проте вони можуть за відносно короткий термін їх знайти і розрахуватися за своїми зобов'язаннями	Нестача вільних коштів значно зменшує конкурентні можливості підприємств оптової торгівлі, оскільки на фінансовому ринку виникають пропозиції більш вигідно купити товар, зайняти кращу торговельну площу, але оплату треба зробити негайно. Підприємства торгівлі цього зробити не можуть і втрачають кращі угоди

Джерело: адаптовано та доповнено автором за [178].

Необхідності удосконалення інформаційного забезпечення управління на підприємствах оптової торгівлі вимагають сучасні реалії розвитку вітчизняного товарного ринку, що пов'язані передусім із загальною кризою економіки та підвищенням вимог товаровиробників і роздрібних торговців до кількості, якості та структури закупівельно-збутових послуг. Використання інструментів і методів управлінського обліку для підтримки прийняття управлінських рішень дає змогу об'єктивно визначити позицію оптового торговельного посередника на товарному ринку, створює засади для здійснення адаптивних або докорінних змін у його діяльності, дає змогу окреслити пріоритетні, стратегічні цілі подальшого розвитку та забезпечити відповідний рівень його конкурентоспроможності.

3.2. Основні параметри платоспроможності та фінансової стійкості підприємств торгівлі

У короткостроковій перспективі критерієм оцінювання фінансового стану підприємства є його ліквідність і платоспроможність. Термін «ліквідний» передбачає безперешкодне перетворення майна в грошові кошти. Чим менший час, необхідний для перетворення окремого виду активів, тим вища його ліквідність. Таким чином, ліквідність підприємства – це його здатність перетворити свої активи в грошові кошти для погашення короткострокових зобов'язань.

Оцінювання ліквідності підприємства здійснюють за допомогою системи фінансових коефіцієнтів, які дозволяють зіставити вартість поточних активів, що мають різний ступінь ліквідності, із сумою поточних зобов'язань. До них належать:

- коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття);
- коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт швидкої ліквідності);
- коефіцієнт абсолютної ліквідності;
- чистий оборотний капітал.

Коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття) характеризує здатність підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з найбільш легко реалізованої частини

активів – оборотних коштів. Цей коефіцієнт надає загальну оцінку ліквідності активів. Оскільки поточні зобов'язання підприємства погашаються в основному за рахунок поточних активів, для забезпечення нормального рівня ліквідності необхідно, щоб вартість поточних активів перевищувала суму поточних зобов'язань (ця вимога також впливає з «модифікованого золотого фінансового правила»). Нормальним значенням цього коефіцієнта вважається 1,5–2,5, але не менше 1. Однак на його рівень впливає галузева належність підприємства, структура запасів, стан дебіторської заборгованості й інші фактори.

Значення коефіцієнта, рівне 1, припускає рівність поточних активів і пасивів. Однак, якщо взяти до уваги, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів істотно відрізняється, можна допустити, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані за повною вартістю, у результаті чого можлива загроза поліпшення фінансового стану підприємства. Крім того, у підприємства повинен бути деякий обсяг виробничих запасів для продовження виробничо-господарської діяльності після погашення всіх поточних зобов'язань.

Що стосується дебіторської заборгованості, то, по-перше, можлива наявність сумнівної й навіть безнадійної заборгованості, по-друге, у разі необхідності термінової інкасації дебіторської заборгованості підприємство може вдатися до обліку векселів або факторингових операцій, що веде до втрати частини її суми як оплати відповідних послуг.

Якщо ж значення коефіцієнта значно перевищує 1, то можна зробити висновок про те, що підприємство володіє значним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися завдяки власним джерелам. З позиції кредиторів підприємства такий варіант формування оборотних коштів є найбільш прийнятним. Одночасно, з погляду менеджера, значне нагромадження запасів на підприємстві, відволікання коштів у дебіторську заборгованість може бути пов'язане з неефективним управлінням активами. Водночас підприємство не повністю використовує свої можливості з одержання кредитів.

Значення коефіцієнта загальної ліквідності коефіцієнта наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Розрахункові значення коефіцієнта загальної ліквідності підприємств торгівлі у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Оборотні активи, млн грн	Поточні зобов'язання, млн грн	Коефіцієнт загальної ліквідності	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотransпортних засобів і мотоциклів	G	2010	683572,2	650832,4	1,050305	–
		2011	858473,1	805326,6	1,065994	0,015689
		2012	925941,5	849708,4	1,089717	0,023723
		2013	930514,9	882789,9	1,054062	–0,03566
		2014	968579,8	995878,1	0,972589	–0,08147
Оптова та роздрібна торгівля автотransпортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	49879,2	43207,7	1,154405	–
		2011	74568,0	67841,5	1,09915	–0,05526
		2012	39520,6	31196,2	1,26684	0,16769
		2013	44742,3	36947,6	1,210966	–0,05587
		2014	42732,3	40679,7	1,050458	–0,16051
Оптова торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	46	2010	586266,4	555287,2	1,05579	–
		2011	719592,0	673379,5	1,068628	0,012838
		2012	763614,7	697045,5	1,095502	0,026874
		2013	762926,8	723365,9	1,05469	–0,04081
		2014	794594,0	810843,8	0,979959	–0,07473
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	47	2010	47426,6	52337,5	0,906169	–
		2011	64313,1	64105,6	1,003237	0,097068
		2012	122806,2	121466,7	1,011028	0,007791
		2013	122845,8	122476,4	1,003016	–0,00801
		2014	131253,5	144354,6	0,909244	–0,09377

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Майже за весь досліджуваний період значення коефіцієнта загальної ліквідності більше 1. Значення менше 1 спостерігається на підприємствах торгівлі у 2014 р., окремо на підприємствах оптової торгівлі у 2014 р. та на підприємствах роздрібною торгівлі у 2010 р. та 2014 р. Це свідчить про те,

що ситуація щодо здатності підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з найбільш легко реалізованої частини активів – оборотних коштів – у 2014 р. погіршилася.

Коефіцієнт поточної ліквідності (табл. 3.8) показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Цей показник показує платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Теоретично значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо воно перевищує 0,6.

Таблиця 3.8

**Розрахункові значення коефіцієнта поточної ліквідності
для підприємств торгівлі України
у 2010–2014 рр.**

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Оборотні активи, млн грн	Поточні зобов'язання, млн грн	Запаси, млн грн	Коефіцієнт поточної ліквідності	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	683572,2	650832,4	130783,4	0,849357	–
		2011	858473,1	805326,6	171776,0	0,852694	0,003337
		2012	925941,5	849708,4	185796,9	0,871057	0,018363
		2013	930514,9	882789,9	190731,4	0,838006	–0,03305
		2014	968579,8	995878,1	205624,2	0,766113	–0,07189
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	49879,2	43207,7	11081,7	0,89793	–
		2011	74568,0	67841,5	14910,6	0,879364	–0,01857
		2012	39520,6	31196,2	13963,8	0,819228	–0,06014
		2013	44742,3	36947,6	14695,8	0,813219	–0,00601
		2014	42732,3	40679,7	11755,4	0,761483	–0,05174

Закінчення табл. 3.8

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Оборотні активи, млн грн	Поточні зобов'язання, млн грн	Запаси, млн грн	Коефіцієнт поточної ліквідності	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	586266,4	555287,2	94325,1	0,885922	–
		2011	719592,0	673379,5	125285,7	0,882573	–0,00335
		2012	763614,7	697045,5	129416,4	0,909838	0,027265
		2013	762926,8	723365,9	133876,3	0,869616	–0,04022
		2014	794594,0	810843,8	150289,1	0,79461	–0,07501
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	47426,6	52337,5	25376,6	0,421304	–
		2011	64313,1	64105,6	31579,7	0,510617	0,089313
		2012	122806,2	121466,7	42416,7	0,661823	0,151207
		2013	122845,8	122476,4	42159,3	0,658792	–0,00303
		2014	131253,5	144354,6	43579,7	0,60735	–0,05144

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення коефіцієнта поточної ліквідності на підприємствах торгівлі більше 0,6. Це свідчить про те, що підприємства торгівлі можуть погасити поточні зобов'язання за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Значення цього коефіцієнта менше ніж 0,6 тільки на підприємствах роздрібною торгівлі у 2010 р. та 2011 р.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (табл. 3.9) дозволяє визначити частку короткострокових зобов'язань, що підприємство може погасити найближчим часом, не чекаючи оплати дебіторської заборгованості й реалізації інших активів.

Таблиця 3.9

Розрахункові значення коефіцієнта абсолютної ліквідності для підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Грошові активи, млн грн	Поточні зобов'язання, млн грн	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	300482,8	650832,4	0,46169	–
		2011	369681,5	805326,6	0,459045	–0,00264
		2012	148845,7	849708,4	0,175173	–0,28387
		2013	141832,8	882789,9	0,160664	–0,01451
		2014	146083	995878,1	0,146688	–0,01398
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	6583,3	43207,7	0,152364	–
		2011	20410,3	67841,5	0,300853	0,148489
		2012	3623,8	31196,2	0,116162	–0,18469
		2013	4574,3	36947,6	0,123805	0,007643
		2014	6369,9	40679,7	0,156587	0,032782
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	87446,4	555287,2	0,15748	–
		2011	107677,7	673379,5	0,159906	0,002427
		2012	115465,4	697045,5	0,16565	0,005743
		2013	109735,2	723365,9	0,151701	–0,01395
		2014	113029,5	810843,8	0,139397	–0,0123
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	4917,9	52337,5	0,093965	–
		2011	7187	64105,6	0,112112	0,018147
		2012	29756,5	121466,7	0,244977	0,132865
		2013	27523,3	122476,4	0,224723	–0,02025
		2014	26683,6	144354,6	0,184848	–0,03988

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення коефіцієнта абсолютної ліквідності менше ніж 0,2 майже протягом усього періоду дослідження та з часом зменшується, що є негативною тенденцією.

Чистий оборотний капітал необхідний для підтримки фінансової стійкості підприємства, оскільки перевищення оборотних коштів над короткостроковими зобов'язаннями

означає, що підприємство не тільки може погасити свої короткострокові зобов'язання, але і має резерви для розширення діяльності.

Оптимальна сума чистого оборотного капіталу залежить від особливостей діяльності компанії, зокрема від її масштабів, обсягів реалізації, швидкості оборотності запасів і дебіторської заборгованості. Зменшення оборотного капіталу свідчить про нездатність підприємства вчасно погасити короткострокові зобов'язання.

Значне перевищення чистого оборотного капіталу над оптимальною потребою свідчить про нераціональне використання ресурсів підприємства. Важливе аналітичне значення має розгляд темпів зростання власного оборотного капіталу підприємства на фоні темпів інфляції. Рекомендовані значення: > 0 . Значення цього показника наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Розрахункові значення чистого оборотного капіталу підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Поточні активи, млн грн	Поточні пасиви, млн грн	Чистий оборотний капітал, млн грн	Абсолютний приріст чистого оборотного капіталу, млн грн
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	683572,2	650832,4	32739,8	–
		2011	858473,1	805326,6	53146,5	20406,7
		2012	925941,5	849708,4	76233,1	23086,6
		2013	930514,9	882789,9	47725	–28508,1
		2014	968579,8	995878,1	–27298,3	–75023,3
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	49879,2	43207,7	6671,5	–
		2011	74568,0	67841,5	6726,5	55
		2012	39520,6	31196,2	8324,4	1597,9
		2013	44742,3	36947,6	7794,7	–529,7
		2014	42732,3	40679,7	2052,6	–5742,1

Закінчення табл. 3.10

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки	Поточні активи, млн грн	Поточні пасиви, млн грн	Чистий оборотний капітал, млн грн	Абсолютний приріст чистого оборотного капіталу, млн грн
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	586266,4	555287,2	30979,2	–
		2011	719592,0	673379,5	46212,5	15233,3
		2012	763614,7	697045,5	66569,2	20356,7
		2013	762926,8	723365,9	39560,9	–27008,3
		2014	794594,0	810843,8	–16249,8	–55810,7
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	47426,6	52337,5	–4910,9	–
		2011	64313,1	64105,6	207,5	5118,4
		2012	122806,2	121466,7	1339,5	1132
		2013	122845,8	122476,4	369,4	–970,1
		2014	131253,5	144354,6	–13101,1	–13470,5

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення чистого оборотного капіталу більше 0 протягом 2010–2013 рр. Ситуація погіршується у 2014 р., коли цей показник менше 0 в цілому на підприємствах торгівлі та окремо на підприємствах оптової та роздрібної торгівлі.

Умовою та гарантією виживання і розвитку будь-якого підприємства є його фінансова стабільність. Якщо підприємство фінансово стійке, то воно в змозі «витримати» несподівані зміни ринкової кон'юнктури і не опинитися на межі банкрутства. Більш того, чим вища його стабільність, тим більше переваг перед іншими підприємствами того ж сектору економіки в одержанні кредитів і залученні інвестицій. Фінансово стійке підприємство вчасно розраховується за своїми обов'язками з державою, позабюджетними фондами, персоналом, контрагентами.

Фінансова стабільність підприємства – це його надійна гарантована платоспроможність у звичайних умовах господарювання та під впливом імовірних змін на ринку.

До основних факторів, що визначають фінансову стійкість підприємства, належить фінансова структура капіталу (співвідношення позикових і власних коштів, а також довгострокових і короткострокових джерел коштів) і політика фінансування окремих складових активів (насамперед необоротних активів і запасів). Тому з метою оцінювання фінансової стійкості необхідно проаналізувати не тільки структуру фінансових ресурсів, але й напрямки їхнього вкладення.

Для оцінювання рівня фінансової стійкості використовують показники:

- коефіцієнт співвідношення залучених і власних коштів;
- коефіцієнт автономії (платоспроможності);
- коефіцієнт маневреності власних коштів.

Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів характеризує структуру фінансових ресурсів підприємства. Максимально допустиме значення цього показника становить 1 (що припускає рівність позикових і власних коштів). Значення цього коефіцієнта наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Розрахункові значення коефіцієнта співвідношення позикових і власних коштів підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки	Позиковий капітал, млн грн	Власний капітал, млн грн	Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	768729,4	89170,8	8,620865	–
		2011	956259,7	105728,3	9,044501	0,423636
		2012	1006494	106525,9	9,44835	0,403849
		2013	1051073	97560,1	10,77359	1,325245
		2014	1195114	–24005,6	–49,7848	–60,5584

Закінчення табл. 3.11

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Позиковий капітал, млн грн	Власний капітал, млн грн	Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	56779,1	9784,0	5,80326	–
		2011	89644,4	9249,0	9,692334	3,889074
		2012	40287,5	12609,4	3,195037	–6,4973
		2013	46556,8	11257,9	4,135478	0,940441
		2014	51130,6	2798,6	18,27006	14,13459
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	642277,8	68440,2	9,384511	–
		2011	777991,1	85528,3	9,0963	–0,28821
		2012	804847,2	85849,7	9,375073	0,278773
		2013	839105,4	82084,6	10,22245	0,847373
		2014	952654,1	–12187,1	–78,1691	–88,3915
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	69672,5	10946,6	6,364762	–
		2011	88624,2	10951,0	8,092795	1,728034
		2012	161358,9	8066,8	20,00284	11,91004
		2013	165410,5	4217,6	39,21911	19,21627
		2014	191329	–14617,1	–13,0894	–52,3085

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення коефіцієнта співвідношення позикових і власних коштів протягом 2010–2014 рр. є критичним для всіх підприємств торгівлі. Ситуація особливо погіршилася у 2014 р.

Коефіцієнт автономії (коефіцієнт концентрації власного капіталу) характеризує частку коштів, вкладених власниками підприємства в загальну вартість майна.

Нормальне мінімальне значення коефіцієнта автономії орієнтовано оцінюється на рівні 0,5, що припускає забезпеченість позикових коштів власними джерелами, тобто, реалізувавши майно, сформоване із власних джерел, підприємство зможе погасити зобов'язання. Однак під час оцінювання цього коефіцієнта необхідно брати до уваги галузеву приналежність підприємства (наприклад, машинобудівні підприємства повинні мати більш високе значення коефіцієнта автономії, ніж

підприємства торгівлі, що пояснюється більш високою часткою необоротних активів у структурі балансу), наявність довгострокових позикових коштів й інші розглянуті вище фактори. Значення коефіцієнта наведено в табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Розрахункові значення коефіцієнта автономії підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Власний капітал, млн грн	Валюта балансу, млн грн	Коефіцієнт автономії	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	89170,8	857900,2	0,103941	–
		2011	105728,3	1061988,0	0,099557	–0,00438
		2012	106525,9	1113019,5	0,095709	–0,00385
		2013	97560,1	1148632,8	0,084936	–0,01077
		2014	–24005,6	1171108,1	–0,0205	–0,10543
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	9784,0	66563,1	0,146988	–
		2011	9249,0	98893,4	0,093525	–0,05346
		2012	12609,4	52896,9	0,238377	0,144852
		2013	11257,9	57814,7	0,194724	–0,04365
		2014	2798,6	53929,2	0,051894	–0,14283
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	68440,2	710718,0	0,096297	–
		2011	85528,3	863519,4	0,099046	0,002749
		2012	85849,7	890696,9	0,096385	–0,00266
		2013	82084,6	921190,0	0,089107	–0,00728
		2014	–12187,1	940467,0	–0,01296	–0,10207
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	10946,6	80619,1	0,135782	–
		2011	10951,0	99575,2	0,109977	–0,0258
		2012	8066,8	169425,7	0,047613	–0,06236
		2013	4217,6	169628,1	0,024864	–0,02275
		2014	–14617,1	176711,9	–0,08272	–0,10758

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення коефіцієнта автономії протягом періоду, що досліджується, є критичним для всіх підприємств торгівлі. Ситуація особливо погіршилася у 2014 р.

Коефіцієнт маневреності власних коштів характеризує ступінь мобільності використання власного капіталу, показує частку власних коштів, вкладених в оборотні активи. Чітких рекомендацій у значенні цього коефіцієнта немає, але вважається, що воно повинно бути не менше 0,2, що дозволить забезпечити достатню гнучкість у використанні власного капіталу. Для оцінювання коефіцієнта маневреності необхідно порівняти його значення з рівнем минулих періодів, середньогалузевим значенням або рівнем у найближчих конкурентів.

Значення коефіцієнта наведено в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Розрахункові значення коефіцієнта маневреності власних коштів підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Власні оборотні кошти, млн грн	Власний капітал, млн грн	Коефіцієнт маневреності власних коштів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	-76982,6	89170,8	-0,86332	–
		2011	-86883	105728,3	-0,82176	0,04156
		2012	-80178,5	106525,9	-0,75267	0,06909
		2013	-120005	97560,1	-1,23006	-0,47739
		2014	-226207	-24005,6	9,423085	10,65315
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	-6579,5	9784,0	-0,67248	–
		2011	-14475,4	9249,0	-1,56508	-0,8926
		2012	-751,3	12609,4	-0,05958	1,5055
		2013	-1790,6	11257,9	-0,15905	-0,09947
		2014	-8382,7	2798,6	-2,99532	-2,83627
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	-49164,1	68440,2	-0,71835	–
		2011	-49281,7	85528,3	-0,5762	0,14215
		2012	-40884	85849,7	-0,47623	0,09997
		2013	-75683,1	82084,6	-0,92201	-0,44578
		2014	-157767	-12187,1	12,94541	13,86742
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	-21239	10946,6	-1,94024	–
		2011	-23125,9	10951,0	-2,11176	-0,17152
		2012	-38543,2	8066,8	-4,778	-2,66624
		2013	-42531,4	4217,6	-10,0843	-5,3063
		2014	-60057	-14617,1	4,108681	14,19298

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Значення коефіцієнта маневреності власних коштів протягом періоду, що досліджується, є критичним для всіх підприємств торгівлі. Ситуація особливо погіршилася у 2014 р.

Особливості фінансово-господарської діяльності підприємств торгівлі України в сучасних ринкових умовах, на наш погляд, суттєво вплинули на формування структури джерел їх капіталу, де співвідношення між власними та позиковими фінансовими ресурсами становить приблизно як 10% до 90% і є далеким від оптимальної структури капіталу, яка забезпечувала б необхідний рівень фінансової стійкості та стабільності даних підприємств. Отже, основним фактором незадовільного рівня платоспроможності та фінансової стійкості є недостатність формування обсягів чистого грошового потоку як джерела внутрішніх власних джерел фінансування діяльності підприємств торгівлі України.

3.3. Фінансові індикатори ефективності розвитку підприємств торгівлі

Стабільність фінансового стану підприємства торгівлі в умовах ринкової економіки обумовлена значною мірою його діловою активністю, що залежить від охоплення ринку, його ділової репутації, ступеня виконання плану за основними показниками господарської діяльності, рівня ефективності використання ресурсів і стабільності економічного зростання.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті виявляється насамперед у швидкості обороту його коштів.

Важливість показників оборотності пояснюється тим, що характеристики обороту багато в чому визначають рівень прибутковості підприємства.

Оборотність активів (табл. 3.14) відображає швидкість обороту сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції забезпечила кожна одиниця активів.

Таблиця 3.14

Розрахункові значення коефіцієнта оборотності активів підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна вартість активів, млн грн	Коефіцієнт оборотності активів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотransпортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	842838,2	1,802291	–
		2011	1737149,3	959944,1	1,809636	0,007345
		2012	1765080,5	1087504	1,623057	–0,18658
		2013	1765625,2	1130826	1,561359	–0,0617
		2014	1782315,5	1159870	1,536651	–0,02471
Оптова та роздрібна торгівля автотransпортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	68963,9	1,036461	–
		2011	102502,8	82728,25	1,23903	0,202569
		2012	117644,8	75895,15	1,550096	0,311066
		2013	110198,7	55355,8	1,990734	0,440638
		2014	83973,6	55871,95	1,502965	–0,48777
Оптова торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	698322,2	1,724745	–
		2011	1355128,2	787118,7	1,721631	–0,00311
		2012	1329697,6	877108,2	1,516002	–0,20563
		2013	1307000,9	905943,5	1,442696	–0,07331
		2014	1314763,0	930828,5	1,412465	–0,03023
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	75552,15	3,167983	–
		2011	267821,4	90097,15	2,972585	–0,1954
		2012	291194,6	134500,5	2,165008	–0,80758
		2013	331169,9	169526,9	1,953495	–0,21151
		2014	358783,9	173170	2,071859	0,118365

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

За досліджуваний період швидкість обороту сукупного капіталу для підприємств торгівлі в цілому становить від 1 до 1,8 обороту, окремо для оптової та роздрібної торгівлі автотransпортними засобами – від 1 до 2 оборотів, для оптової торгівлі – від 1,4 до 1,7 обороту, для роздрібної торгівлі – від 2 до 3,2 обороту. З часом швидкість обороту зменшується, що є негативною тенденцією.

Коефіцієнт оборотності оборотних засобів характеризує відношення виручки (валового доходу) від реалізації продукції без урахування податку на додану вартість та акцизного збору до суми оборотних засобів підприємства (табл. 3.15). Зменшення цього коефіцієнта свідчить про уповільнення обороту оборотних засобів.

Таблиця 3.15

Розрахункові значення коефіцієнта оборотності оборотних засобів підприємств торгівлі України у 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна сума оборотних засобів, млн грн	Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	667131	2,276973	–
		2011	1737149,3	771022,7	2,253046	–0,02393
		2012	1765080,5	892207,3	1,97833	–0,27472
		2013	1765625,2	928228,2	1,902146	–0,07618
		2014	1782315,5	949547,4	1,877016	–0,02513
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	49598,4	1,441143	–
		2011	102502,8	62223,6	1,64733	0,206187
		2012	117644,8	57044,3	2,062341	0,415011
		2013	110198,7	42131,45	2,615592	0,553251
		2014	83973,6	43737,3	1,919954	–0,69564
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	571075,4	2,109051	–
		2011	1355128,2	652929,2	2,07546	–0,03359
		2012	1329697,6	741603,4	1,793004	–0,28246
		2013	1307000,9	763270,8	1,712369	–0,08064
		2014	1314763,0	778760,4	1,688277	–0,02409
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	46457,2	5,152009	–
		2011	267821,4	55869,85	4,793666	–0,35834
		2012	291194,6	93559,65	3,112395	–1,68127
		2013	331169,9	122826	2,696252	–0,41614
		2014	358783,9	127049,7	2,823965	0,127713

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Швидкість обороту оборотних засобів для підприємств торгівлі в цілому становить від 1,9 до 2,3 обороту, окремо для оптової та роздрібною торгівлі автотранспортними засобами – від 1,4 до 2,6 обороту, для оптової торгівлі – від 1,7 до 2,1 обороту, для роздрібною торгівлі – від 2,7 до 5,2 обороту. З часом швидкість обороту зменшується, що є негативною тенденцією.

У процесі господарської діяльності підприємство торгівлі продає своїм клієнтам товари на умовах післяплати, що обумовлює розрив у часі між продажем товару й надходженням оплати за нього, у результаті чого виникає дебіторська заборгованість. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (табл. 3.16) показує, скільки разів за рік обернулися кошти, вкладені в розрахунки.

Як правило, вищий показник свідчить про те, що підприємство швидше одержує оплату по рахунках. З іншого боку, надання покупцям «товарного кредиту» є одним з інструментів стимулювання продажу, тому важливо знайти оптимальну тривалість «кредитного періоду». Використовуючи цей коефіцієнт, можна розрахувати більш наочний показник – період інкасації, тобто час, протягом якого дебіторська заборгованість перейде в грошові кошти (відношення тривалості).

Порівняння показників оборотності дебіторської заборгованості з оборотністю кредиторської заборгованості дає змогу зіставити умови комерційного кредиту, наданого аналізованим підприємством своїм клієнтам з умовами кредитування, якими воно користується з боку постачальників. Це потребує визначення коефіцієнта оборотності й строку обороту дебіторської й кредиторської заборгованості за товарними операціями. Зіставлення фактичних строків погашення дебіторської заборгованості із тривалістю наданого покупцям періоду відстрочки платежу дозволить оцінити ефективність контролю за станом розрахунків з дебіторами й зробити висновки про рівень їхньої кредитоспроможності.

Таблиця 3.16

**Розрахункові значення коефіцієнта оборотності
дебіторської заборгованості підприємств
торгівлі України у 2010–2014 рр.**

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реаліза- ції про- дукції, млн грн	Середньо- річна сума дебітор- ської заборго- ваності, млн грн	Коефі- цієнт оборот- ності дебітор- ської заборго- ваності	Абсо- лютний приріст коєфі- цієнта
Оптова та роз- дрібна торгівля; ремонт автотранс- портних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	413750,1	3,671394	–
		2011	1737149,3	472253,8	3,678423	0,007029
		2012	1765080,5	529766,4	3,331809	–0,34661
		2013	1765625,2	554318,2	3,18522	–0,14659
		2014	1782315,5	567947,1	3,138172	–0,04705
Оптова та роз- дрібна торгівля автотранспорт- ними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	28813,4	2,480735	–
		2011	102502,8	34032	3,011953	0,531219
		2012	117644,8	28822,5	4,0817	1,069747
		2013	110198,7	22066,6	4,993914	0,912214
		2014	83973,6	23215,05	3,617205	–1,37671
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспорт- ними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	369416,6	3,26035	–
		2011	1355128,2	418686,7	3,236616	–0,02373
		2012	1329697,6	466051,6	2,853112	–0,3835
		2013	1307000,9	485172,5	2,693889	–0,15922
		2014	1314763,0	492493,3	2,669606	–0,02428
Роздрібна торгівля, крім торгівлі авто- транспортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	15520,1	15,4218	–
		2011	267821,4	19535,1	13,70975	–1,71205
		2012	291194,6	34892,25	8,345538	–5,36422
		2013	331169,9	47079,1	7,034329	–1,31121
		2014	358783,9	52238,7	6,868163	–0,16617

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Протягом 2010–2014 рр. швидкість обороту дебіторської заборгованості для підприємств торгівлі в цілому становить від 3,1 до 3,7 обороту, окремо для оптової та роздрібної торгівлі

автотранспортними засобами – від 2,5 до 5 оборотів, для оптової торгівлі – від 2,7 до 3,3 обороту, для роздрібною торгівлі – від 6,9 до 15,4 обороту. З часом швидкість обороту зменшується.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує розширення або зниження комерційного кредиту, наданого підприємству (табл. 3.17). Зростання коефіцієнта означає збільшення швидкості оплати заборгованості підприємства, зниження – навпаки.

Таблиця 3.17

**Розрахункові значення коефіцієнта оборотності
кредиторської заборгованості підприємств торгівлі
України у 2010–2014 рр.**

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна сума кредиторської заборгованості, млн грн	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	526124,9	2,887222	–
		2011	1737149,3	624087,3	2,783504	–0,10372
		2012	1765080,5	595116,6	2,965941	0,182437
		2013	1765625,2	510496,4	3,458644	0,492703
		2014	1782315,5	546873,9	3,259098	–0,19955
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	34184,95	2,090932	–
		2011	102502,8	40419,25	2,53599	0,445058
		2012	117644,8	33686,15	3,492379	0,956389
		2013	110198,7	22011,8	5,006347	1,513968
		2014	83973,6	24191	3,471274	–1,53507
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	450433,1	2,673932	–
		2011	1355128,2	533264,5	2,541193	–0,13274
		2012	1329697,6	493667,1	2,693511	0,152317
		2013	1307000,9	409150,4	3,194427	0,500916
		2014	1314763,0	434526,4	3,025738	–0,16869

Закінчення табл. 3.17

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна сума кредиторської заборгованості, млн грн	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Абсолютний приріст коефіцієнта
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	41506,85	5,766467	–
		2011	267821,4	50403,55	5,313542	–0,45293
		2012	291194,6	67763,35	4,297229	–1,01631
		2013	331169,9	79334,2	4,174365	–0,12286
		2014	358783,9	88156,45	4,069854	–0,10451

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Упродовж 2010–2014 рр. швидкість обороту кредиторської заборгованості для підприємств торгівлі в цілому становить від 2,8 до 3,5 обороту, окремо для оптової та роздрібно торгівлі автотранспортними засобами – від 2,1 до 5 оборотів, для оптової торгівлі – від 2,5 до 3,2 обороту, для роздрібно торгівлі – від 4,1 до 5,8 обороту. З часом швидкість обороту збільшується. Зменшення швидкості спостерігається тільки на підприємствах роздрібно торгівлі.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів відображає кількість оборотів товарно-матеріальних запасів підприємства за аналізований період (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Розрахункові значення коефіцієнта оборотності запасів підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна вартість запасів, млн грн	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	122446	12,40579	–
		2011	1737149,3	151279,7	11,48303	–0,92276
		2012	1765080,5	178786,5	9,87256	–1,61047
		2013	1765625,2	188264,2	9,378444	–0,49412
		2014	1782315,5	198177,8	8,993517	–0,38493

Закінчення табл. 3.18

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна вартість запасів, млн грн	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	11801,05	6,056953	–
		2011	102502,8	12996,15	7,887167	1,830214
		2012	117644,8	14437,2	8,148727	0,26156
		2013	110198,7	14329,8	7,690177	–0,45855
		2014	83973,6	13225,6	6,349323	–1,34085
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	86418,8	13,9371	–
		2011	1355128,2	109805,4	12,34118	–1,59592
		2012	1329697,6	127351,1	10,44119	–1,89999
		2013	1307000,9	131646,4	9,928117	–0,51308
		2014	1314763,0	142082,7	9,253505	–0,67461
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	24226,1	9,879754	–
		2011	267821,4	28478,15	9,404452	–0,4753
		2012	291194,6	36998,2	7,870507	–1,53394
		2013	331169,9	42288	7,831297	–0,03921
		2014	358783,9	42869,5	8,369211	0,537914

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

У цілому за період, що досліджується, швидкість обороту запасів для підприємств торгівлі в цілому становить від 9 до 12,4 обороту, окремо для оптової та роздрібною торгівлі автотранспортними засобами – від 6,1 до 8,1 обороту, для оптової торгівлі – від 9,3 до 13,9 обороту, для роздрібною торгівлі – від 7,8 до 9,9 обороту. У 2014 р. порівняно з 2010 р. швидкість обороту зменшується.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних засобів (табл. 3.19). Він свідчить про ефективність використання основних засобів підприємства.

Таблиця 3.19

Розрахункові значення коефіцієнта оборотності основних засобів підприємств торгівлі України за 2010–2015 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна вартість основних засобів, млн грн	Коефіцієнт оборотності основних засобів	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	73750,4	20,59704	–
		2011	1737149,3	80506,35	21,57779	0,980757
		2012	1765080,5	82135,3	21,48991	–0,08788
		2013	1765625,2	83539,05	21,13533	–0,35459
		2014	1782315,5	86799,3	20,53375	–0,60157
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	11734,15	6,091485	–
		2011	102502,8	11603,5	8,833783	2,742298
		2012	117644,8	10655,15	11,04112	2,207338
		2013	110198,7	8547,3	12,89281	1,851687
		2014	83973,6	7476,05	11,23235	–1,66046
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	40886,35	29,45793	–
		2011	1355128,2	46829,55	28,93746	–0,52047
		2012	1329697,6	48066,55	27,66368	–1,27378
		2013	1307000,9	50124,4	26,07514	–1,58854
		2014	1314763,0	54573,8	24,09147	–1,98367
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	21129,9	11,32745	–
		2011	267821,4	22073,3	12,13327	0,805823
		2012	291194,6	23413,6	12,43699	0,303711
		2013	331169,9	24867,35	13,31746	0,880473
		2014	358783,9	24749,5	14,49661	1,179154

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Швидкість обороту основних засобів за 2010–2014 рр. для підприємств торгівлі в цілому становить від 20,5 до 21,6 обороту, окремо для оптової та роздрібної торгівлі автотранспортними засобами – від 6,1 до 12,9 обороту, для оптової торгівлі – від 24,1 до 29,5 обороту, для роздрібної торгівлі – від 11,3 до 14,5 обороту.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини власного капіталу підприємства і характеризує ефективність використання власного капіталу підприємства (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

Розрахункові значення коефіцієнта оборотності власного капіталу підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр.

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Чиста виручка від реалізації продукції, млн грн	Середньорічна величина власного капіталу, млн грн	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	Абсолютний приріст коефіцієнта
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотransпортних засобів і мотоциклів	G	2010	1519039,6	81432,5	18,65397	–
		2011	1737149,3	97449,55	17,82614	–0,82783
		2012	1765080,5	106127,1	16,63176	–1,19438
		2013	1765625,2	102043	17,30276	0,670996
		2014	1782315,5	36777,25	48,46245	31,15969
Оптова та роздрібна торгівля автотransпортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	71478,4	10022,6	7,131722	–
		2011	102502,8	9516,5	10,77106	3,639338
		2012	117644,8	10929,2	10,76426	–0,0068
		2013	110198,7	11933,65	9,234283	–1,52998
		2014	83973,6	7028,25	11,94801	2,713727
Оптова торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	46	2010	1204427,4	63128,45	19,079	–
		2011	1355128,2	76984,25	17,60267	–1,47633
		2012	1329697,6	85689	15,51772	–2,08495
		2013	1307000,9	83967,15	15,56562	0,047905
		2014	1314763,0	34948,75	37,61974	22,05412
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами	47	2010	239347,9	8281,45	28,90169	–
		2011	267821,4	10948,8	24,46126	–4,44043
		2012	291194,6	9508,9	30,62337	6,162118
		2013	331169,9	6142,2	53,91715	23,29377
		2014	358783,9	–5199,75	–69,0002	–122,917

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Загалом за період, що досліджується, швидкість обороту запасів для підприємств торгівлі становить від 16,6 до 48,5 обороту, окремо для оптової та роздрібної торгівлі автотранспортними засобами – від 7,1 до 11,9 обороту, для оптової торгівлі – від 15,5 до 37,6 обороту, для роздрібної торгівлі – від –69 до 53,9 обороту. З часом швидкість обороту збільшується, що є позитивною тенденцією. Зменшення значення показника відбувається тільки в роздрібній торгівлі у 2014 р.

Значення чистого прибутку підприємств торгівлі представлено в табл. 3.21.

Таблиця 3.21

**Чистий прибуток підприємств торгівлі України
за 2010–2014 рр., млн грн**

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
				у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	2010	7547,4	60,3	36072,4	39,7	28525,0
		2011	12070,8	64,6	40357,5	35,4	28286,7
		2012	210,6	64,0	35498,4	36,0	35287,8
		2013	–13248,5	65,9	29721,2	34,1	42969,7
		2014	–133219,4	65,6	27825,7	34,4	161045,1
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	89,3	56,7	1569,4	43,3	1480,1
		2011	1040,8	63,2	2506,6	36,8	1465,8
		2012	553,7	61,7	2216,7	38,3	1663,0
		2013	–1031,8	63,0	1921,4	37,0	2953,2
		2014	–8214,0	62,1	2291,7	37,9	10505,7

Закінчення табл. 3.21

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
				у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	9845,7	59,5	31168,5	40,5	21322,8
		2011	14274,9	64,3	34661,2	35,7	20386,3
		2012	4205,0	63,2	29561,1	36,8	25356,1
		2013	-7798,7	65,0	23562,3	35,0	31361,0
		2014	-102764,2	64,4	22362,7	35,6	125126,9
роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	-2387,6	64,2	3334,5	35,8	5722,1
		2011	-3244,9	66,1	3189,7	33,9	6434,6
		2012	-4548,1	67,5	3720,6	32,5	8268,7
		2013	-4418,0	70,2	4237,5	29,8	8655,5
		2014	-22241,2	71,9	3171,3	28,1	25412,5

Джерело: дані Державної служби статистики України.

Значення показника абсолютного приросту чистого прибутку підприємств торгівлі наведено в табл. 3.22.

Таблиця 3.22

Абсолютний приріст чистого прибутку підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр., млн грн

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Абсолютний приріст фінансового результату (сальдо)	Абсолютний приріст підприємств, які одержали прибуток		Абсолютний приріст підприємств, які одержали збиток	
				у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Оптова та роздрібна торгівля;	G	2010	–	–	–	–	–
		2011	4523,4	4,3	4285,1	-4,3	-238,3

Закінчення табл. 3.22

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Роки	Абсолютний приріст фінансового результату (сальдо)	Абсолютний приріст підприємств, які одержали прибуток		Абсолютний приріст підприємств, які одержали збиток	
				у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів		2012	-11860,2	-0,6	-4859,1	0,6	7001,1
		2013	-13459,1	1,9	-5777,2	-1,9	7681,9
		2014	-119971	-0,3	-1895,5	0,3	118075,4
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	2010	–	–	–	–	–
		2011	951,5	6,5	937,2	-6,5	-14,3
		2012	-487,1	-1,5	-289,9	1,5	197,2
		2013	-1585,5	1,3	-295,3	-1,3	1290,2
		2014	-7182,2	-0,9	370,3	0,9	7552,5
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	2010	–	–	–	–	–
		2011	4429,2	4,8	3492,7	-4,8	-936,5
		2012	-10069,9	-1,1	-5100,1	1,1	4969,8
		2013	-12003,7	1,8	-5998,8	-1,8	6004,9
		2014	-94965,5	-0,6	-1199,6	0,6	93765,9
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	2010	–	–	–	–	–
		2011	-857,3	1,9	-144,8	-1,9	712,5
		2012	-1303,2	1,4	530,9	-1,4	1834,1
		2013	130,1	2,7	516,9	-2,7	386,8
		2014	-17823,2	1,7	-1066,2	-1,7	16757

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

У цілому більше 60% підприємств торгівлі є прибутковими у 2010–2014 рр. і з часом їх частка зростає. Найбільша прибутковість спостерігається серед підприємств роздрібно торгівлі. Разом з тим, підприємства торгівлі працюють зі значними чистими збитками, особливо кризовими виявилися 2013 р. та 2014 р.

Рентабельність діяльності підприємств торгівлі України за період 2010–2014 рр. представлено в табл. 3.23.

Таблиця 3.23

Рентабельність діяльності підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр., %

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств					Рівень рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств				
		роки					роки				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	9,8	15,0	12,2	10,2	–12,8	1,7	2,6	0,0	–3,6	–23,7
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	12,9	25,3	22,5	15,1	–13,3	0,4	5,2	3,2	–5,4	–31,3

Закінчення табл. 3.23

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств					Рівень рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств				
		роки					роки				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	10,3	16,1	13,1	11,8	-14,6	2,8	4,1	1,4	-2,9	-24,3
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	6,7	7,3	7,3	5,5	-5,9	-3,5	-3,7	-4,1	-5,3	-19,7

Джерело: дані Державної служби статистики України.

Абсолютний приріст рентабельності діяльності підприємств торгівлі наведено в табл. 3.24.

Таблиця 3.24

Абсолютний приріст рентабельності діяльності підприємств торгівлі України за 2010–2014 рр., %

Вид діяльності	Код за КВЕД–2010	Абсолютний приріст рівня рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств					Абсолютний приріст рівня рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств				
		роки					роки				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Оптова та роздрібна торгівля;	G	-	5,2	-2,8	-2	-23	-	0,9	-2,6	-3,6	-20,1

Закінчення табл. 3.24

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Абсолютний приріст рівня рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств					Абсолютний приріст рівня рентабельності (збитковості) усієї діяльності підприємств				
		роки					роки				
		2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів											
Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт	45	-	12,4	-2,8	-7,4	-28,4	-	4,8	-2	-8,6	-25,9
Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	46	-	5,8	-3	-1,3	-26,4	-	1,3	-2,7	-4,3	-21,4
Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами	47	-	0,6	0	-1,8	-11,4	-	-0,2	-0,4	-1,2	-14,4

Джерело: розрахунки зроблено автором на основі даних Державної служби статистики України.

Рівень рентабельності операційної діяльності до 2014 р. був додатнім як по торгівлі в цілому, так й за окремими її секторами. Рівень рентабельності усієї діяльності підприємств виявився додатнім лише до 2013 р., як для торгівлі в цілому, так і для оптової та роздрібної торгівлі, торгівлі автотранспортними засобами та оптової торгівлі. Спостерігається збитковість діяльності в цілому протягом 2010–2014 рр. на підприємствах роздрібної торгівлі і ситуація погіршується з кожним роком. 2014 р. виявився критичним для підприємств торгівлі та в цілому для підприємницької діяльності України.

Перспективними напрямками розвитку підприємств оптової торгівлі, на нашу думку, є:

- створення нових форматів діяльності оптових торговельних підприємств, що здатні пропонувати найбільш повний спектр основних та додаткових послуг;
- формування нових умов співпраці оптових торговців з товаровиробниками та роздрібними торговельними підприємствами;
- посилення інтеграційних процесів на ринку оптових торговельних послуг, тобто утворення об'єднань торговельних посередників, здатних найбільш повно та ефективно задовольняти інтереси клієнтів;
- фінансове оздоровлення та підвищення ефективності діяльності суб'єктів оптового торговельного бізнесу.

Зазначене підтверджує необхідність ефективного інформаційного забезпечення менеджменту підприємств торгівлі у прийнятті обґрунтованих та своєчасних оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Розділ 4

ОБҐРУНТУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ

4.1. Оцінювання стану впровадження системи управлінського обліку

Серед основних передумов розвитку управлінського обліку в Україні варто виділити такі:

1. *Наукові передумови* базуються на класичних теоріях економічного розвитку, концепціях, загальнолюдських цінностях. Їх основу складають фундаментальні дослідження в галузі економічної теорії, філософії і соціології, що історично визначали основні напрями розвитку економіки країни та окремих суб'єктів господарювання. Відповідно, зазначені тенденції впливають на методологію прикладних наук, таких як управлінський облік.

2. *Організаційні передумови* тісно пов'язані з теорією і практикою управління, які розвиваються згідно з базовими концепціями розвитку. Підвищення ефективності управління в різні історичні періоди сприяло створенню нових форм і методів управління, моделюванню інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Розширення сфер управління вимагало не тільки уточнення, а й збільшення управлінських функцій, розробки нових принципів управління на основі класичних, а розширення спектра інформації, використовуваної як інформаційне забезпечення реалізації цих функцій, зумовило, у свою чергу, розвиток інформаційних технологій, що надають нові можливості інтеграції інформації різних облікових систем, систем обліку і аналізу, обліку і контролю, звітності.

3. *Законодавчо-нормативні передумови.* Обумовлене особливостями політичних та економічних умов розвитку в кожній конкретній країні формування інформаційного забезпечення управління знаходиться під впливом розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності – МСФЗ (IAS), МСФЗ (IFRS), змін ПКУ. Процеси глобалізації в економіці спричинили появу нових вимог до подання інформації про діяльність суб'єктів господарювання у звітності в різних сферах (економічній, екологічній та соціальній), що, в свою чергу, відображається на необхідності інтеграції різної інформації, її аналітичної інтерпретації.

Всі зазначені передумови розвитку управлінського обліку потребували необхідної розробки нового методологічного інструментарію інформаційного забезпечення оперативного та стратегічного менеджменту підприємств торгівлі.

У липні 2009 р. СИМА проведено опитування щодо використання інструментів управлінського обліку серед 439 респондентів. Опитування охопило 100 відомих інструментів, які використовуються не тільки в управлінському обліку, а також суміжні з іншими сферами управління [179].

Це дослідження проводилося з метою:

- визначення інструментів управлінського обліку, які на сьогодні є найбільш затребуваними і значущими;
- виявлення пріоритетних завдань у сфері управлінського обліку;
- визначення факторів, що вплинули на розвиток управлінського обліку.

Для аналізу виділено інструменти управлінського обліку, які розподілено за групами: оперативні (калькуляційні інструменти, ціноутворення, бюджетування, аналіз рентабельності, прийняття інвестиційних рішень), управлінські і стратегічні. Кількість інструментів у кожній категорії варіюється від п'яти (система винагород) до 16 (стратегічні інструменти). Використання інструментів для вирішення різних управлінських завдань не є взаємовиключним.

На рис. 4.1 представлено інструменти управлінського обліку, які, за результатами опитування, виявилися найбільш

використовуваними на досліджуваних підприємствах. До переліку увійшло 10 основних інструментів управлінського обліку, серед яких: стратегічні інструменти (стратегічне планування, SWOT-аналіз), інструменти бюджетування (динамічний прогноз, прогнозування руху грошових коштів, прогнозування фінансового року), калькуляційні інструменти (розподіл накладних затрат), інструменти оцінювання ефективності роботи (прибуток до оподаткування, маржа чистого прибутку) та інструменти формування управлінської звітності (дисперсійний аналіз, валовий дохід).

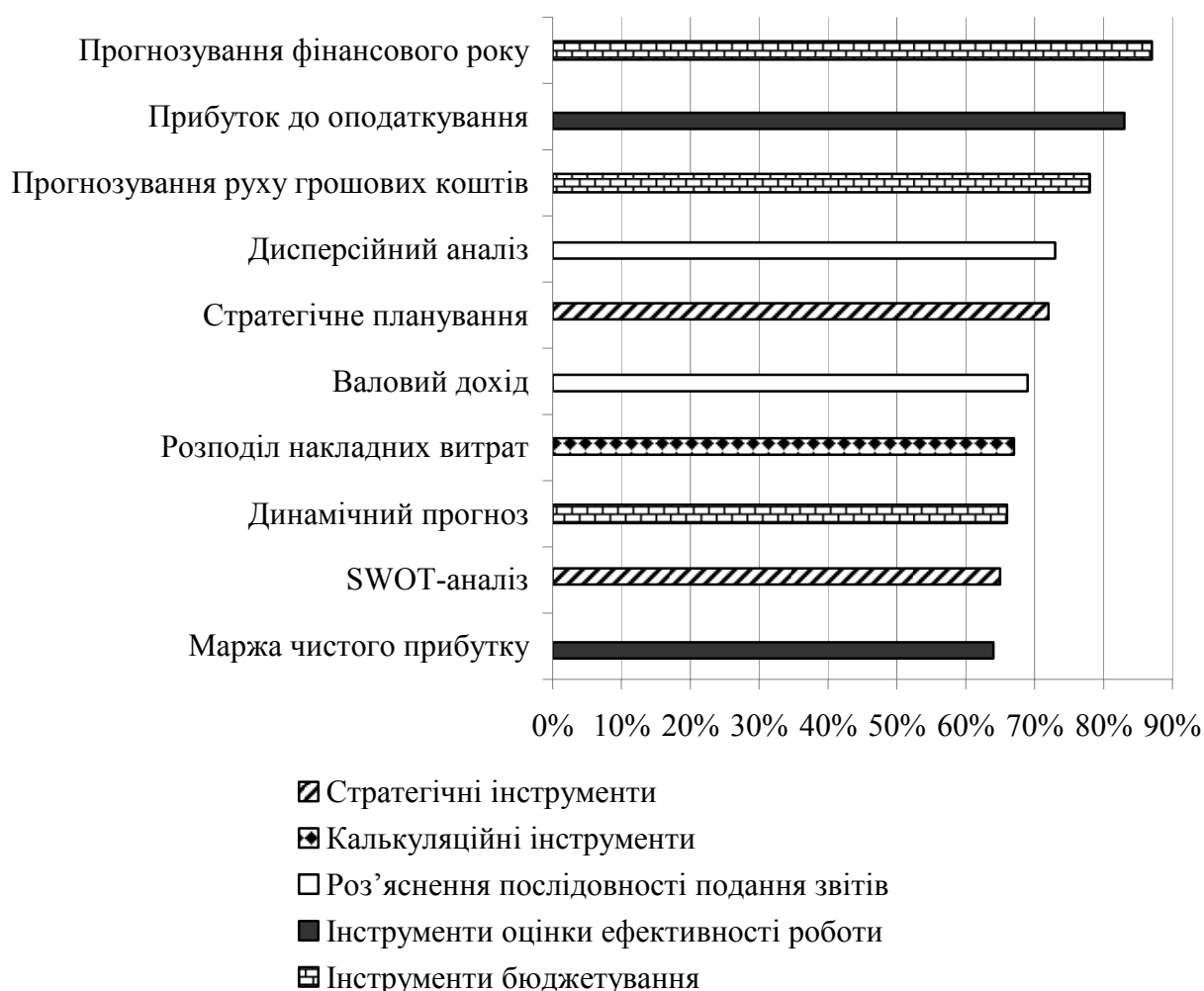


Рис. 4.1. Використання інструментів управлінського обліку

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

Варто зазначити, що використання тих чи інших інструментів управлінського обліку значно залежить від організаційно-правової форми підприємства та обсягів його діяльності, від галузі, в якій працює підприємство, регіону господарської діяльності (рис. 4.2).

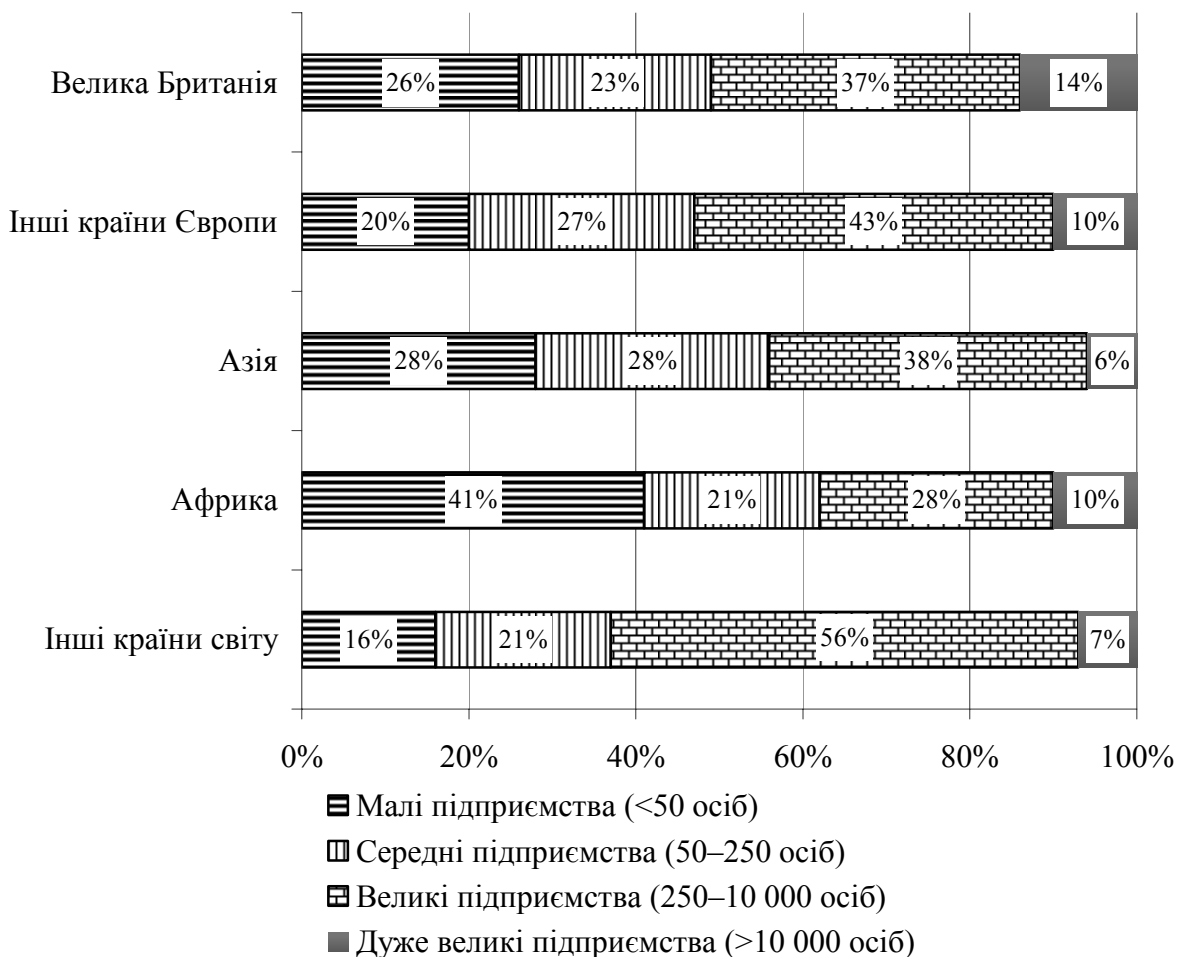


Рис. 4.2. Структура використання інструментів управлінського обліку за регіонами та розмірами підприємств

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

Перша група інструментів, виділених у межах дослідження, – це оперативні інструменти, використання яких забезпечує вирішення оперативних завдань управління підприємством:

- оцінка вартості запасів;
- ціноутворення;

- аналіз рентабельності діяльності;
- ефективний розподіл ресурсів на основі бюджету та оцінки інвестицій;
- TQM і бенчмаркінг;
- управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM);
- математичні методи (лінійне програмування) та інші.

На рис. 4.3 представлено результати аналізу опитування респондентів щодо використання калькуляційних інструментів.

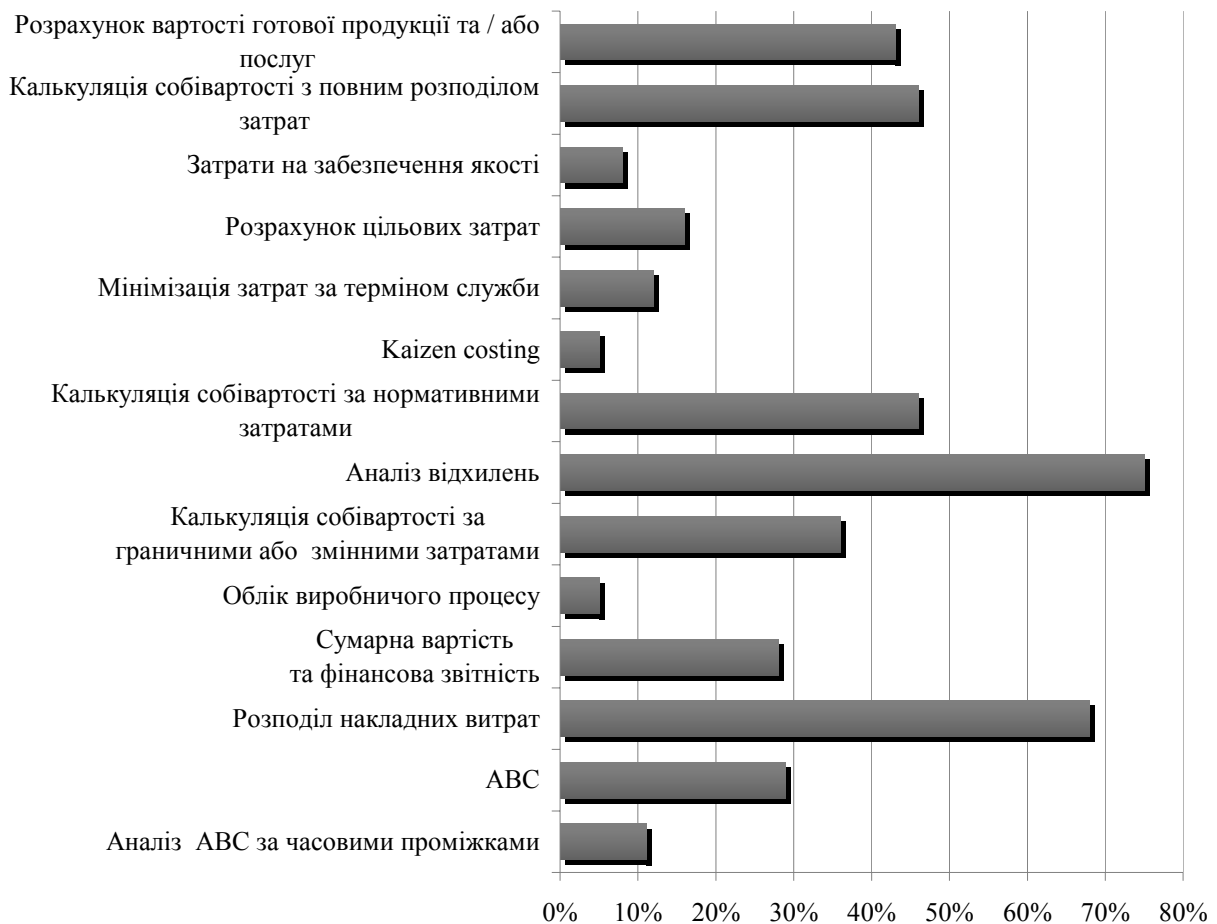


Рис. 4.3. Частота використання калькуляційних інструментів управлінського обліку

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

Як видно з рис. 4.3, найбільш використовуваними серед калькуляційних інструментів є традиційні інструменти аналізу відхилень і розподілу накладних витрат.

Результати показують, що респонденти застосовують широкий спектр інструментів управлінського обліку, в середньому компанія буде використовувати чотири з 14 інструментів, запропонованих при опитуванні. Чим більша компанія, тим більша ймовірність того, що використовуватимуться різноманітніші інструменти. Така тенденція відображена на рис. 4.4.

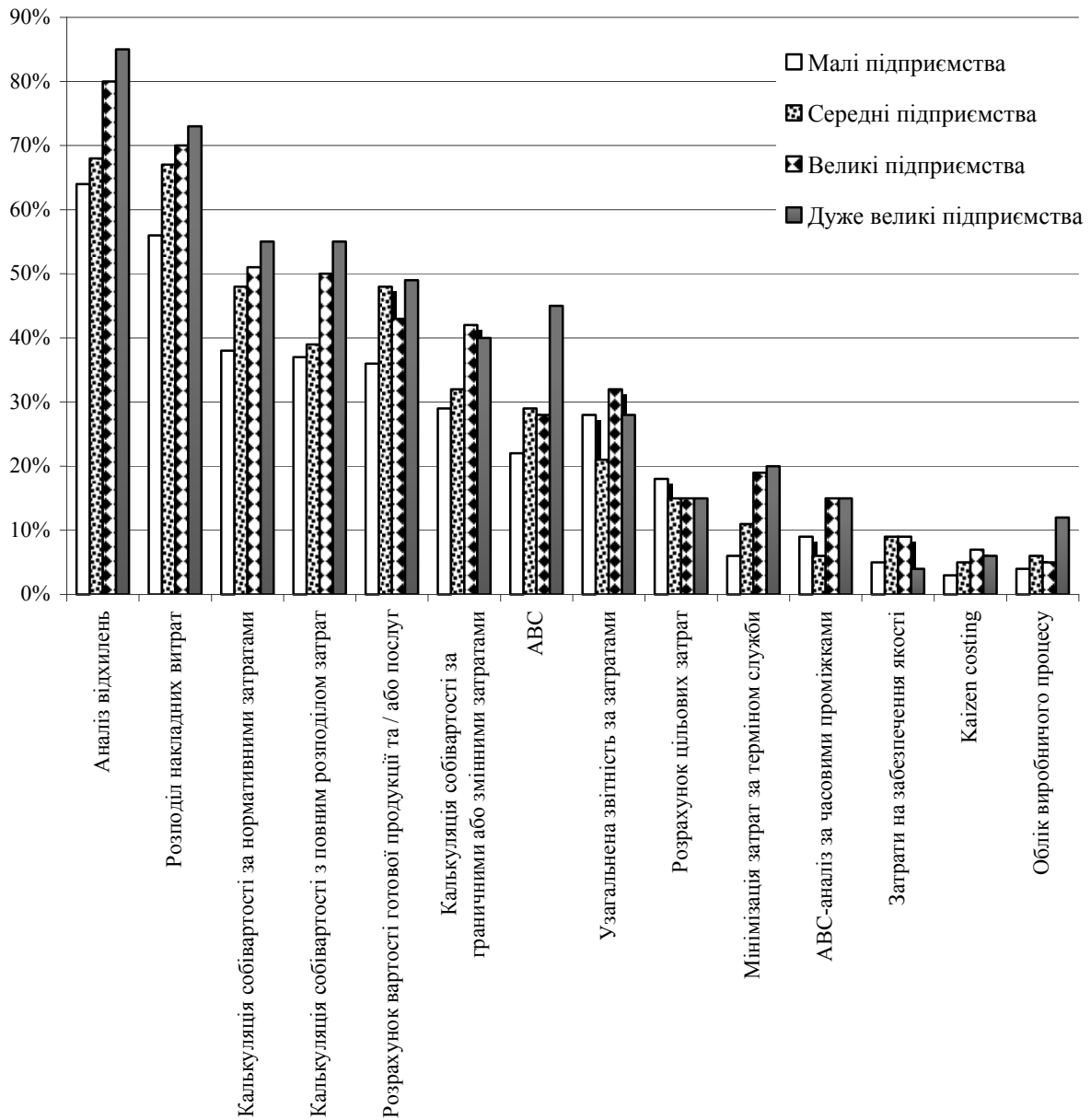


Рис. 4.4. Аналіз використання калькуляційних інструментів залежно від розміру компанії

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

Варто зазначити, що використання деяких інструментів є надто затратним, наприклад ABC. Це пояснює небажання невеликих підприємств використовувати такі інструменти. Так, ABC-аналіз використовують тільки 22% малих підприємств з опитаних у порівнянні з 46% великих компаній.

Натомість масштаби діяльності та організаційна структура великих компаній, що використовують більшу кількість та різноманітність інструментів управлінського обліку, можуть обмежувати можливості використання тих інструментів, які застосовуються малими підприємствами.

Наприклад, сумарний облік затрат використовують 29% малих і лише 28% великих підприємств. Така ж тенденція і щодо використання Target costing (використовують 18% малих і 14% великих компаній), Quality costing (управлінський облік затрат на збереження якості), який використовують 9% середніх і 2% дуже великих підприємств.

Рис. 4.5 демонструє, що інструменти ціноутворення зазвичай використовуються більшою мірою великими компаніями. В середньому респонденти застосовують трохи більше двох методів ціноутворення з шести, що пропонувалися під час опитування.

Найбільш поширеними у ціноутворенні є два інструменти управлінського обліку, використання яких значно варіюється залежно від виду діяльності – «Витрати плюс прибуток» і трансфертне ціноутворення (встановлення цін на проміжну продукцію при переміщенні між структурними підрозділами (дочірніми підприємствами)). Використання інструментів ціноутворення також залежить від типу підприємства та виду діяльності (рис. 4.6).

Інша група інструментів управлінського обліку – це інструменти бюджетування. Результати дослідження показують, що підприємства використовують широкий спектр інструментів бюджетування – в середньому трохи більше чотирьох з дев'яти опитаних.

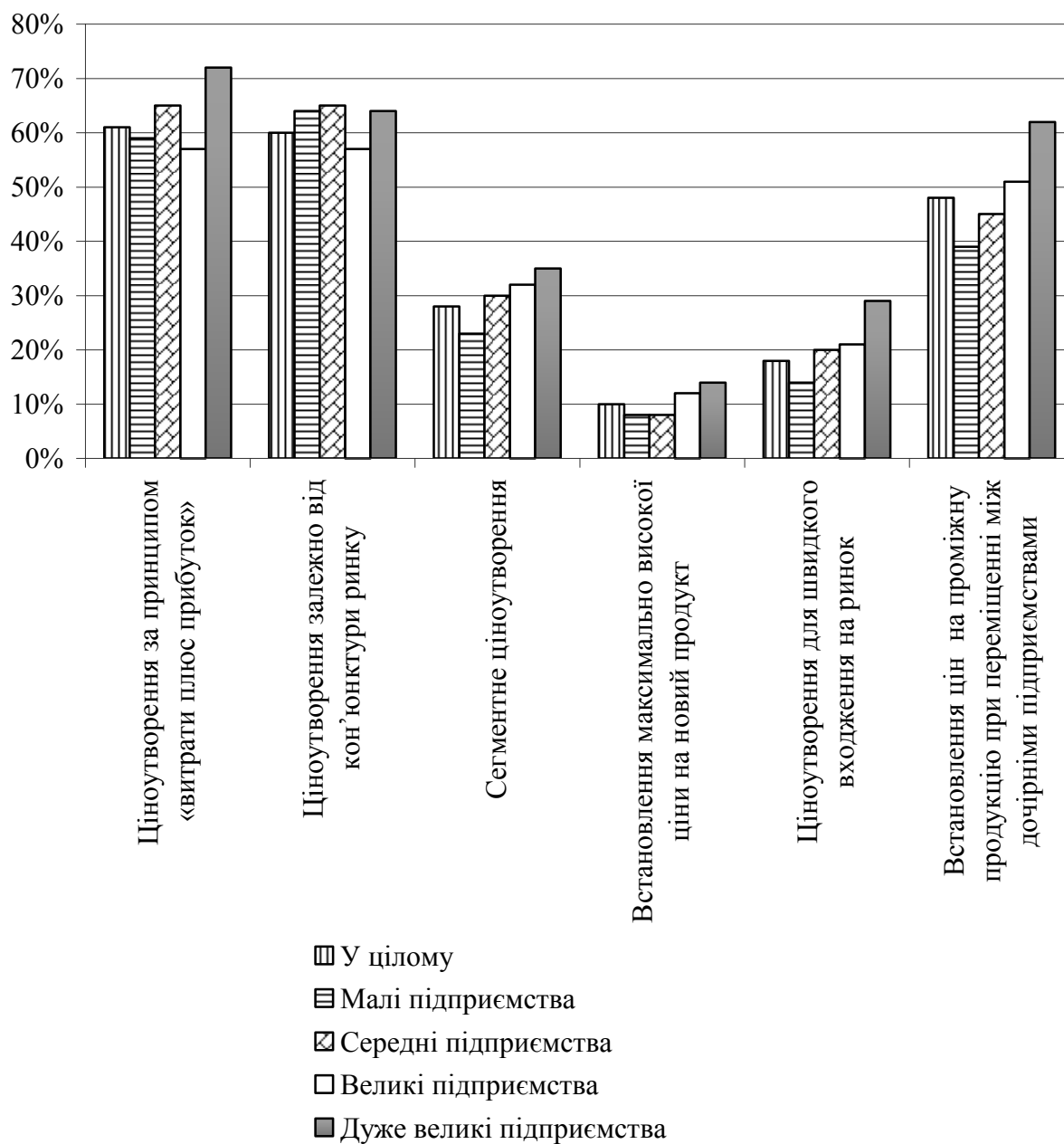


Рис. 4.5. Аналіз використання інструментів управлінського обліку щодо ціноутворення за видами діяльності

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

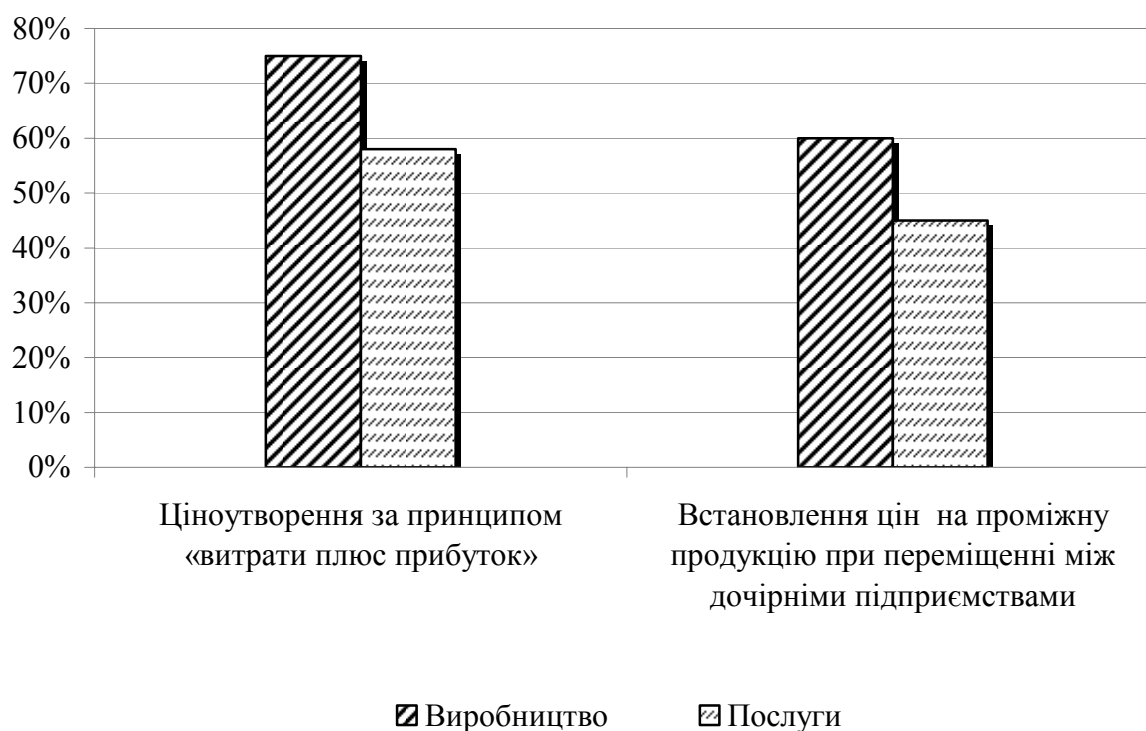


Рис. 4.6. Співвідношення використання окремих інструментів управлінського обліку щодо ціноутворення за видами діяльності

Джерело: складено автором на основі аналізу і узагальнення за [179].

Аналіз застосування методів бюджетування (рис. 4.7) свідчить, що малі підприємства порівняно з великими майже не використовують бюджетування в управлінні або застосовують менш складні методи формування бюджету. Натомість серед найпопулярніших інструментів бюджетування – прогноз фінансового року, гнучке бюджетування та бюджетування руху грошових коштів, що використовуються всіма підприємствами незалежно від розміру.

Вчасне виявлення і усунення недоліків у фінансовій діяльності та пошук резервів поліпшення фінансового стану підприємства і його платоспроможності є першочерговим завданням управлінського обліку.

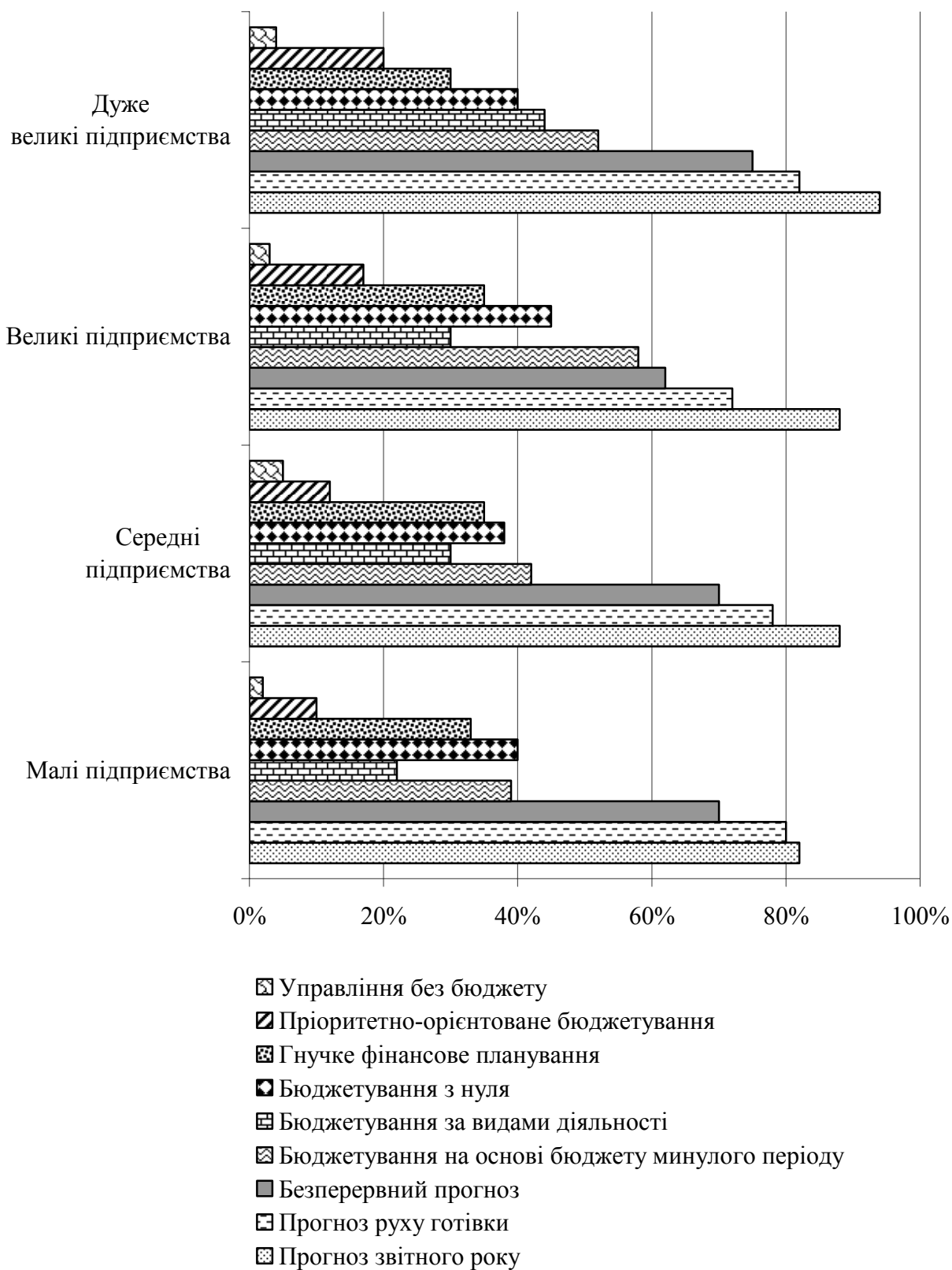


Рис. 4.7. Залежність використання інструментів бюджетування від розміру підприємства

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

У сучасній вітчизняній і зарубіжній аналітичній практиці застосовується значна кількість показників рентабельності, які з різних позицій характеризують прибутковість діяльності підприємств. Велике значення при цьому має вибір оцінного показника (прибутку), що використовується в розрахунках. Найчастіше застосовують чотири показники: валовий прибуток, операційний прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток.

Узагальнених значень рентабельності, на які можна орієнтуватися під час аналізу, не існує. Тому зростання усіх показників рентабельності в динаміці розглядається як позитивна тенденція. Залежно від того, з чим порівнюється показник прибутку, виділяють і групи інструментів: аналіз прибутковості товарів, аналіз рентабельності покупців, аналіз беззбитковості та ін. (рис. 4.8).

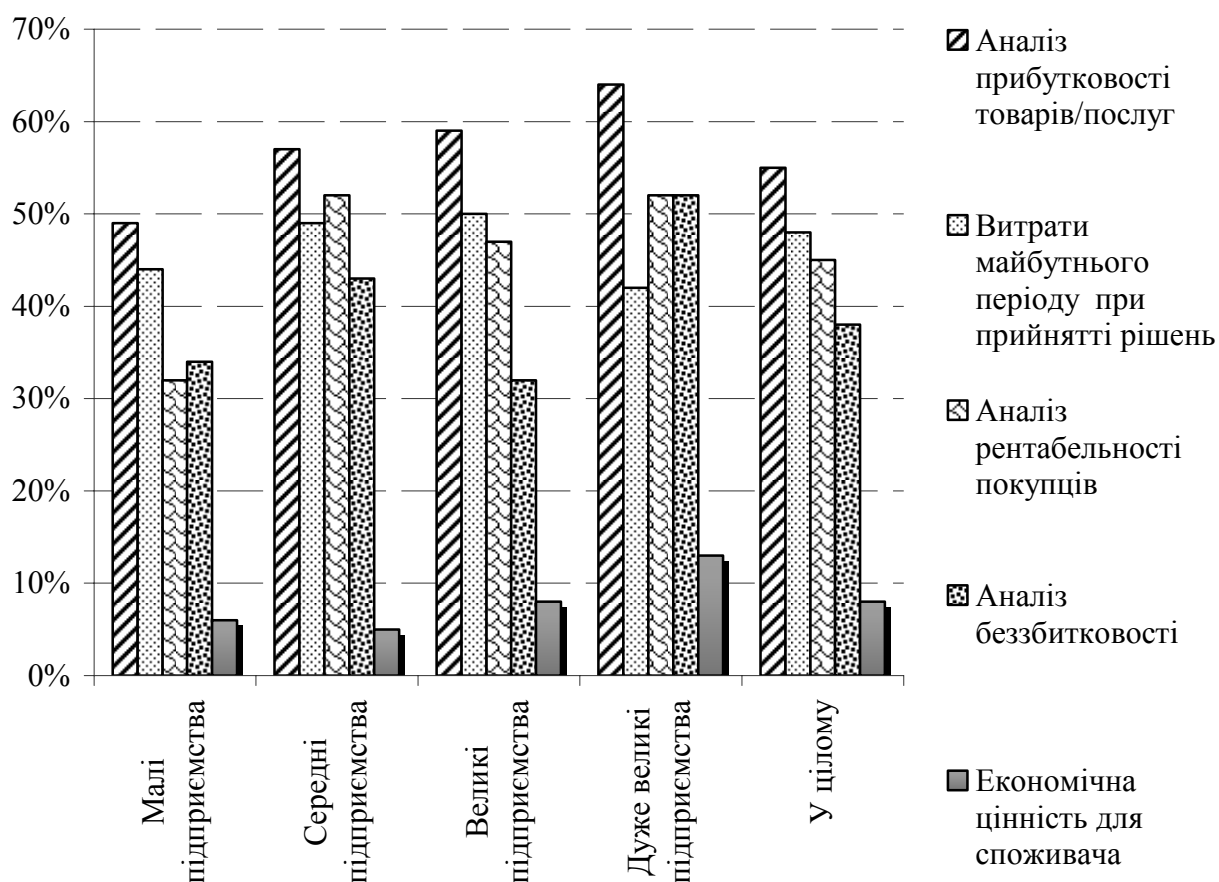


Рис. 4.8. Залежність використання інструментів аналізу прибутковості від розміру підприємства

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

Окрему групу інструментів управлінського обліку становлять інструменти, що використовуються для інформаційного забезпечення прийняття інвестиційних рішень (рис. 4.9).

Інвестиційна діяльність характеризує процес обґрунтування та реалізації найбільш ефективних форм вкладення капіталу, спрямованих на розширення економічного потенціалу підприємства. Інвестуючи капітал, підприємство повинно шукати можливості, які б сприяли максимальному надходженню готівки і, як правило, інвестиційні проекти не повинні узгоджуватися, якщо вони призводять до зменшення суми готівкових коштів у довгостроковій перспективі.



Рис. 4.9. Аналіз використання інструментів для прийняття інвестиційних рішень

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

До інструментів управлінського обліку, що використовуються для прийняття інвестиційних рішень, належать: статичні методи оцінювання інвестицій (облікова норма прибутку на інвестиції, розрахунок терміну окупності інвестицій та ін.) та динамічні методи оцінювання інвестицій (дисконтування грошових надходжень, обчислення чистої дисконтної вартості (NPV), розрахунок внутрішньої норми рентабельності (IRR) та ін.).

У процесі досягнення стратегічних цілей може виникнути необхідність прийняття рішення, пов'язаного зі значними затратами в найближчій перспективі, що сприятиме отриманню значно більших вигод у довгостроковій перспективі. Тому стратегічні рішення повинні розглядатися не лише з точки зору фінансових критеріїв, а й виходячи з того, наскільки вони відповідають реалізації стратегічних напрямів діяльності підприємства.

Отже, при дослідженні перспективних напрямів діяльності підприємств необхідно завжди враховувати досягнення стратегічних цілей підприємства, використовуючи для цього адекватні методи оцінювання інвестицій.

Варто зазначити й інші інноваційні інструменти управлінського обліку, які на сьогодні є досить актуальними (рис. 4.10). Наприклад, бенчмаркінг (*Benchmarking*), що активно використовується на підприємствах, різних за видами та обсягами діяльності. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо вдосконалення об'єктів бенчмаркінгу. Об'єктами бенчмаркінгу можуть бути: методи, процеси, технології, якісні параметри продукції, показники фінансово-господарської діяльності підприємств (структурних підрозділів). Досліджуючи технологічні процеси, методи чи технології продажу продукції, головну увагу приділяють пошуку резервів зниження витрат та підвищенню конкурентоспроможності продукції.

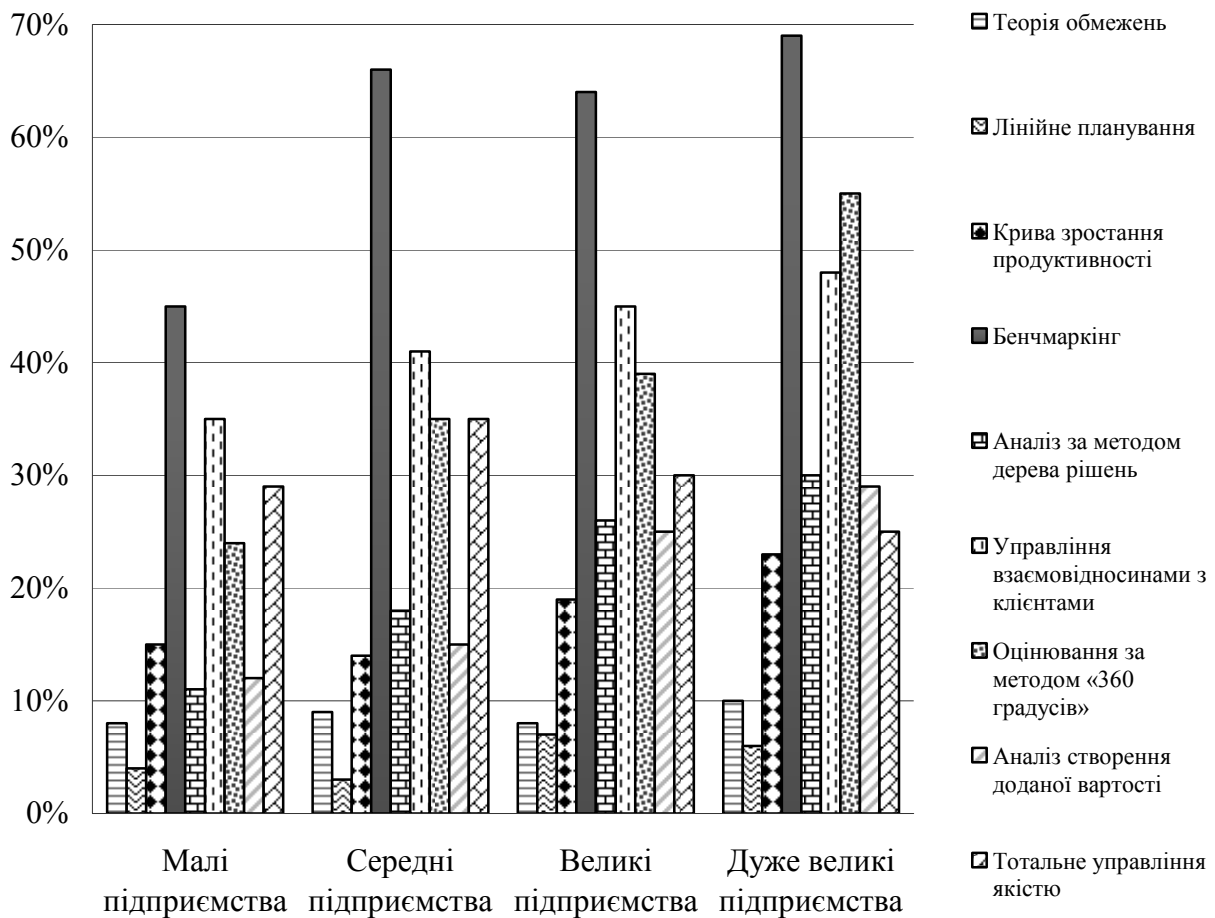


Рис. 4.10. Залежність використання оперативних (аналітичних) інструментів управлінського обліку від розміру підприємства

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

Не менш вживаними є такі інструменти, як: оцінювання за методом «360 градусів»; управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM); тотальне управління якістю (Total Quality Management); теорія обмежень.

З одного боку, CRM – це система управління взаємовідносинами з клієнтами, а з іншого – стратегія, спрямована на створення тривалих і вигідних відносин із клієнтами через розуміння їх індивідуальних потреб. Цей інструмент надає змогу не тільки автоматизувати всі перераховані вище процеси, але і володіє чималими перевагами, а саме: аналітична звітність, можливість інтеграції з іншими обліковими системами,

вбудований органайзер, time-management, можливість адміністрування прав доступу до бази клієнтів тощо. Зазначені переваги обґрунтовують поширене використання інструменту CRM.

Наступна група інструментів управлінського обліку, що досліджувалися, – це управлінські інструменти, найбільш популярними з яких є система збалансованих показників BSC (*Balanced Scorecard System*). Причому використання BSC досить розповсюджене як на малих, так і на великих підприємствах.

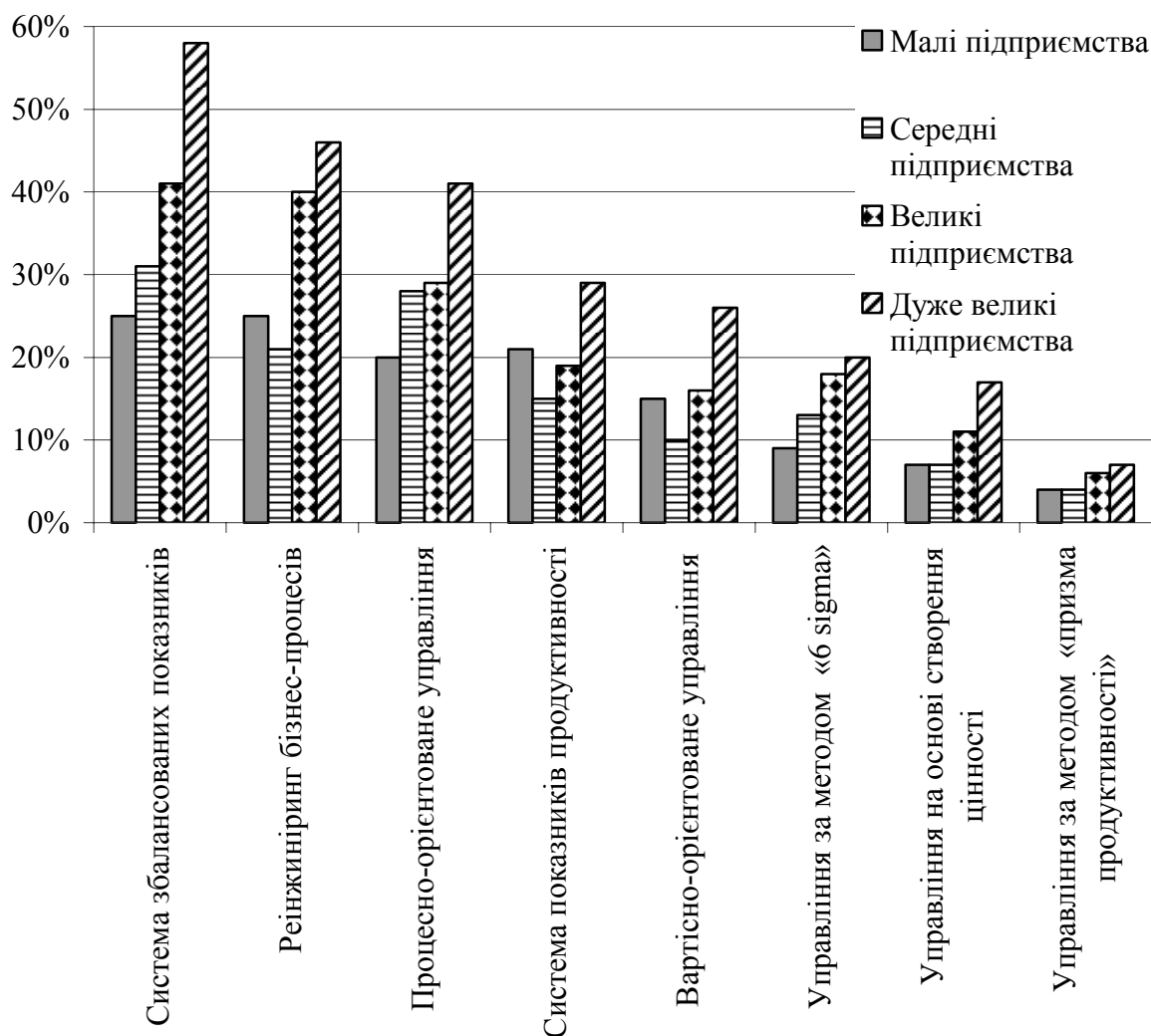


Рис. 4.11. Використання інструментів управління ефективністю діяльності

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

Третя група інструментів, використання яких досліджувалося, – це стратегічні інструменти управлінського обліку. Основну увагу зосереджено на питаннях, по-перше, як прибуток представляється у звітності для топ-менеджменту (часто як ключові показники ефективності чи КРІ) та для зовнішніх користувачів; по-друге, які із стратегічних інструментів управлінського обліку найбільш використовуються для підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

На сьогодні стратегічні інструменти управлінського обліку представляють значний інтерес як для малих, так і для великих підприємств (рис. 4.12). Серед основних стратегічних інструментів найбільш поширеними є: стратегічне планування, що використовують 72% респондентів, SWOT-аналіз (64%) та управління ризиками (60%).

На діяльність підприємства зазвичай впливають різні види ризиків, що може призвести до негативних наслідків і навіть до банкрутства підприємства. Тому необхідний ефективний механізм управління, ключовим елементом якого є створення системи обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками. Така система містить сукупність процедур різних видів обліку, методики економічного аналізу, що базуються на формуванні системи показників, відображених в управлінській звітності, які в сукупності дозволяють своєчасно впливати на слабкі місця, здійснювати контроль за її потенційними ризиками, ухвалювати економічні рішення оперативного та стратегічного характеру.

Оскільки для суб'єктів господарювання важливою інформаційною базою є управлінський облік, пріоритетними є питання удосконалення системи збору та обробки інформації в розрізі, максимально придатному для прийняття рішень в умовах невизначеності з метою мінімізації ризиків підприємства.

Процес управління ризиками здійснюється переважно менеджерами, висновки яких ґрунтуються лише на особистому досвіді та інтуїції, без відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Це пояснює надзвичайну затребуваність останнім часом стратегічних інструментів управлінського обліку.

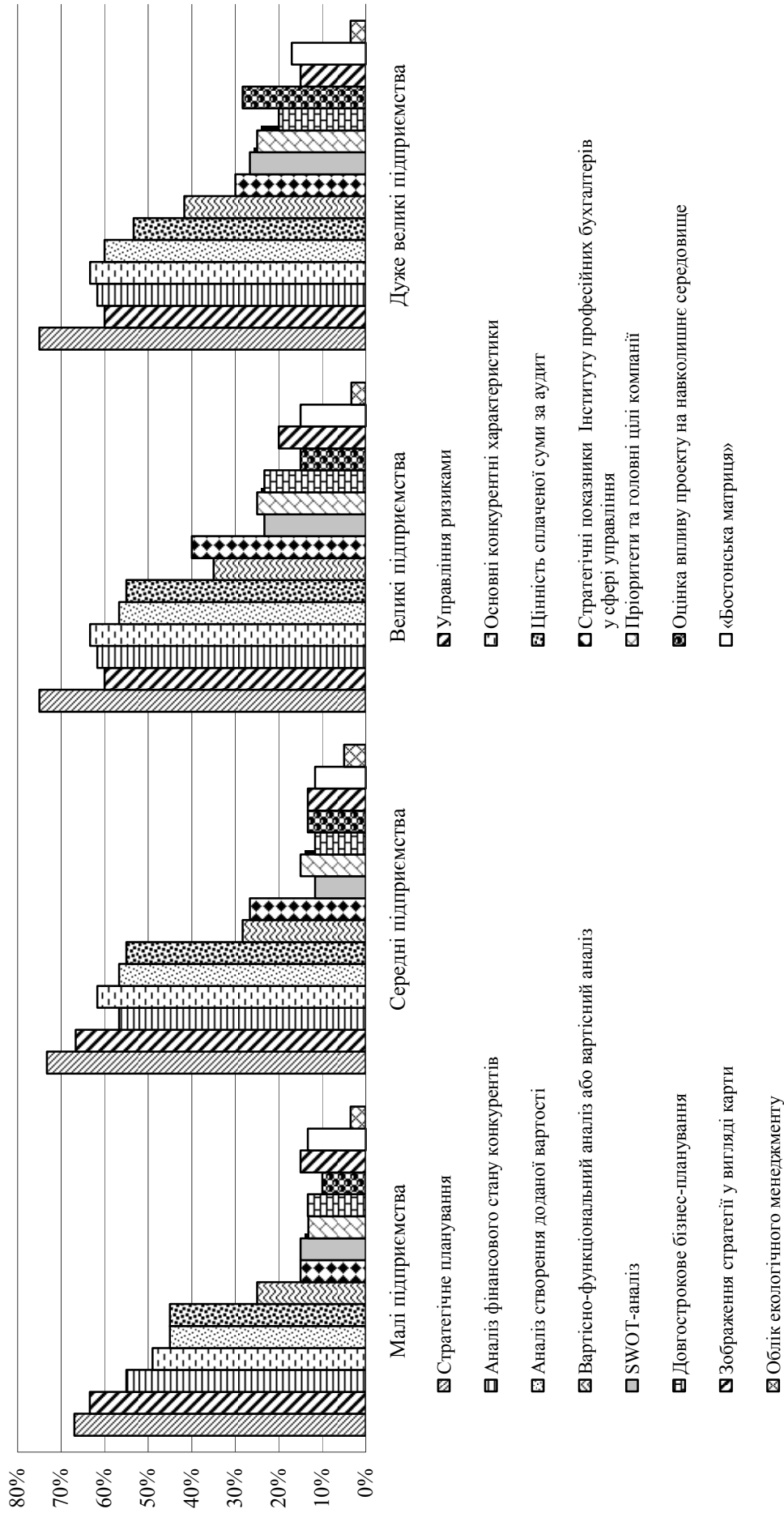


Рис. 4.12. Використання стратегічних інструментів управлінського обліку залежно від розміру підприємства

Джерело: складено автором на основі аналізу та узагальнення за [179].

Таким чином, узагальнюючи підсумки дослідження, спрямованого на виявлення динаміки розвитку основних технологій управлінського обліку, факторів, що визначають вибір інструментарію, а також цілей, що стоять перед управлінським обліком, можна зробити висновки про перспективи його розвитку.

По-перше, традиційна практика управлінського обліку залишається актуальною. Однак традиційні затратні підходи до управлінського обліку не повною мірою дозволяють забезпечити необхідною інформацією підприємства торгівлі при прийнятті рішень щодо асортименту, формування цінової політики і, зрештою, окупності однієї конкретної одиниці товару.

По-друге, важливим залишається питання про те, який вплив здійснює діяльність різних структурних підрозділів на ефективну роботу компанії в цілому; особливого значення набувають інструменти управлінського обліку, які дозволяють здійснити оцінку результатів.

По-третє, роль бухгалтера в компанії значно змінюється, він все більше залучається до розробки стратегії бізнесу і впровадження інформаційних систем. Тобто на сьогодні облік є інструментом досягнення успішних позицій в бізнесі, а також супроводжує процес розробки стратегічних планів. Отже, одним із пріоритетних напрямів є стратегічно орієнтований управлінський облік.

4.2. Цільові параметри формування системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі

В Україні, як і в країнах ближнього зарубіжжя, проблеми методології та організації управлінського обліку на підприємствах торгівлі ще недостатньо розроблені. Проте, враховуючи значення торгівлі в економіці країни, за такої тенденції розвитку оптової торгівлі, це питання є досить актуальним та потребує ґрунтовних досліджень. Крім того, підприємства оптової торгівлі мають певні особливості, які впливають і на цільову структуру управління управлінського обліку. Серед таких особливостей необхідно зазначити: високу матеріальну відповідальність

працівників; здійснення інновацій в рамках функціональних структур; швидкість змін зовнішнього середовища [180, с. 14]. Також до проблем, що можуть бути вирішені засобами управлінського обліку, відносять: нескоординоване охоплення ринку збутом; функціональне перевантаження менеджерів підприємства; неефективне проведення збутової діяльності; неефективне проведення рекламної кампанії; неоптимальність закупівлі; неоптимальний розмір запасів; неефективна робота транспортного цеху; автоматизація лише роботи бухгалтерії; нераціональна система стимулювання; фінансова інформація існує у вигляді балансу та звіту про фінансові результати; контроль за ефективністю прийнятих рішень відсутній (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Основні проблеми та шляхи їх вирішення із застосуванням ресурсних можливостей управлінського обліку [181]

№ пор.	Проблеми, що постали перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблем засобами управлінського обліку
1	<p><i>Нескоординоване охоплення ринку збутом.</i></p> <p>1. Неможливо визначити: який обсяг товарів, у якому асортименті, на якій території чи на якому ринку був реалізований; який прибуток отримало підприємство, працюючи в тому чи іншому сегменті ринку; який сегмент ринку не був охоплений підприємством узагалі, на якому сегменті ринку є можливість значно збільшити обсяги продажів.</p> <p>2. Дії менеджерів відділу збуту зводяться до хаотичного пошуку покупців підприємства, їх інтереси в багатьох випадках перетинаються, тим самим провокують конфлікти всередині підприємства та зниження репутації підприємства за його межами</p>	<p>Можливе за допомогою:</p> <ul style="list-style-type: none"> – чіткого контролю з боку працівників управлінського обліку за роботою підприємства на кожному сегменті ринку (поділ ринку на сегменти здійснюється за участю вищого менеджменту підприємства) та оперативне інформування відповідних менеджерів про результати проведеного аналізу;

Продовження табл. 4.1

№ пор.	Проблеми, що постали перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблем засобами управлінського обліку
	3. Існує декілька підрозділів, які займаються збутом. Їх функції розмежовані лише частково, що також призводить до виникнення конфліктів та зниження продуктивності праці співробітників	– чіткого контролю з боку працівників управлінського обліку за роботою кожного менеджера зі збуту та за діяльністю кожного підрозділу загалом
2	<p><i>Функціональне перевантаження менеджерів підприємства.</i></p> <p>1. Відсутність зв'язків між різними службами всередині підприємства.</p> <p>2. До обов'язків менеджера входять усі можливі функції, починаючи з розробки договорів і закінчуючи формуванням звітів</p>	Працівники управлінського обліку виконують функції менеджерів зі збуту, зокрема щодо збирання, обробки, аналізу та надання результативної інформації, необхідної самим менеджерам зі збуту, а також керівникам вищої ланки управління
3	<p><i>Неефективне проведення збутової діяльності.</i></p> <p>1. Потенційним покупцям у прайс-листах пропонують увесь можливий асортимент товарів (який на деяких підприємства може сягати 3000–5000 найменувань), незважаючи на спрямованість клієнта.</p> <p>2. Невчасно виписуються рахунки. Неоплаченими рахунками не цікавляться, не з'ясовують причини відмов клієнтів від товару підприємства.</p> <p>3. Не беруться до уваги особисті побажання кожного клієнта щодо обслуговування його замовлення та вимоги щодо пропонованого товару</p>	Незначною мірою лише шляхом жорсткого контролю як за обсягами продажів окремого менеджера, так і за обсягами реалізованого ним товару здійснювати вплив за допомогою коригування оплати праці менеджера та визначення доцільності співпраці з ним

Продовження табл. 4.1

№ пор.	Проблеми, що постали перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблем засобами управлінського обліку
4	<p><i>Неефективне проведення рекламної кампанії.</i></p> <p>1. Прийняття рішень щодо часу та простору проведення рекламної кампанії товарного асортименту, джерел, за допомогою яких проводити рекламну кампанію, відбувається здебільшого на інтуїтивному рівні і не ґрунтується хоча б на мінімальних розрахунках.</p> <p>2. Планування бюджету просування товарів не здійснюється, кошти, спрямовані на проведення рекламної кампанії, не відповідають реальній потребі.</p> <p>3. Немає інформації про те, чи досягла успіху проведена рекламна кампанія, які прибутки (збитки) отримало підприємство</p>	<p>Управлінський облік має широкий спектр найрізноманітніших методів, за допомогою яких може надати обґрунтовані рекомендації стосовно проведення рекламної кампанії</p>
5	<p><i>Неоптимальність закупівлі.</i></p> <p>Недостатньо обґрунтований вибір постачальників, який може базуватися на особистій зацікавленості менеджера, а не на інтересах підприємства</p>	<p>Частково можливо за допомогою контролю за формуванням фактичної собівартості товарів з огляду на її планову та можливу собівартість</p>
6	<p><i>Неоптимальний розмір запасів.</i></p> <p>Немає чіткої політики щодо формування розміру товарних запасів. Деякі види товарів виявляються дефіцитними, інші ж залежуються на складах</p>	<p>Можливо. Управлінський облік повністю вирішує цю проблему побудови оптимальної моделі розміру запасів, застосовуючи різноманітні методи</p>
7	<p><i>Неефективна робота транспортного цеху.</i></p> <p>Транспортні перевезення здійснюються хаотично. Потреби доставки товару різним постачальникам у різні регіони не зіставляються. Економічна вигідність перевезень та роботи транспортного цеху загалом не розраховується</p>	<p>Можливо. За допомогою планування перевезень, а також розрахунку оптимального з погляду економічної вигоди маршруту, розгляду можливості залучення автотранспорту сторонніх організацій</p>

Закінчення табл. 4.1

№ пор.	Проблеми, що постали перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблем засобами управлінського обліку
8	<i>Автоматизація лише роботи бухгалтерії.</i> Використання ППП здійснюється здебільшого лише бухгалтерією підприємства. Разом з тим, відсутній зв'язок між інформаційними потоками в бухгалтерії та інших підрозділах підприємства	Не вирішує цих питань. Питання координації та організації вирішує система контролінгу. Питання автоматизації всієї діяльності підприємства в компетенції дирекції
9	<i>Нераціональна система стимулювання.</i> Працівникам пропонується базова ставка незалежно від того, наскільки якісно ти працюєш, премії, як правило, відсутні	Можливо. Розробивши оптимальну мотиваційну систему оплати праці на підприємстві
10	<i>Фінансова інформація існує у вигляді балансу та звіту про фінансові результати.</i> Іншу економічну інформацію збирають працівники підрозділів для своїх потреб самостійно. Прохідність внутрішньої інформації практично відсутня	Вирішує питання повністю
11	<i>Контроль за ефективністю прийнятих рішень відсутній</i>	Вирішує питання повністю

Зазначене дозволяє виділити інформаційні потреби менеджменту, специфічність яких обумовлена особливостями діяльності підприємств оптової торгівлі.

По-перше, це динамічне зовнішнє середовище та висока конкуренція, що значно впливає на постійну зміну структури конкурентів.

По-друге, це імідж підприємства торгівлі та «лояльність» покупців. Посилена конкуренція на ринку надає продавцям різні можливості для активізації продажу і одночасно створює для них певні обмеження. За таких умов стимулювання продажу товарів є невід'ємною складовою управління продажами товарів, що, в свою чергу, визначає напрям торговельної діяльності та містить комплекс операцій з продажу товарів,

здійснення яких на підприємстві повинно забезпечити запланований результат. За таких умов управління продажами товарів може бути надійною основою для прийняття управлінських рішень у логістиці та формуванні фінансової політики.

По-третє, управління торговельною діяльністю потребує вирішення специфічних (нетипових) проблем, що обумовлює необхідність організації іншої, ніж в інших галузях, системи управлінського обліку та звітності, розроблення специфічного інструментарію, тобто так званих «галузевих рішень» (рис. 4.13).

О.А. Вержбицький та Л.О. Лігоненко визначають такі параметри для ідентифікації складових системи контролінгу підприємств торгівлі: концепція, інструментальне, інформаційне та організаційне забезпечення [182, с. 107].

Щодо управлінського обліку, то для підприємств торгівлі вибір концепції, доцільної для впровадження, залежить від: особливостей та масштабів діяльності конкретного підприємства, обраної стратегії розвитку та стилю управління. Причому оскільки управлінський облік не є регламентованим на законодавчому рівні, вибір інструментального, організаційного та інформаційного забезпечення здійснюється самостійно та допускає варіативність підходів до його організації і ведення.

Зважаючи на можливість суб'єкта господарювання визначати правила вибору варіанта впровадження, форми організації, інструментарію, стандартизації та регламентації управлінського обліку відповідно до прав і обов'язків, що не суперечать закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», вважаємо за доцільне використовувати диспозитивний підхід.

Термін «диспозитивність» походить від поняття «диспозитивний» (від нім. *dispositivus* – розпоряджається, вбачають; франц. *dispositif* – порядок; розташування як «диспозиція», пристрій, механізм) [183]. Поняття «диспозиція» згадував Л. Пачолі в «Трактаті про рахунки і записи» (гл. 5 «Про другу частину Трактату, іменовану диспозицією, що під нею розуміється, в чому полягає її значення в торгівлі, і про три найголовніших книги купців») [184, с. 33–34], використовував для позначення впорядкованості у веденні трьох основних бухгалтерських книг середньовічних венеціанських купців – Меморіалу, Журналу, Головної книги.



Рис. 4.13. Особливості діяльності підприємств торгівлі, що визначають методологію та організацію управлінського обліку

Джерело: складено автором.

Стосовно управлінського обліку принцип диспозитивності може виявлятися по-різному, визначаючи різноманіття його моделей, варіантів. Зокрема, менеджери підприємства торгівлі можуть застосовувати економіко-математичні методи (факторний аналіз, лінійне програмування, економетричні методи та ін.) при веденні управлінського обліку (наприклад, для оцінювання фактичних і бюджетних значень витрат, виручки, прибутку; розрахунку оптимального обсягу замовлення, для точності вимірювання витрат). В управлінні підприємством торгівлі можуть реалізовуватися процесний або функціональний підходи, але можливою є відмова від їх застосування на користь будь-якої іншої концепції.

Реалізація принципу диспозитивності залежить від обраної концепції управління, що диспозитивно визначає модель управлінського обліку. Диспозитивність моделі управлінського обліку, обумовленої концепцією управління, буде забезпечуватися відсутністю прямих негативних наслідків, спричинених вибором тієї чи іншої моделі управління і управлінського обліку.

Принцип диспозитивності в управлінському обліку виявляється не тільки у виборі методів його ведення, але правил і процедур здійснення управлінського обліку, що реалізуються за допомогою формування системи внутрішніх стандартів і регламентів управлінського обліку, які розробляються підприємством самостійно [185].

Отже, диспозитивні властивості управлінського обліку визначають його варіативність та обумовлюють необхідність моделювання інформаційної системи в рамках окремого суб'єкта господарювання, враховуючи особливості його діяльності.

Торгівля є видом підприємницької діяльності, що характеризується високою мобільністю бізнес-процесів, оборотністю та ліквідністю активів, наявністю великої кількості контрагентів з різними умовами взаємовідносин купівлі-продажу, значними обсягами дебіторської та кредиторської заборгованості і, як наслідок, – високими підприємницькими ризиками. Ці особливості визначають методiku та організацію управлінського обліку основної діяльності підприємств торгівлі, його підсистеми, в межах яких формується інформаційне забезпечення бізнес-процесів підприємства торгівлі (рис. 4.14).

Матрицю взаємозв'язку бізнес-процесів та функцій управлінського обліку підприємств оптової торгівлі наведено в дод. Р.



Рис. 4.14. Інформаційні блоки управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Джерело: складено автором.

Центральне місце в діяльності підприємства торгівлі займає процес продажу, ефективне управління яким прямо впливає на успішність функціонування підприємства в цілому.

Управління продажами товарів торговельного підприємства базується на основі цілей і завдань процесу продажу, які повинні відповідати бізнес-концепції підприємства, обраному напрямку дій (орієнтирів). Загальна модель управління продажами товарів підприємства оптової торгівлі включає: блоки інформаційного забезпечення щодо обсягів продажу, цінової та асортиментної політики, методики та організації системи стимулювання продажу товарів, політики розрахунків з покупцями, аналітичних даних щодо ринку (рис. 4.15). Тобто управління продажами товарів є основою здійснення ефективної торговельної діяльності і залежить від впливу зовнішніх та внутрішніх факторів.

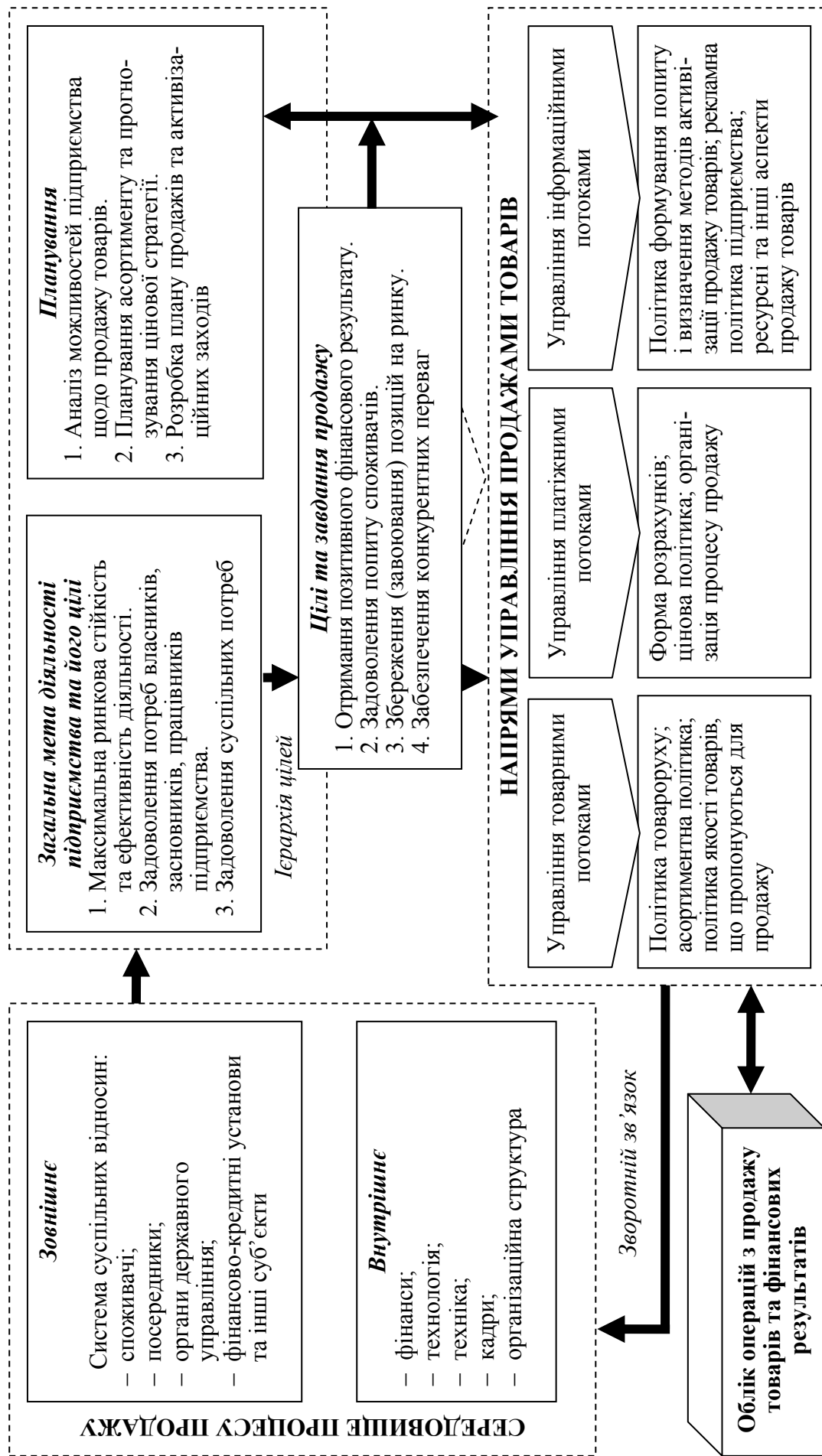


Рис. 4.15. Блок-схема моделі управління продажами товарів торговельного підприємства [186]

В управлінні продажами товарів підприємство торгівлі повинно орієнтуватися на:

- одержання підприємством прибутку в звітному періоді та забезпечення передумов і гарантій його отримання в майбутньому;
- максимальне задоволення платоспроможного попиту споживачів;
- довгострокову ринкову стійкість та конкурентоспроможність підприємства.

Ці орієнтири визначає ринок, оскільки саме тут надаються продавцям різні можливості для активізації продажу і водночас створюються для них певні обмеження.

Ефективне управління продажами підприємства оптової торгівлі потребує достовірної інформації про всі його складові. Одним із важливих елементів функціонуючої системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі є визначення правил організації обліку і оцінки активів, а також затрат підприємства. Т.А. Башкатова і І.А. Богатирьов основним принципом управлінського обліку визначають фіксування в обліку сукупності здійснюваних операцій за сутністю, а не відповідно до встановлених регулюючими органами правилами і нормами [180, с. 14].

Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності для визнання виручки від продажу товарів потрібне одночасне виконання ряду критеріїв, ключовим з яких є перехід від продавця до покупця значних ризиків і вигод, пов'язаних з власністю на предмет продажу. Як наслідок, навіть у разі юридичного оформлення договору купівлі-продажу виручка у бухгалтерському обліку не повинна визнаватися, якщо не виконано змістовний аспект – перехід ризиків і вигод. Так, наприклад, компанія-продавець зберігає відповідальність за незадовільну якість товару, що не покривається стандартними гарантійними зобов'язаннями; отримання виручки залежить від отримання виручки покупцем в результаті перепродажу; у компанії-продавця немає упевненості в остаточному отриманні доходу.

Для прийняття управлінських рішень необхідно, щоб продаж товарів відображався в обліку в періоді виникнення

значної визначеності щодо факту господарської діяльності, пов'язаного з одержанням доходу. Основна проблема полягає в тому, що в цей період доходи і пов'язані з ними витрати не завжди можуть бути підтверджені документально. Наприклад, покупець (експедитор) через певні форс-мажорні обставини не доставив документи в бухгалтерію вчасно, а згідно з договором перехід права власності здійснюється на умовах «франко-станція призначення» або «франко-склад покупця» і таке інше.

Якщо подібні ситуації є поодинокими і не мають суттєвого впливу на загальну величину виручки і пов'язаних з нею витрат, то методика альтернативного обліку навряд чи буде раціональною. Якщо ж проміжок часу між виникненням значної впевненості щодо факту продажу і його документальним підтвердженням є суттєвим або такі ситуації мають системний характер, тоді це може призвести до зниження достовірності даних управлінського обліку, інтегрованого з фінансовим обліком.

Прикладами зниження функціональності управлінського обліку можуть слугувати такі ситуації:

- рішення про розподіл преміального фонду між підрозділами та преміюванням працівників приймаються залежно від доходів, одержаних у точках продажу;
- необхідне прийняття оперативного рішення щодо зміни асортименту, причому продажі товарів характеризуються високою сезонністю, або суттєва частина товарів має короткий життєвий цикл;
- розробляються рекламні акції, орієнтовані на найбільш прибуткові групи клієнтів, інформація про продажі яким може мати «відстрочений» характер, тобто на звітну дату відвантаження здійснено, але документально перехід права власності ще не відбувся [188, с. 28].

У підприємств оптової торгівлі значна частина коштів вкладена в товарні запаси, що є вимогою безперервного функціонування торгівлі. Високий рівень дебіторської заборгованості свідчить про те, що більшість товарів оплачується після їх продажу. Для того, щоб знизити рівень дебіторської

заборгованості і тим самим збільшити рівень власних оборотних коштів, менеджери підприємств оптової торгівлі повинні:

- стежити за вчасністю оплати товарів та послуг, що надаються;
- контролювати безнадійну та сумнівну дебіторську заборгованість;
- мінімізувати рівень необґрунтованих товарних запасів на складах, що є певним баластом «заморожених коштів», при обертанні яких підприємства можуть отримати додатковий прибуток;
- покращити рівень логістики і постачання;
- підвищити мотивацію для роботи своїх працівників.

Важливого значення в управлінні підприємством торгівлі набуває бізнес-процес *управління дебіторською заборгованістю*. Дебіторська заборгованість – це дуже мінливий і динамічний вид оборотних активів, що істотно залежить від прийнятої на підприємстві політики щодо розрахунків з покупцями. Оскільки дебіторська заборгованість є, по суті, «замороженням» обігових коштів підприємства, пріоритетне завдання в управлінні – максимально можливе її скорочення. Проте цього не відбувається з багатьох причин, у тому числі і внаслідок конкуренції.

З позиції відшкодування вартості відвантажених покупцям товарів продаж може бути здійснений одним з трьох способів:

- попередня оплата (вартість товару оплачується повністю або частково до відвантаження його продавцю);
- оплата готівкою (вартість товару оплачується повністю у момент передачі товару);
- оплата в кредит (вартість товару оплачується через певний час після його передачі покупцеві). Відповідно, в обліку відображається дохід під продажу товарів, оплата за які ще не одержана. Така ситуація потребує контролю за своєчасністю погашення дебіторської заборгованості.

З метою інформаційного забезпечення контролю за станом розрахунків з контрагентами в управлінському обліку необхідно класифікувати дебіторську заборгованість за такими ознаками:

за контрагентами (в розрізі рівня кредитоспроможності покупців та кредитних умов) та за менеджерами, зайнятими продажем товарів на підприємстві.

За рівнем кредитоспроможності покупців дебіторська заборгованість поділяється на основі їх «кредитної історії»:

- дебіторська заборгованість за покупцями, яким кредит може бути наданий у максимальному обсязі, тобто на рівні встановленого кредитного ліміту (група «VIP-позичальники»);
- дебіторська заборгованість за покупцями, яким кредит може бути наданий в обмеженому розмірі, що визначається з урахуванням рівня допустимого ризику неповернення боргу;
- дебіторська заборгованість за покупцями, яким кредит не надається (при неприпустимому рівні ризику неповернення боргу).

Диференціація кредитних умов відповідно до рівня кредитоспроможності покупців разом з розміром кредитного ліміту може здійснюватися за такими параметрами, як: термін надання кредиту, необхідність страхування кредиту за рахунок покупців, форми штрафних санкцій і т.д.

Класифікація за менеджерами, зайнятими продажем товарів, дозволяє забезпечувати керівництво деталізованою інформацією про ефективність роботи менеджерів з продажу для: контролю за виконанням планів, формування об'єктивної інформації при встановленні винагороди за період (обсяг), планування продажів та діяльності підприємства в цілому.

Зазначені параметри повинні впливати і на структуру управлінської звітності щодо продажу товарів.

Для цілей управлінського обліку дебіторська заборгованість залежно від умов погашення може бути оцінена і відображена в управлінському балансі як:

- актив, якщо дебіторська заборгованість у межах відстрочення платежу;
- умовний актив – прострочена заборгованість покупців, за якою зберігається ймовірність її погашення;
- збиток – прострочена дебіторська заборгованість, безнадійна для стягнення.

З метою оцінювання реального фінансового стану підприємства торгівлі в управлінському обліку дебіторська заборгованість відображається за вирахуванням відсотка безнадійних боргів [187, с. 15].

Розвиток ринкових відносин та інфраструктури фінансового ринку дозволяє використати в практиці фінансового менеджменту нові форми управління дебіторською заборгованістю, основними з яких є: факторинг, облік векселів, одержаних від покупців, форфейтинг. Використання на підприємстві сучасних форм управління дебіторською заборгованістю потребує відповідного інформаційного забезпечення системи управлінського обліку.

Діяльність підприємства зазвичай відбувається під впливом різних видів ризиків, що може призвести до негативних наслідків і навіть до банкрутства. Це свідчить про необхідність формування ефективного механізму управління, ключовим елементом якого є створення системи обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками. Оскільки для суб'єктів господарювання важливою інформаційною базою є управлінський облік, пріоритетними стають питання удосконалення системи збору й обробки інформації в розрізі максимально придатному для прийняття оперативних і стратегічних рішень в умовах невизначеності з метою мінімізації ризиків підприємства.

Науковий доробок із проблем управління ризиками значний. Однак, на нашу думку, необхідно дослідити поняття «ризик» та «управління ризиком».

Юридичний підхід у визначенні поняття «ризик» передбачає насамперед затвердження цієї дефініції міжнародними або національними нормативно-правовими актами. Згідно зі Стандартами управління ризиками Міжнародної організації зі стандартизації Австралії та Нової Зеландії (AS/NZS 4360/1995, AS/NZS 4360/2004, ISO 31000/2009, ISO/IEC 51:1999, ISO/IEC 73:2002, ISO/IEC 73:2009) ризик – це поєднання можливості виникнення збитків і тяжкості цієї шкоди (ISO/IEC 51:1999); поєднання ймовірності події та її наслідків (ISO/IEC 73:2002); ймовірність впливу випадкової події

на цілі (AS/NZS 4360:2004); вплив невизначеності на цілі (ISO/IEC 73:2009) [189].

Відповідно до Податкового кодексу України (ст. 14) ризик – це ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків інших законодавчих актів, що контролюють органи державної податкової служби [188].

У сучасній економічній літературі існують різні трактування поняття «ризик».

Заслуговує на увагу ґрунтовне дослідження різних точок зору науковців, здійснене С.В. Волосович [189], яке дозволяє згрупувати три основні підходи до визначення поняття «ризик» за такими ознаками:

- визначення ризику через невизначеність;
- визначення ризику через імовірність;
- визначення ризику через ототожнення ризику зі збитком чи можливістю отримання прибутку.

Перший підхід підтримує група дослідників, що розглядають ризик через невизначеність. Так, А.С. Шапкін вважає, що невизначеність, пов'язана з можливістю виникнення в ході реалізації рішення несприятливих ситуацій і наслідків, характеризується поняттям «ризик» [191].

А.А. Мазаракі зазначає, що стратегія мінімізації ризику допускає існування між можливістю суспільства вибрати кращий соціальний порядок та ризиком його реалізації певної сфери суспільства суспільного життя, де панує невизначеність [1]. Отже, невизначеність є ситуативною характеристикою, що має форму ризику.

Другий підхід формує група авторів, які розглядають ризик через імовірність. І.А. Бланк розуміє ризик як імовірність виникнення негативних наслідків у формі втрати доходу чи капіталу за невизначеності умов здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства [192]. На думку А.Б. Камінського, основна відмінність ризику від невизначеності полягає в наявності не ймовірності, а зацікавленої особи, яка перебуває в ситуації неминучого вибору в умовах невизначеності [193].

Прихильники третього підходу ототожнюють ризик зі збитком чи можливістю отримання прибутку.

Т. Бачкаї, Д. Мессен, Д. Міко зазначають: «Ризик – це не збиток, що виникає при прийнятті рішення, а можливість відхилення від мети, для досягнення якої ухвалювалося рішення» [194].

Разом із тим, О. Кіпрєєва ризик порівнює з можливістю отримання додаткового прибутку за позитивних для підприємця умов. Запропоновані визначення поєднують ризик зі збитком, але ці поняття не можна ототожнювати [193]. В.Л. Пластун зазначає, що ризик передбачає збитки, імовірність яких пов'язана з наявністю невизначеності (недостовірністю інформації), а також прибуток, отримати який можливо лише завдяки діям, пов'язаним із ризиком [196].

Ширшим є визначення, де наголошується, що ризик – це потенційна ймовірність відхилення від спланованого економічного (фінансового) результату [197].

Намагаючись об'єднати різні погляди, розглядаючи ризик як об'єкт обліку, можна стверджувати, що господарська операція в умовах невизначеності, щодо якої є ймовірність одержання меншого фінансового результату, ніж очікувалося, є ризикованою. Отже, з точки зору відображення в обліку, ризик – це ймовірність недоотримання бажаного фінансового результату. Умовами визнання ризику в обліку є:

- висока концентрація активів за окремими статтями;
- різке збільшення або зменшення залишків на рахунках запасів, грошових коштів і дебіторської заборгованості;
- уповільнення оборотності поточних активів;
- наявність безнадійної дебіторської заборгованості;
- збиток як результат фінансової діяльності.

Визначення таких умов дозволить виявити ризики та оцінити ризикованість ситуації, і, відповідно, допоможе своєчасно прийняти ефективне управлінське рішення.

Управління ризиком є багатоступінчастим процесом, мета якого – зменшити чи компенсувати вплив ризик-факторів на господарську діяльність підприємства при настанні несприятливих подій. О.Л. Устенко управління ризиком визначає як процес впливу на суб'єкт господарювання, при якому забезпечується максимально широкий діапазон охоплення можливих ризиків, їх обґрунтоване прийняття та зведення їх впливу до мінімальних меж, а також розробка стратегії поведінки цього суб'єкта в разі реалізації конкретних видів ризику [198]. Такий підхід до визначення поняття «управління ризиками» є занадто широким і окреслює перелік управлінських дій з ризик-менеджменту.

Управління ризиком з позиції В.М. Гранатурова можна охарактеризувати як сукупність методів, прийомів, заходів, що дозволяють певною мірою прогнозувати настання ризикованих подій і вживати заходів щодо виключення або зниження негативних наслідків їх настання [199].

Д.А. Штефаніч визначає управління підприємницьким ризиком як сукупність дій економічного, організаційного і технічного характеру, спрямованих на встановлення видів, факторів, джерел ризику, оцінку величини, розробку і реалізацію заходів щодо зменшення його рівня та запобігання можливим втратам [200].

Підсумовуючи різні точки зору провідних науковців щодо управління ризиками, автори розглядають управління ризиком як процес впливу на об'єкт господарювання, що забезпечує охоплення виникнення можливих ризиків, використання всіх методів впливу на них шляхом прийняття управлінських рішень та зведення ступеня впливу виявлених ризиків на діяльність підприємства до мінімальних меж. Тобто виникає необхідність розроблення стратегії поведінки об'єкта управління в разі настання ризикових подій. Для створення ефективного процесу управління ризиками підприємство повинно мати дієву систему контролю, необхідну для ідентифікації і оцінювання ризиків (рис. 4.16).

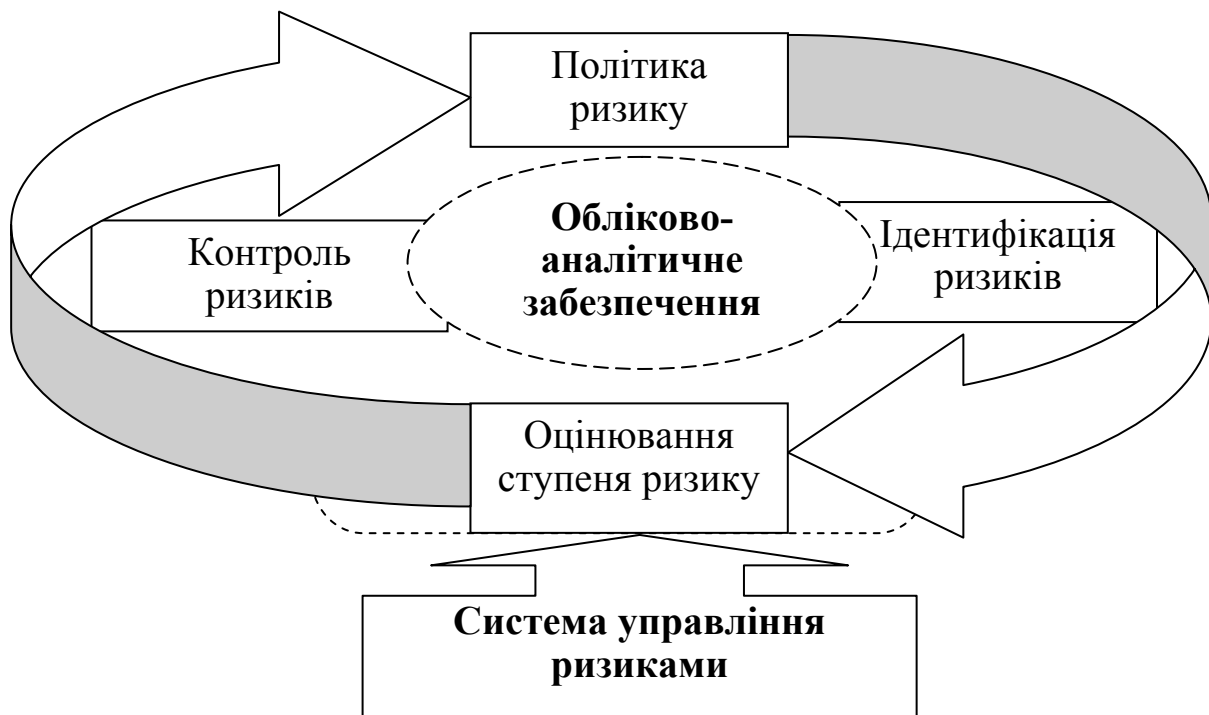


Рис. 4.16. Етапи управління ризиками підприємства торгівлі

Джерело: складено автором.

На першому етапі управління ризиками підприємства розробляється політика, що залежить від цілей підприємства торгівлі.

З метою ідентифікації ризиків необхідно здійснити їх класифікацію, що зумовлює ефективність організації управління ними. Під класифікацією слід розуміти розподіл ризиків на конкретні групи за певними ознаками для досягнення поставлених цілей.

Дослідивши різні підходи до класифікацій ризиків [189]–[203], пропонується доповнити ряд класифікаційних ознак ризиків та їх склад.

1. За фактором, що обумовлює виникнення ризиків:
 - зовнішні ризики, пов'язані із зовнішнім середовищем, на яке підприємство не має безпосереднього впливу (конкуренти, ринок, законодавство тощо);
 - внутрішні ризики (операційні ризики, фінансові ризики, ризики допоміжних бізнес-процесів, корпоративні ризики).

2. За типом впливу на діяльність підприємства:

- ризики втрат (втрата ліквідності, втрата платоспроможності, втрати, пов'язані з порушенням зобов'язань контрагентів);
- ризики мінливості (планування податкових надходжень, оцінювання ринкової вартості майна, ризик недоотримання доходів).

Наведені класифікаційні ознаки та види ризиків сприятимуть чіткій ідентифікації ризиків у системі управлінського обліку.

Варто також зауважити, що фінансові ризики, яким приділена основна увага в дослідженні, бувають систематичні та несистематичні. Несистематичні ризики обумовлені впливом факторів, що залежать від діяльності суб'єкта господарювання, наприклад, втрата ринків збуту, зниження дохідності продажу та рентабельності вкладеного капіталу, зниження ліквідності активів, зростання дебіторської заборгованості, іммобілізація оборотних коштів та ін.

Оцінювання ризиків – це процес систематизованого вивчення й узагальнення професійних думок про вірогідність настання несприятливих умов або подій [203]. Цей процес включає виявлення й аналіз відповідних ризиків – внутрішніх і зовнішніх, що впливають на досягнення цілей підприємства, та формує основу для управління цими ризиками. Оскільки загальноекономічні, галузеві, нормативні й операційні умови продовжуватимуть змінюватися, необхідним є створення механізмів, здатних виявляти й управляти специфічними ризиками. Одним із таких механізмів є ранжування ризиків за ступенем впливу на діяльність підприємства та його фінансові результати (табл. 4.2).

Щоб не допустити розвитку кризи на підприємстві, необхідно проводити контроль ризиків на основі аналізу потенціалу підприємства, що допускає наявність або відсутність ризиків; застосування системи збалансованих показників щодо виявлення неефективних активів і пасивів для пошуку й обґрунтування резервів їх відновлення або виключення; розробки та вибору варіантів рішень з управління ризиками.

Таблиця 4.2

Оцінювання впливу фінансових ризиків на діяльність підприємства торгівлі

Назва ризику	Імовірність виникнення	Методика оцінювання	Ступінь впливу (ранг)
Ризик накопичення дебіторської заборгованості	Пов'язаний з ризиком переривання господарського процесу, накопиченням кредиторської заборгованості, невиконанням зобов'язань	Можна оцінити за допомогою коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості	Ступінь ризику збільшується при зростанні дебіторської заборгованості та зниженні її оборотності порівняно з оборотністю кредиторської заборгованості
Ризик зменшення ліквідності	Виникає внаслідок недостатності грошових коштів для забезпечення поточної діяльності підприємства	Коефіцієнти ліквідності	Визначається залежно від ступеня впливу на зниження коефіцієнта ліквідності (наприклад, за рахунок зниження складських запасів)
Ризик зростання вартості капіталу		Рентабельність активів, ефект фінансового важеля	Від'ємне значення ефекту фінансового важеля збільшує ризик вартості капіталу
Ризик неправильної структури капіталу	Виникає внаслідок неоптимального співвідношення між власними та залученими коштами, між короткостроковими та довгостроковими джерелами фінансування	Коефіцієнт автономії, відношення залучених коштів до власних, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Збільшується/зменшується при наявності/відсутності потенціалу збільшення/зменшення розміру залучення коштів

Закінчення табл. 4.2

Назва ризику	Імовірність виникнення	Методика оцінювання	Ступінь впливу (ранг)
Ризик банкрутства	Значення Z-рахунку характеризує рівень імовірності швидкого банкрутства	Z-рахунок Е. Альтмана	Імовірність банкрутства

Джерело: розроблено автором.

У процесі розробки проектів управлінських рішень ключова роль повинна належати методам реагування на ризик з урахуванням ступеня їх керованості (диверсифікація; косорсинг; лімітування; локалізація; поглинання; пошук гарантів (поручителів); резервування активів; самострахування; страхування; ухиляння від ризику; хеджування та ін.) [201].

Таким чином, управління ризиками є процесом виявлення, оцінювання й контролю за можливими подіями або ситуаціями для забезпечення гарантій досягнення підприємством визначених цілей.

Для ефективного управління ризиками необхідна інформаційна база. Тільки наявність максимально точної і достовірної інформації дає можливість ухвалювати рішення зі зниження ризиків і передбачати поведінку контрагентів. При цьому необхідне поєднання зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, що акумулюються в системі управлінського обліку та звітності.

Запропонована методика оцінювання впливу ризиків на діяльність підприємства торгівлі сприяє виробленню превентивних заходів щодо управління основними бізнес-процесами ще на етапі планування його діяльності.

Дослідження впливу тенденцій в оптовій торгівлі вітчизняної економіки на цільову структуру управління управлінського обліку дозволило розглянути основні напрями деталізації

облікової інформації. Оскільки основним джерелом надходження доходів на підприємстві оптової торгівлі є продаж товарів, визначено головні інформаційні блоки системи управлінського обліку підприємства торгівлі: управління продажами товарів, управління запасами, управління дебіторською заборгованістю, управління грошовими коштами та управління ризиками, що перетинається з усіма попередніми процесами.

Диспозитивний підхід в управлінському обліку дозволяє сформулювати диспозитивні властивості управлінського обліку:

- самостійність, ініціативність суб'єкта господарювання щодо організації та ведення управлінського обліку відповідно до стандартів, сформованих на рівні підприємства самостійно;
- свобода вибору варіантів дій економічного суб'єкта щодо організації та ведення управлінського обліку;
- право на створення, функціонування і розвиток системи управлінського обліку на підприємстві;
- добровільність суб'єкта господарювання щодо організації та ведення управлінського обліку або відмови від нього, в тому числі за допомогою розробки системи стандартів і регламентів управлінського обліку;
- індивідуальність у формуванні стандартів і регламентів ведення управлінського обліку та складання управлінської звітності, а також їх діагностики та моніторингу на підприємстві обумовлює неможливість їх використання іншим суб'єктом господарювання без внесення необхідних змін;
- автономність стандартів і регламентів управлінського обліку одного суб'єкта господарювання від системи стандартів і регламентів управлінського обліку іншого (інших) суб'єкта (суб'єктів).

Класифікація систем управлінського обліку наведена в дод. С.

Варто констатувати, що на більшості підприємств оптової торгівлі система управлінського обліку потребує реінжинірингу. Це пов'язано передусім з тим, що облікове інформаційне забезпечення прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень не відповідає критеріям оперативності та зіставності. Крім того, при організації управлінського обліку на підприємстві торгівлі, як правило, немає необхідності у використанні комплексних технологій. На багатьох підприємствах торгівлі достатнім є впровадження бюджетування, управлінського обліку доходів і затрат. Проте організація ефективної системи управлінського обліку можлива за умови врахування особливостей функціонування підприємства та тенденцій в його зовнішньому середовищі.

4.3. Управлінський облік на засадах теорії обмеження систем

Докорінна зміна як зовнішніх, так і внутрішніх умов господарювання вітчизняних підприємств, що відбулася, визначила стиль та методи управління. Такі процеси вплинули і на методологію управлінського обліку, що є важливим інформаційним джерелом управління підприємством.

Із середини 1970-х рр. у світовій економіці відбуваються революційні зміни, викликані насамперед зміною парадигми управління, посиленням конкуренції інновацій як в технології виробництва і надання послуг, так і в управлінні. Нові умови створили попит на більш точні, своєчасні і достовірні відомості про витрати, продуктивність, ефективність роботи компанії, продукти, процеси, послуги і клієнтів. У цих умовах система бухгалтерського обліку підприємства перестає бути ефективною через орієнтованість фінансової звітності на задоволення потреб зовнішніх користувачів.

Роберт Каплан, один з основоположників сучасної теорії управління витратами, вважає, що в сучасних умовах ефективна

система управлінського обліку повинна виконувати, як мінімум, такі функції [119, с. 2–4]:

- відповідати потребам управління запасами і формувати інформацію про витрати по реалізованих товарах, необхідну для складання фінансової звітності;
- оцінювати витрати за видами діяльності, продуктами, послугами, покупцями для визначення їх рентабельності та ефективності;
- сприяти організації зворотного зв'язку для управління господарськими процесами підприємства.

До середини 1980-х рр. у світовій практиці управління виникло чотири основні причини, що вказували на нездатність традиційних систем управлінського обліку задовольняти потреби підприємств, які працюють в умовах передових технологій і глобального конкурентного середовища [119]:

- 1) управлінський облік не відповідав потребам сучасної економічної системи, рівню конкуренції і системам виробництва;
- 2) традиційні системи калькулювання надавали спотворену інформацію, що заважала прийняттю адекватних управлінських рішень;
- 3) практика управлінського обліку слідувала за практикою фінансового обліку, відповідала його вимогам і, відповідно, була обслуговуючою підсистемою фінансового обліку;
- 4) управлінський облік концентрувався переважно на внутрішніх операціях і практично не приділялася увага умовам зовнішнього бізнес-середовища.

Водночас у світовому співтоваристві розвивається дискусія щодо необхідності кардинальної зміни діючих теорії і практики управлінського обліку, що виявила три підходи до реформування [204].

1. Традиційний підхід. Допускає необхідність модернізації традиційних систем шляхом удосконалення методів розподілу непрямих витрат між об'єктами обліку. Включає три напрями досліджень:

- розробка нових базисних показників розподілу на основі комплексних індексів;

- систематизація методів розподілу, принципів і сфери їх застосування;
- дослідження ресурсних вимірників.

2. *Управлінський підхід*. Заперечує необхідність облікової інформації в управлінні, розглядає нефінансові показники як єдиний можливий індикатор ефективності діяльності економічної системи. Системи управлінського обліку, розвинені в рамках цього підходу, зводяться до японських технологій виробничого менеджменту (системи синхронного виробництва) і вирішують одне або декілька завдань:

- контроль якості;
- контроль часу;
- усунення надлишкових запасів;
- упровадження технологій безперервного вдосконалення.

3. *Інтеграційний підхід*. Систематизація досягнень традиційних систем і систем, заснованих на управлінському підході. Відмінними рисами є:

- 1) системний підхід до використання взаємопов'язаних фінансових показників і нефінансових вимірників;
- 2) аналіз порівняльної ефективності компанії – структурний (з аналогічними показниками конкурентів або середньогалузевими) і динамічний;
- 3) наявність власного інформаційного середовища, що використовує, крім даних бухгалтерського обліку, інформацію інших підсистем (логістичної, маркетингової, виробничої, кадрової);
- 4) відповідність ключових контрольних показників діяльності стратегічним цілям і тактичним завданням розвитку компанії.

У рамках інтеграційного підходу набули розвитку системи поопераційного обліку витрат (Activity-Based Costing), система збалансованих показників, стратегічний управлінський облік та інші.

Так, на сьогодні виділяють чотири основних послідовних етапи (табл. 4.3) розвитку управлінського обліку.

Таблиця 4.3

Чотириетапна модель розробки систем управлінського обліку [204]

Аспекти облікових систем	Етап 1. Розгалужена система	Етап 2. Система фінансової звітності	Етап 3. Спеціалізовані системи	Етап 4. Інтегровані системи
Якість облікових даних	– Велика кількість бухгалтерських помилок; – недостовірне відображення операцій в обліку	– Адекватне відображення операцій; – відповідність облікової системи стандартам аудиту і обліку	– Розділення бази даних фінансового та управлінського обліку; – відокремлені інформаційні системи; – наявність інформаційних зв'язків між системами	Пов'язані бази даних та інформаційні системи управлінського і фінансового обліку
Зовнішня фінансова звітність	Недостовірна	Достовірна, складання зовнішньої звітності – єдина мета	Для складання зовнішніх звітів зберігається система другого рівня	Фінансова звітність складається на основі даних інтегрованої системи
Собівартість продукції, товарів, робіт, послуг	Недостовірна	Розрахунок собівартості неточний; існують приховані витрати і прибутки	Розраховується у відокремленій системі управлінського обліку; дані розрахунків достовірні	Розраховується в єдиній інтегрованій системі; розрахунок точний і служить цілям управління
Операційний та стратегічний контроль	Відсутній або недостовірний	Існуючі системи зворотного зв'язку слабкі і немобільні	Кілька роз'єднаних відокремлених систем контролю	Єдина система операційного і стратегічного контролю

До систем першого рівня належать системи, що створювалися лише з метою складання фінансової звітності. Такі системи не забезпечують виконання жодної з цілей управління, а тому не можуть бути використані як необхідна інформаційна база для управління підприємством. Крім того, ці системи мають ряд очевидних недоліків в організації і не завжди точно та правильно узагальнюють інформацію навіть з метою складання зовнішньої звітності. Серед основних характеристик таких систем виділяють:

- велику кількість часу і ресурсів, необхідних для того, щоб консолідувати різні звітні дані в межах компанії і закрити звітний період;
- несподівані відхилення, що виявляються в кінці кожного звітного періоду, коли фактична вартість запасів не відповідає їх обліковій вартості;
- велику кількість зауважень з питань обліку у звітах внутрішніх і зовнішніх аудиторів;
- численні завершальні додаткові записи на рахунках після закриття фінансового року;
- загальний недолік в інтеграції та можливості перевірки даної системи.

Системи другого рівня забезпечують швидке складання фінансової звітності, що відповідає всім вимогам і правилам національних стандартів фінансової звітності. Результативна інформація цих систем адекватна потребам зовнішніх користувачів, але не забезпечує всіх потреб управління, а часто дає спотворені і недостовірні показники. Як основні об'єкти обліку системами другого рівня використовуються центри відповідальності, що обмежує огляд показників за видами діяльності та бізнес-процесами.

Виділимо основні недоліки систем другого рівня:

- відсутність достовірних методів розподілу витрат;
- відсутність достовірної інформації про витрати по об'єктах обліку різного ступеня деталізації;
- відсутність єдиної концепції управління витратами.

Таким чином, системи другого рівня не забезпечують головної мети управління витратами – визначення величини

витрат за всіма видами діяльності, процесами, продуктами, послугами і покупцями для виявлення непродуктивних витрат і розробки заходів щодо їх зниження.

Нова філософія виробничого обліку впроваджується тоді, коли компанії розвивають системи третього рівня для фінансової звітності, вимірювання витрат, і управління виробничими показниками.

Системи третього рівня містять:

- традиційну фінансову систему, яка виконує основні облікові функції та функції відображення господарських операцій і готує щомісячні або кварталні фінансові звіти для зовнішніх користувачів, застосовуючи звичайні методи розподілу витрат періоду між собівартістю товарів або рахунками обліку запасів; іноді замість цієї системи використовується система другого рівня;
- одну або декілька систем управлінського обліку, які отримують дані як з «офіційної» системи фінансового обліку, так і з інших інформаційних та операційних систем, і призначені для розрахунку точної собівартості за видами діяльності, процесами, продуктами, послугами, споживачами і організаційними одиницями;
- системи зворотного зв'язку, які забезпечують користувачів своєчасною і точною як фінансовою, так і нефінансовою інформацією для підтримки ефективності, якості і циклічності ділового обороту.

Підприємства, що використовують системи третього рівня, крім традиційної системи фінансового обліку, створюють відокремлену систему управлінського обліку, що забезпечує дві мети: формування повної, точної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень і забезпечення надійного та оперативного зворотного зв'язку з виконавцями.

Дані та інформацію для системи управлінського обліку зазвичай отримують як із системи фінансового обліку, так і з інших інформаційних систем організації: виробничого планування і контролю, управління запасами, продажів і обробки замовлень, управління зв'язками з покупцями, інжинірингу.

На *четвертому рівні* системи управлінського обліку і зворотного зв'язку інтегровані та формують інформаційний базис для підготовки зовнішньої фінансової звітності. При цьому не виникає суттєвої різниці між собівартістю продукції, розрахованою в системі управлінського обліку, та фінансового обліку щодо визначення вартості запасів і вартості проданих товарів. Методи розподілу витрат у системі управлінського обліку можуть бути застосовані для розподілу непрямих витрат та витрат з підтримки ділової активності для складання фінансової звітності.

Системи четвертого рівня виконують такі необхідні розподіли кожного разу, коли потрібно складання фінансової звітності.

Крім того, при підготовці періодичних звітів для системи управління системи четвертого рівня можуть також інтегрувати інформацію, що надходить із системи управлінського обліку та системи зворотного зв'язку. Система управлінського обліку стає основою для складання бюджету підприємства, управління потребами всіх структурних одиниць в ресурсах і визначення витрат по цих ресурсах. Такі бюджети за видами діяльності потім використовуються системою зворотного зв'язку для порівняння та аналізу з фактичними витратами, виробленими кожною з одиниць підприємства протягом року.

І, навпаки, система зворотного зв'язку надає системі управлінського обліку інформацію про останні дані щодо ефективності і використання потужностей організації в окремих операціях, що модернізує групові ставки розподілу витрат у системі калькуляційного обліку, коли виникає потреба у зміні показників використання практичної потужності й ефективності операцій. Така система зворотного зв'язку дозволяє вносити зміни в групові ставки розподілу витрат оперативно і тоді, коли вони необхідні. Системи четвертого рівня переважно представлені провідними ERP-системами, такими як SAP / R3.

За здатністю вирішувати управлінські завдання системи управлінського обліку поділяються на традиційні та сучасні.

До *традиційних систем* управлінського обліку прийнято відносити системи, сформовані та активно використовувані

підприємствами до 1980-х рр., яким притаманні такі характеристики:

- не відповідають потребам сучасної економіки, рівню конкуренції та виробництва;
- спотворюють інформацію про витрати, застосовуючи стандартні методи їх обліку;
- спираються на принципи і правила фінансового обліку;
- не мають власного інформаційного середовища, первинну інформацію отримують із систем фінансового обліку;
- переважно працюють з фінансовими показниками;
- не створюють комплексного уявлення про діяльність підприємства, концентруючись на певному аспекті його діяльності (витрати, стандарти, виконання планів);
- не орієнтовані на зовнішнє середовище і тому не формують інформацію про порівняльну ефективність підприємства стосовно до галузі або ринку.

До сучасних систем управлінського обліку належать системи, в яких перераховані вище недоліки в тій чи іншій мірі подолані.

Варто виділити кілька груп історичних передумов виникнення сучасних систем управлінського обліку.

1. Зміна масштабів виробництва та виробничої філософії.

Стандартні системи управлінського обліку ґрунтувалися на концепції масового виробництва Г. Форда, індустріальному типу масового виробництва. Період з кінця 1940-х до початку 1980-х рр. характеризувався зміною виробничої парадигми, якій властиві такі риси:

- обмеження індустріальних можливостей, брак ресурсів та повоєнне відтворення виробництва на принципах превентивного контролю якості і скорочення запасів;
- безперервне вдосконалення виробничих процесів, орієнтація на гнучке виробництво, узгодження затрат ресурсів з ефективністю роботи технологічних центрів;
- перехід від індустріальної економіки до «економіки знання», конкурентні переваги у якій надаються інноваціям;
- індивідуалізація виробництва.

У кінці 1980-х рр. С. Девіс ввів термін «масове налаштування» (Mass Customization, MC), принципи якого були адаптовані комп'ютерною компанією «Dell»: виробництво індивідуальних продуктів за бажанням покупців зіставлялося з виробничими витратами на продукти масового попиту. Філософія MC вимагає інтеграції масового виробництва з індивідуальним попитом.

2. *Зміна ринкової парадигми.* Цей фактор пов'язаний з переходом в 1950-х рр. від «ринку продавця» до «ринку покупця» і мав деякі особливості, що вплинули на структуру управлінських інформаційних систем:

- глобалізація конкуренції, міжнародна спеціалізація, що поширює внутрішньодержавні фінансові, виробничі і збутові кризи на весь світовий ринок продукту;
- зміна співвідношення ринкових структур: на сьогодні переважає ринок монополістичної конкуренції, частка монополій, олігополій, чистих конкурентних утворень незначна.

Монополістична конкуренція заснована на наданні стандартному продукту індивідуальних рис, тобто збільшується частка витрат на рекламу і товарорух. Інший бік монополістичної конкуренції – мінімізація економічного прибутку суб'єктів ринку і, як наслідок, потреба в управлінні витратами.

3. *Глобалізація соціальних наук і поширення їх впливу на економічні дослідження.* До 1960-х рр. бухгалтерський облік розвивався під впливом постулатів класичної та неокласичної економічної теорії; до кінця ХХ ст. біхевіористична парадигма і праці Р. Коуза розвивають положення нової інституційної економічної теорії; на становлення управлінського обліку починають впливати соціологія, психологія, теорія ігор, теорія конфлікту, політологія. У теорії обліку з'являються нові парадигми: соціологічна, біхевіористична, психологічна, інформаційна. Важливим фактором, що впливає на становлення сучасних систем управлінського обліку, є відмова від розгляду прибутку як основної мети діяльності фірми і перехід до багатоцільової індивідуальної функції розвитку.

4. *Розвиток міжнародної стандартизації обліку.* З 1973 р. Комітет з міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності (КМСО і ФЗ) займається розробкою, поширенням та адаптацією універсальної системи міжнародних стандартів обліку. Глобалізація і стандартизація фінансового обліку є додатковим чинником розмежування практики управлінського і фінансового обліку і одночасно поштовхом до розвитку досліджень управлінського обліку.

Нині не існує єдиного підходу до класифікації сучасних систем управлінського обліку: це питання активно досліджується вітчизняними та зарубіжними авторами.

Беручи до уваги сутність сучасних систем управлінського обліку (ССУО), сукупність розв'язуваних ними завдань і напрямів їх розвитку, можна виділити декілька класифікаційних ознак, що допоможуть побудувати їх типологію.

Перший критерій – *відношення систем до ринкового оточення.*

Одне з основних завдань ССУО – показати місце організації в ринковому оточенні і визначити конкурентні переваги компанії.

Для успішного розвитку компанія повинна акцентувати увагу одночасно на двох аспектах: вдосконаленні «внутрішніх» технологій і розвитку «зовнішніх» переваг. Для компаній, переваги яких визначаються насамперед внутрішніми факторами, важливо удосконалювати технологію виробництва, якість виробленої продукції, швидкість обслуговування, завантаженість виробничих потужностей, ефективне комплексне використання ресурсів. Система управлінського обліку, що будуть застосовувати ці підприємства, повинна відстежувати вдосконалення ключових «внутрішніх» показників. Це *системи, орієнтовані на внутрішнє середовище організації.* Для них властиві:

- відстеження зв'язку фінансових показників розвитку з нефінансовими;
- пріоритет нефінансових показників, фінансові розглядаються як похідні від них;

- системи управлінського обліку цього типу спираються на існуючі системи виробничого менеджменту і є обслуговуючими стосовно до них.

До систем, орієнтованих на внутрішнє середовище, належать: кайзен-костинг, теорія обмежень, система загального управління якістю, система своєчасного виробництва і т.д.

Системи, орієнтовані на *зовнішнє середовище*, – це системи управлінського обліку, що відстежують конкурентні переваги компанії в зовнішньому середовищі. Основна ідея полягає в тому, що управлінський облік повинен відображати ринкову ефективність підприємства щодо конкурентів, ставити внутрішні цілі і завдання згідно з поточним станом, відстежувати «вузькі місця» у всіх підсистемах управління (виробничій, фінансовій, збутовій, закупівельній) і на підставі проведених досліджень визначати місця для докладання зусиль. До систем, орієнтованих на зовнішнє середовище, можна віднести таргет-костинг (target-costing), облік за етапами життєвого циклу (life-cycle costing), стратегічний управлінський облік (strategic management accounting), систему збалансованих показників.

Другий критерій класифікації – цільова спрямованість. Системи управлінського обліку, що розвиваються в рамках класичної економічної теорії, мають єдину цільову функцію, як правило, це прибуток чи інший показник прибутковості. Концепції НІЕТ додали такі ключові показники, як вартість компанії та її акціонерного капіталу, економічна додана вартість, грошовий потік. Вони є обслуговуючими щодо систем фінансового менеджменту, *спрямованим на управління вартістю* (ValueBased Management). Відповідно, системами управлінського обліку, здатними виявити і систематизувати ці показники, є поопераційний облік (Activity-Based Costing, ABC), стратегічний управлінський облік, облік за етапами життєвого циклу.

Друга група систем призначена, з одного боку, для створення активного зворотного зв'язку систем управління (насамперед фінансового) з даними інформаційної системи, а з іншого – для формування комплексу оцінок відповідності

фактичного стану компанії її стратегії і тактиці. Такі системи отримали загальну назву «системи вимірювання досягнень» (Performance Measurement, PM).

Традиційні затратні підходи до управлінського обліку характеризуються невідповідністю вимогам сучасного рівня розвитку торгівлі і посиленню конкуренції; не задовольняють потреби і можливості сучасного соціально-економічного середовища, якому властиві виняткова орієнтація на кінцевого споживача, підвищення рівня конкуренції на регіональному та міжнародному рівнях; управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії і не приділяє уваги зовнішньому середовищу бізнесу; практика управлінського обліку втрачає самостійність, наслідуючи вимоги фінансового обліку, і набуває допоміжного характеру. Внаслідок цього підприємства торгівлі зіштовхуються з проблемами, яких можна було уникнути: дефіцит топових товарів і, як наслідок, зменшення обсягу продажу; надлишки запасів за неходовими позиціями і збитки від їх псування; низька оборотність запасів і заморожування оборотних коштів у товарах; зменшення прибутку і низька лояльність клієнтів.

Різні концепції та підходи передбачають вирішення управлінських завдань з різних поглядів. Одним з перспективних шляхів удосконалення механізму управління на підприємствах торгівлі є розвиток методу управлінського обліку, що ґрунтується на теорії обмежень (Theory of constraints, TOC) – методі обліку чистого грошового доходу (Throughput accounting, TA).

Серед українських науковців TOC досліджують науковці Києво-Могилянської бізнес-школи С. Гвоздьов, М. Колісник. Також на науковому рівні методологію впровадження TOC розробляють фахівці компаній «Apple Consulting» (А. Колотов, Ю. Плієва, С. Бублик, А. Карпов), а також «FERREXPO Petroleum Onshore» [206, с. 171].

Дослідженню методу ТА присвячені також роботи С. Брегга [207], Д. Галловея і Д. Валдрона [208], Д. Дагдейла та Т. Колвіна Джонса [209], Дж. Каспарі, П. Каспарі [210], К. Друрі [24], Е. Норіна, Д. Сміта, Дж. Маккея, [211], Т. Корбетта [212].

Разом з тим, значна частина актуальних питань, пов'язаних з управлінським обліком на підприємствах, що впроваджують ТОС, все ще не набула комплексного, системного висвітлення та відповідного наукового вирішення. Концептуально-методичні питання управлінського обліку, заснованого на принципах ТОС, мало вивчені і є новим напрямом у вітчизняній науці бухгалтерського обліку, тому потребують формування теоретико-методологічних основ управлінського обліку в системі менеджменту за ТОС. Вирішення визначеного питання потребує насамперед дослідження процесу становлення управлінського обліку за ТОС в його історичному розвитку.

Вперше метод ТА (Throughput accounting) досліджував Е. Голдратт у роботі «The Goal» (1984 р.), в якій описано принципи теорії обмежень, а також, хоча і поверхово, її обліковий аспект [213]. Поштовхом для розроблення методу ТА стало дослідження Т. Джонсона і Р. Каплана (1987 р.) з критичними зауваженнями про неактуальність попередніх методів, невідповідність інформаційним запитам користувачів [214].

Однією з перших наукових публікацій щодо дослідження методу ТА є стаття Д. Галловея і Д. Валдрона в журналі «Управлінський облік» (1988 р.), в якій визначено принципи методу ТА, що відрізняють його від традиційних методів обліку [208]:

- відсутня необхідність розподілу затрат на постійні та змінні;
- показником швидкості, з якою підприємство заробляє грошові кошти, є немаржинальний дохід на продукт;
- для цілей управління запаси не розглядаються як активи, оскільки надлишкові запаси заважають виробничому процесу та впливають на зменшення прибутку;
- прибуток – це функція матеріальних затрат, операційних затрат та вартості генерування грошових коштів.

У короткостроковому періоді всі затрати постійні, крім матеріальних. Всі інші затрати Д. Валдрон визначає як загальновиробничі (Total Factory Costs – TFC). Натомість

Е. Голдратт TFC називає операційними затратами (Operational Expense – OE).

У 1998 р. в британському журналі «British accounting review» вийшла стаття «Метод ТА: трансформація практики», в якій вчені Д. Дагдейл та Т. Колвін Джонс [209] критикують публікацію Д. Галловея і Д. Валдрона [208] за відступ від закладених Е. Голдраттом принципів методу ТА і радять не зменшувати значення операційних затрат і запасів для цілей управлінського обліку.

Достатньо уваги приділено розкриттю методичних аспектів методу ТА і визначенню його відмінностей від класичних методів управлінського обліку в роботі Е. Норіна, Д. Сміта, і Дж. Маккея «Теорія обмежень і її вплив на управлінський облік» (1995 р.) [209]. У тому ж році з'являється дослідження Т. Корбетта «Throughput accounting» [212], повністю присвячене методу ТА як методу управлінського обліку.

Фундаментальні дослідження визначеного методу управлінського обліку сприяли виданню в 1999 р. Інститутом з управлінського обліку (IMA USA) стандарту з управлінського обліку «Theory of Constraints (TOC) Management System Fundamentals» – «Основи системи управління. Теорія обмежень» [216], в якому обґрунтовано роль управлінського обліку при застосуванні ТОС на підприємствах, приведено принципи методу обліку ТА.

У 2007 р. в США виходить робота С. Брегга «Throughput accounting: guidetoconstraint management» [207], в якій найбільш комплексно представлено систему методу ТА у порівнянні з іншими методами управлінського обліку, його аналітичні, контрольні аспекти, особливості бюджетування, варіанти складання звітності, розрахунок основних показників результативності підприємства.

Подальший розвиток метод ТА в управлінському обліку обмежень набув у працях Дж. Каспарі, П. Каспарі [210], К. Друрі [24].

Провівши аналіз досліджень історичного розвитку методу ТА в Великобританії та США, Т.В. Ельсукова робить висновок, що пропозиції вчених не передбачають фундаментально нового методу обліку, але при застосуванні методу ТА приймається новий погляд на управління підприємством і, відповідно, на обліковий процес. А для того, щоб перейти від традиційних принципів обліку до принципів методу ТА, на думку вченого, необхідна зміна парадигми мислення бухгалтерів-аналітиків [215].

Погоджуємося з твердженням К. Друрі та Т.В. Ельсукової в тому, що методи лінійного програмування для оптимального розподілу обмежуючих ресурсів і альтернативних затрат при прийнятті рішень, а також дисперсійний аналіз можна розглядати як спробу практичного застосування ідей теорії обмежень у практиці управлінського обліку вітчизняних підприємств.

На сьогодні існує багато публікацій, в яких фахівці компаній або незалежні експерти описують результати, досягнуті від впровадження ТОС. На сайті Goldratt Marketing Group знаходиться більше 90 подібних посилань. Понад 400 публікацій наукових досліджень видано у вигляді книги «Світ теорії обмежень», автори В. Мабин і С. Балдерстоун («The World of Theory of Constraints» by Victoria J Mabin and Steven J. Balderstone).

Інші відомі компанії також публічно заявили про використання ТОС: АВВ (Швейцарія); Intel, Boeing (авіація і космонавтика), ВПС США, База морської піхоти США з технічного обслуговування техніки, Elwood City Forge (США); Israeli Aircraft Industry, Amdocs (Ізраїль); Dr Reddy's (фармацевтична компанія, Індія); Tata Steel (Індія).

В Україні практику ТОС реалізовано в таких компаніях, як: ВАТ «Дніпротехсервіс» (машинобудування), ЗАТ «Галичина» (виробник молочної продукції), Carlsberg Ukraine (виробник пива), ЗАТ «Чумак» (виробник продуктів харчування) (FMCG), ВАТ «Фармація» та ТОВ «Аптеки гормональних препаратів» (фармритейл), Cisco Ukraine (мережеві технології та обладнання),

Elit Group (дистрибуція запчастин для легкових автомобілів), корпорація «Агро-Союз» (агропромисловий холдинг і один з найбільших дистриб'юторів запчастин для сільгосптехніки), корпорації «Артеріум», компанії «Рудь», «Луцьк Фудз» та ін.

ТОС розглядає будь-яку компанію як систему, що складається із взаємопов'язаних елементів. Загальна результативність системи визначається сукупною взаємодією всіх елементів системи, але з тези про взаємозалежність виводиться концепція залежності результату всієї системи від небагатьох елементів – обмежень (усвідомлення важливості ролі обмеження в системі – найбільш принципівий момент теорії). Обмеження бувають матеріальними, коли здатність досягати мети обмежена якимось ресурсом у самій компанії (або поза нею), і обмеженнями політики управління. Будь-яка система має щонайменше одне обмеження, інакше прибуток компанії був би нескінченно великий.

Досягнення мети компанії вимірюються в певних одиницях. Швидкість, з якою компанія генерує ці одиниці в одиницю часу, називається «прохід» (Throughput).

ТОС сформулювала процес систематичного управління через обмеження. Він відомий як «5 фокусуєчих кроків»:

1. Знайти обмеження системи.
2. Вирішити, як максимально використовувати обмеження системи.
3. Підпорядкувати всі інші елементи системи цьому рішення.
4. Розширити обмеження системи.
5. Повернутися до кроку 1, якщо обмеження усунене попередніми кроками.

Обмеження проходу безпосередньо впливають на величину проходу, що досягається. Отже, обмеження – це чинники або елементи, що визначають межу результатів діяльності системи. За ТОС виділяють три види обмежень: обмеження потужності, обмеження часу виконання замовлення і обмеження ринку (табл. 4.4).

Види обмежень діяльності підприємств торгівлі за ТОС

Види обмежень	Характеристика обмеження	Управлінські дії
<i>Обмеження потужності</i>	Попит на товар або джерело постачання перевищує рівень його пропозиції (рівень запасів у наявності)	Нівелювання дії обмеження потужності на торговельних підприємствах забезпечується рядом управлінських рішень щодо залучення додаткових потужностей (перегляд асортиментної, цінової, маркетингової політики, договірних відносин з клієнтами тощо)
<i>Обмеження часу виконання</i>	Час виконання всього клієнтського замовлення (QLT, quoted lead time) або певного проекту дуже великий в порівнянні з аналогічним часом у конкурентів або потребами ринку. Час виконання замовлення визначається як різниця часу між моментом одержання замовлення від клієнта і моментом одержання грошових коштів за товар. Якщо час виконання зростає, то затримується прохід. Якщо час виконання скорочується, то прохід генерується раніше, а також з'являється вірогідність того, що ринок позитивно відреагує на це шляхом розміщення більшої кількості замовлень	Використання обмеження часу виконання передбачає оцінювання можливості створення оптимального складського запасу товарів, перегляду договірних відносин з постачальниками. Це забезпечить виконання постачань у строк для того, щоб довести свою надійність і відновити довіру на ринку, що в результаті дозволить перейти до 4-го кроку розширення обмеження – скорочення терміну виконання замовлення

Закінчення табл. 4.4

Види обмежень	Характеристика обмеження	Управлінські дії
<i>Обмеження ринку</i>	У компанії недостатньо замовлень клієнтів. Практично завжди це є первинним обмеженням	Підприємства торгівлі генерують прохід через продаж товарів. Для забезпечення відповідного рівня продажу товарів підприємству потрібні клієнти, що розміщують замовлення. Прохід зменшується разом із зниженням кількості клієнтських замовлень і збільшується, коли компанія отримує більше замовлень (з позитивним внеском у кінцевий фінансовий результат)

Джерело: розроблено автором.

Крім обмеження ринку, компанія може враховувати вплив обмежень інших типів, наприклад, поведінкове обмеження, вплив якого стає помітним, коли проводиться порівняння різних компаній. О. Коуен та О. Федурко рекомендують вибрати обмеження ринку як стратегічне обмеження компанії, оскільки саме ринок забезпечує компанії зростання. Чим більше замовлень – тим вищий рівень діяльності системи. У певних випадках можна вибрати потужність або час виконання як вторинне обмеження на перехідний період [217, с. 44].

В основі будь-якої системи обліку, управлінського обліку зокрема, лежить система вимірів (система показників). Як правило, визначаються ключові і другорядні показники. Ключові показники зазвичай пов'язані з основними цілями створення і діяльності компанії. Оскільки власники розраховують протягом певного часу повернути вкладені кошти і надалі отримувати прибуток (дивіденди), саме чистий прибуток (NP) розглядається найчастіше як основний, ключовий показник ефективності компанії і критерій успішності її менеджменту.

Як допоміжні показники можна використовувати найрізноманітніші величини. Наприклад, кількість нових клієнтів (можливий критерій оцінювання роботи менеджера з продажів), середній чек (критерій ефективності роботи магазину) тощо, але другорядні показники повинні співвідноситися з основними.

При вимірі операційного рівня діяльності ТОС розглядає будь-яку організацію як «блок» з трьома операційними показниками: прохід – інвестиції – операційні затрати (рис. 4.17).



Рис. 4.17. Операційні показники ТОС

Джерело: складено автором на основі [215].

Показники П–І–ОЗ були розроблені на початку 1980-х рр. і вперше опубліковані в книзі «The Race» («Гонка») Е. Голдратта і Р. Фокса в 1986 р. [218].

Пізніше вийшла видатна книга Е. Голдратта «Синдром стогу сіна – витягання інформації з океану даних» [219], в якій представлено базову концепцію управління компаніями. Відповідно, визначення операційних показників ТОС є такими:

Прохід (Т) – швидкість, з якою система генерує грошові кошти в процесі продажу товару.

Інвестиції (І) – всі грошові кошти, що система вкладає в придбання товару для продажу.

Операційні затрати (ОЗ) – всі грошові кошти, які система витрачає, щоб перетворити інвестиції на прохід.

Отже, прохід (Т), з точки зору ТОС, – це дохід за період часу мінус повністю змінні затрати (Totally Variable Cost, TVC), які відносяться до результату продажу та забезпечили одержання цього доходу. Прохід також можна описати як додану вартість підприємства.

Виникнення *методу обліку чистого грошового доходу* (Throughput accounting, ТА) обумовлено тим, що мета власників компанії, на думку прихильників теорії обмежень, не може полягати в максимізації прибутку, яка є бухгалтерським показником, залежить від методів розрахунку і не завжди означає надходження грошових коштів. Результативна фірма максимізує чистий грошовий потік, а нова система заходів економічної ефективності включає три показники:

1. Чистий грошовий дохід (Throughput, Т) – сальдо надходжень грошових коштів за звітний період:

$$T = R - VC, \quad (4.1)$$

де R – виручка від продажу відповідно до касового методу;

VC – оплачені змінні затрати, в тому числі: собівартість реалізованого і оплаченого покупцем товару; субконтрактні затрати (комісійні винагороди посередникам, які отримали функції з виконання контракту на продаж); митні платежі; витрати на доставку сторонніми компаніями товару покупцеві.

Прямі затрати на оплату праці, що визнаються змінними в традиційних системах управлінського обліку, в теорії обмежень включаються до складу постійних затрат, які називаються операційними затратами. Оскільки теорія обмежень – інструмент, дієвий у короткостроковому періоді, а у вузьких часових межах підприємство не може відреагувати на зміну попиту звільненням кваліфікованого торговельного персоналу або зниженням їх заробітної плати, таке рішення можна визнати коректним.

2. Вартість запасів (Inventory, І), де запаси трактуються: 1) як сума коштів, витрачених на придбання товарів; 2) як вартісна оцінка наявних матеріальних оборотних активів (нереалізованих залишків товарів). Запаси розглядаються, з одного боку, як частина чистого грошового доходу, з іншого – як відтік в зобов'язання власного або позикового капіталу, що буде заповнений лише після продажу цих активів.

Запаси оцінюються за вартістю придбання, сплаченою постачальникам. Транспортно-заготівельні витрати, які не збільшують зовнішніх зобов'язань, у вартості запасів не враховуються.

3. Операційні затрати (Operating Expense, OE) – це постійні затрати, понесені в результаті основної діяльності, які забезпечують процес трансформації запасів у чистий грошовий дохід і включають такі елементи: прямі витрати на оплату праці; амортизацію; витрати на переміщення товару в межах підприємства; витрати на доставку, зберігання та обслуговування запасів; витрати на маркетинг та рекламу; адміністративні витрати.

Упровадження системи обліку чистого грошового доходу в практику українських компаній має ряд суперечностей з існуючою методологією обліку. Невідповідність методів оцінювання запасів у теорії обмежень і офіційних стандартах обліку вимагає організації управлінського обліку в закритому «колі» рахунків, що включає рахунки витрат, запасів і фінансових результатів. Застосування рахунків-екранів управлінського і фінансового обліку допускає звіряння за принципом рівності сукупних оцінок витрат, запасів і фінансових результатів.

В управлінському обліку номенклатура рахунків обліку витрат скоротиться до двох: рахунки змінних затрат та рахунки операційних затрат.

Для прийняття управлінських рішень кожному фінансовому показнику відповідно до його значення присвоюється ранг. Найважливішим вважається чистий грошовий дохід, наступним – величина і вартість запасів, найнижчий ранг – операційні затрати. Таким чином, пріоритетними є операції, що збільшують чистий грошовий дохід і зменшують запаси та операційні затрати. Важливого значення набуває ранжування при різній зміні показників.

Для оцінювання рентабельності діяльності використовують модифікований показник *рентабельності активів (запасів)*:

$$ROI = T - OEI, \quad (4.2)$$

де ROI – рентабельність активів (запасів), що показує величину прибутку, одержуваного з кожної одиниці коштів, вкладених у запаси;

$T - OE$ – прибуток за методикою теорії обмежень, що визначається як різниця між чистим грошовим доходом та операційними затратами;

I – вартість запасів.

Отже, зв'язок ключових (стратегічних) та другорядних (операційних) показників у системі ТОС можна представити так (рис. 4.18):

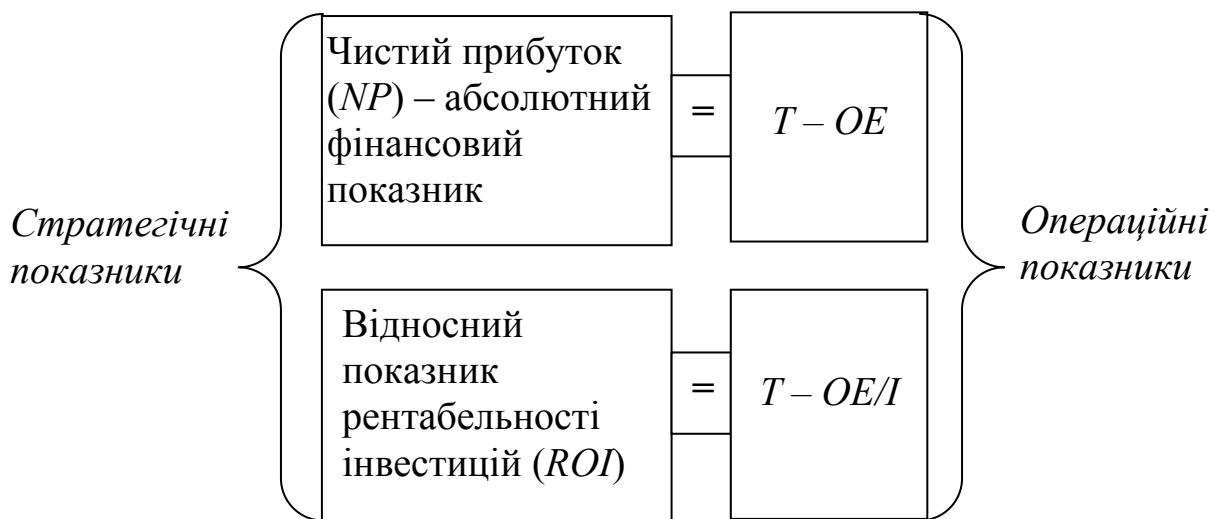


Рис. 4.18. Зв'язок ключових і операційних показників управлінського обліку за ТОС

Джерело: розроблено автором.

У системі ТОС для динамічної оптимізації ланцюга постачання доцільно використовувати також показники-індикатори: «гривня-днів-проходу» і «гривня-днів-запасів», що дозволить позбавитися від так званої політики функціональної роз'єднаності в управлінні компанією. Щоденне відслідковування цих показників сприяє визначенню пріоритетів у замовленнях, а також у завданнях для керівників середнього рівня. Менеджери мають можливість сформулювати ефективний механізм взаємодії на стику функціональних зон для вирішення

проблем з якістю, затримками замовлень і постачань, старінням запасів, розширенням асортиментної лінійки та ін.

Власникам (топ-менеджменту) необхідно перевіряти можливі пропорційні співвідношення для правильності постановки питань підлеглим і грамотного визначення цілей щодо рентабельності активів. Зокрема, аналіз співвідношення між виручкою і повністю змінними затратами дозволяє вчасно реагувати підвищенням цін у відповідь на зростання вартості придбання товарів. Можна відстежувати пропорційність зростання запасів і збільшення виручки від реалізації товарів, виручки від реалізації товарів і дебіторської заборгованості.

У звіт проходку увійдуть як виручка з розбиттям за торговельними марками і продуктами, так і прямі витрати, час торговельного циклу, що припадає на кожну групу однорідних товарів. За наявності внутрішнього матеріального обмеження (можливо, і нематеріального) обов'язково слід врахувати в звіті його вплив. У результаті одержують обмежений список управлінських звітів, що надають змогу сфокусуватися на проблемних місцях і досягти зростання прибутку.

Результатом імплементації теорії обмежень у систему управлінського обліку торговельного підприємства є:

- система оцінювання прибутковості (збитковості) товарних груп, SKU, складів, основних клієнтів, торговельних точок тощо;
- система інформаційного забезпечення динамічного управління запасами, що містить механізми розрахунку ефективності переміщення запасів, замовлень постачальникові, поповнення товарних запасів у клієнтів і в торговельних точках, інструменти реагування на сезонні коливання попиту;
- регламент логістики товарних потоків з точки зору ефективності всієї системи, а не з точки зору витрат на перевезення конкретної партії товару;
- ключові показники діяльності (KPI), які дозволяють об'єктивно оцінювати ефективність роботи системи дистрибуції;

- регламент моніторингу потенційно вузьких місць у ланцюзі постачань, які заважають розвитку бізнесу, та варіанти їх використання;
- методика оцінювання економічної ефективності асортименту. Наявність ходового товару при мінімальних товарних запасах забезпечить лояльність клієнтів, дозволить збільшити обсяги продажів і при цьому не «заморожувати» грошові кошти в товарних запасах. Крім того, прискорення оборотності товарів надасть змогу знизити кредитне навантаження та покращити фінансові результати підприємства.

Таким чином, впроваджуючи управлінський облік, що базується на теорії обмежень, підприємство отримує унікальну систему, яка дозволяє оцінювати прибутковість або збитковість товарних груп, складів, основних клієнтів, торговельних точок і так далі. Пріоритетним у цьому напрямі дослідження є розробка показників оцінювання обмежень та відповідної системи управлінської звітності для підприємств торгівлі.

4.4. Управлінська звітність на підприємствах торгівлі України

Функціонування підприємства в умовах невизначеності та ризику потребує постійного вдосконалення інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, а відповідно, і підходів до формування системи управлінської звітності, що відрізняється від інших видів звітності користувачами, завданнями, змістом, формою, методикою складання. Для кожного окремого підприємства управлінська звітність матиме риси індивідуальності, але при цьому необхідні загальні теоретичні положення, методологія процесу формування обліково-аналітичної інформації управлінської звітності, розробка яких забезпечить можливість вибору із наявних альтернатив найбільш обґрунтованого варіанта для конкретного підприємства.

У науковій літературі приділено багато уваги питанням формування управлінської звітності на підприємстві. Різні аспекти управлінської звітності активно досліджувалися вітчизняними вченими та науковцями інших країн. Незважаючи на те, що кожен з дослідників актуалізує питання необхідності теоретичних розробок з основ управлінської звітності, на практиці в багатьох дослідженнях теоретичні основи формування управлінської звітності розкриваються з різним ступенем довершеності, що свідчить про необхідність здійснення систематизації існуючих напрацювань і визначення подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

Проведений С.Я. Король аналіз наукової літератури дає підстави стверджувати, що ототожнення управлінської звітності з внутрішньогосподарською або оперативною, а також визначення її місця як доповнення до фінансової звітності, яка формується в межах бухгалтерського обліку, не відповідає сучасній практиці та вимогам до інформаційного забезпечення управління підприємством [220].

Погоджуємося, що основні відмінності управлінської звітності пов'язані з тим, що вона призначена виключно для внутрішнього використання; включає, крім інформації про господарську діяльність підприємства, інформацію про зовнішнє середовище (умови) його діяльності і для отримання необхідних даних використовує методичні прийоми не тільки бухгалтерського обліку, але й інших дисциплін.

Наразі управлінська звітність змістовно та методологічно виходить за межі традиційної системи звітності, а подальший розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи відбувається, «головним чином, шляхом еволюції саме управлінського обліку, який інтегрує принципи обліку, і фінансового менеджменту» [23, с. 301]. Крім того, управлінська звітність є «самостійною системою надання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту» [221, с. 434].

Науковці застосовують різні підходи до трактування категорії «управлінська звітність», проте спостерігається єдність думок щодо визначення її як джерела інформаційного забезпечення в управлінні підприємством.

Отже, метою складання управлінської звітності є забезпечення внутрішніх користувачів інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та ефективного виконання покладених на них функціональних обов'язків щодо вирішення поточних і стратегічних завдань у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Завдання управлінської звітності є похідними її сутності. Разом з тим, слід враховувати функції, покладені на неї. Такі функції управлінської звітності, як комунікативна, логістична, регулююча (організаційна) та інформаційна на практиці конкретизуються через відповідні вимоги користувачів, інформаційні, організаційні та технічні умови їх виконання та завдання управлінської звітності.

Структура завдань управлінської звітності залежить від структури рішень, що потребують інформаційної підтримки, а саме:

- розробка довгострокових планів і стратегій – надання прогнозних звітів щодо вірогідних фінансових результатів від певного способу дії;
- оцінка і контроль діяльності – надання інформації, яка дозволяє перевірити відповідність результатів діяльності плану;
- розподіл ресурсів – інформаційна підтримка рішення щодо ефективного і раціонального використання обмежених ресурсів підприємства, визначення оптимального рівня виробництва, асортименту продукції і обсягів капіталовкладень;
- оцінка затрат і вигод – надання інформації для зіставлення прогнозних і фактичних затрат і вигод за результатами прийняття рішення [222, с. 15].

К.Є. Нагірська [47, с. 80] пропонує формувати завдання управлінської звітності за такими трьома напрямками:

1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу – представляти показники в динаміці; в порівнянні з іншими рівнозначними структурними одиницями; в порівнянні з середніми значеннями по галузі; в розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників;

2) для інформаційного забезпечення контролю – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення зіставності звітних і бюджетних показників та методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм (особливо у випадку контролю діяльності керівників структурних одиниць);

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – прогнозування альтернативних варіантів за кожним окремим рішенням; наявність кількісних і якісних показників з коротким описом, зробленим відповідним фахівцем; представлення додаткових показників стосовно впливу на соціальний розвиток підприємства чи регіону і забезпечення екологічної безпеки.

Це питання досліджувала Ю.А. Ігошина, яка зробила висновок, що надана користувачам інформація дозволить:

- 1) здійснювати швидкий огляд діяльності підприємства і його окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 2) отримувати інформацію про фактичну ефективність діяльності підприємства і його окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 3) отримувати інформацію для вибору оптимальних оперативних варіантів управлінських рішень щодо діяльності підприємства і його окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 4) забезпечити інформацією прийняття стратегічних (перспективних) рішень, тобто планування діяльності підприємства і його окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 5) здійснювати оперативний контроль, що охоплює всі елементи фінансово-господарської діяльності підприємства і його окремих структурних підрозділів (сегментів);
- 6) забезпечувати інформаційний зв'язок різних рівнів управління підприємства один з одним;
- 7) визначати існуючі проблеми та недоліки, а також вказувати на потенційні проблеми в майбутньому [223, с. 18].

І.В. Аверчев зазначає, що звітність – це лише механізм інформування про різні аспекти діяльності компанії. І різниця між видами обліку та звітності полягає лише у різниці між інформаційними потребами користувачів цієї інформації [5].

Таке твердження свідчить про те, що управлінський облік і звітність будуть структуруватися таким чином, щоб задовольнити потреби користувачів, оскільки мета формується саме на підставі потреб зацікавлених користувачів.

В.Ф. Палій зазначає, що внутрішня управлінська звітність, поряд з Планом рахунків управлінського обліку, являє собою той системоутворюючий елемент, той основний хребет, на якому тримається вся управлінська структура [224]. Таким чином вчений акцентує увагу на надзвичайному значенні та важливості управлінської звітності в управлінні діяльністю підприємства.

Зазначене дає підстави сформулювати *головне завдання управлінської звітності*: надання своєчасної та достатньої інформації про діяльність підприємства і її ефективність користувачам відповідно до покладених на них посадових обов'язків, ситуативних завдань та інформаційних потреб.

Якщо мета та завдання визначають суть управлінської звітності, то її результативність (функціональність) прямо залежить від обраних критеріїв – вимог і принципів, покладених в основу формування інформації.

Подальшого наукового осмислення потребують питання розвитку концепції формування управлінської звітності із врахуванням інтересів стейкхолдерів, що відповідає сучасній концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку. Вироблення базових положень щодо формування управлінської звітності на основі стейкхолдерського підходу дозволяють структурувати інформаційну базу, формалізувати процес складання управлінських звітів, орієнтованих на вимоги зацікавлених сторін.

Першоджерелом концепції стейкхолдерів є робота Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід» [149]. За визначенням Е. Фрімена, стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які мають значний вплив на прийняті компанією рішення та/або

опиняються під впливом цих рішень. Тому до стейкхолдерів, як правило, належать: власники компанії, її наймані менеджери, персонал компанії (не менеджери) – внутрішні стейкхолдери, а також покупці продуктів компанії, постачальники ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні стейкхолдери. Згідно з концепцією одне з основних її положень зводиться до того, що власники та менеджери компанії повинні управляти її діяльністю так, щоб враховувалися інтереси перерахованих стейкхолдерів та зберігався відповідний етичний баланс.

Важливий етап у розвитку концепції зацікавлених сторін пов'язаний з появою в 2002 р. праці Дж. Поста, Л. Престона, С. Сакса «Переосмислення корпорації: стейкхолдерський менеджмент і багатство організації» [225].

На основі проведеного дослідження основних положень зацікавлених сторін М.А. Петровим [151, с. 55] можна підбити підсумки:

- підприємство взаємодіє з великою кількістю груп і осіб (стейкхолдерів), які входять в його середовище (внутрішнє та зовнішнє) та впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;
- теорія відображає природу цих відносин: процесами, що супроводжують відносини, і результатами (ресурсного обміну) для підприємства і його стейкхолдерів;
- інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути прийнятими до уваги і задоволеними;
- теорія робить акцент на управлінському рішенні (таким чином, цільовою групою є, як правило, менеджмент).

Для визначення змісту звітності відповідно до запитів користувачів передусім слід чітко визначити склад та структуру актуальної інформаційної сукупності, що має:

- ретроспективну і перспективну інформацію про діяльність підприємства та його середовище;
- відображати стратегічні та поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довго- та короткострокових, фінансових та нефінансових показників;
- містити структуровану інформацію з урахуванням запитів відповідних користувачів [227, с. 4].

С.Ф. Голов подає зміст внутрішньої звітності у вигляді формули:

$$R(IFR + IFF + EFP + ENP + ENF + INP + INF), \quad (4.3)$$

де R – відсоток релевантної інформації, що залежить від рівня управління та призначення звітності та встановлюється керівництвом;
 IFR, IFF , – характеристики фінансових та нефінансових параметрів діяльності суб'єкта господарювання та середовища, в якому він здійснює свою діяльність.
 ENF, INP, INF

Методологію формування управлінської звітності становить, з одного боку, процес наукового пізнання, що ґрунтується на певній системі засобів пізнання (філософські та загальнонаукові методи і прийоми), з іншого боку, – специфічні методи та прийоми, притаманні певній галузі знань, якою у нашому випадку є управлінський облік.

Досліджуючи проблеми розробки методологічної бази системи управлінської звітності, О.В. Карпенко та М.О. Любимов згрупували методи підготовки управлінської звітності за ступенем узагальнення інформації на такі, що використовуються для отримання інформації з різних джерел і групування її певним чином для подальшого застосування [228].

Система показників управлінської звітності – це інструмент управління та індикатор ефективності управління через набір параметрів, які фіксуються в цій системі. Водночас це впорядкована сукупність показників, що знаходяться у взаємозв'язку і в достатній мірі інформують про стан того чи іншого об'єкта господарської діяльності підприємства.

Сучасна система управлінського обліку та звітності містить чимало процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності сприяти оперативному реагуванню на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте вони повинні відповідати певним принципам, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи.

Найбільш ґрунтовні та суттєві напрацювання у напрямі обґрунтування та систематизації принципів управлінської звітності здійснені І.А. Слободняком. Науковий підхід до систематизації дозволив автору виділити та обґрунтувати три групи принципів управлінської звітності (табл. 4.5):

- перша група – принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;
- друга група – принципи, що визначають склад і структуру;
- третя група – принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності [229].

Таблиця 4.5

Принципи управлінської звітності [227]

Принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності	Принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності	Принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності
Системність	Корисність	Достовірність
Науковість	Достатність	Незалежність
Існування рівноваги (рівність)	Закінченість	Послідовність
Кількісна оцінка	Стислість	Пріоритет змісту над формою
Врахування часової вартості грошей	Якісна суттєвість	Документальність
Обачність	Спадкоємність та порівнянність даних	Інтегрована інформаційна база
Перевірка якості	Індивідуальність	Оперативність
	Раціональність	Конфіденційність
	Зрозумілість, наочність і аналітичність	Професійне судження
	Автоматизація	
	Технологічність	
	Гнучкість, але однорідність структури	
	Адресність	

Особливої уваги заслуговують принципи системності та науковості, що належать до теоретичної групи, які доречно включити до переліку обов'язкових.

Включення принципу системності до основних принципів управлінської звітності також є слушним, оскільки інформаційне забезпечення управлінських рішень повинно сприйматися як цілісна система, в якій всі елементи є взаємопов'язаними і взаємозалежними, а кожна управлінська ланка є структурною складовою загальної системи управління підприємством.

Дотримання принципу науковості забезпечить застосування виключно наукових підходів до формування як облікової, так і розрахункової інформації в управлінській звітності, що дозволить отримувати логічно доказову і науково обґрунтовану інформацію на кожному рівні управління.

Окремі науковці додають до цього переліку принципів ще такі, як «проекування зверху» (первинними є вимоги управлінців, потреби яких буде задовольняти управлінська звітність), «агрегування» (детальність звітів зменшується у міру зростання управлінського рівня), «ієрархічність» (з метою уникнення дублювання інформації для різних управлінських рівнів) [230].

З перерахованих принципів визначальним для управлінської звітності є принцип «проекування зверху». Цей принцип однозначно підтверджує: розробка системи управлінської звітності починається з потреб та вимог управлінського персоналу, що передбачає його глибоку обізнаність у теоретичних і практичних аспектах облікової системи як основного джерела інформаційного забезпечення прийняття рішень.

До основних принципів управлінської звітності слід також віднести такі, як: принцип своєчасності, принцип обов'язкової кількісної оцінки, принцип існування постійної рівноваги, принцип часової визначеності фактів господарської діяльності та принцип періодичності (звітного періоду). Причому

періодичність у кожного виду управлінської звітності буде індивідуальною залежно від рівня та потреб управлінського персоналу.

Принцип *обов'язкової кількісної оцінки* передбачає, що при складанні управлінської звітності використовуються кількісні та якісні, фінансові та нефінансові показники, які відображають цілі підприємства, деталізують їх за окремими процесами та використовуються для оцінювання результатів діяльності підприємства.

Як показали дослідження [231], для оцінювання ефективності здійснення бізнес-процесів торговельного підприємства необхідно в управлінській звітності поряд з фінансовими показниками відображати і нефінансові показники (насамперед такі, як лояльність покупців, нові форми обслуговування, якість товарів, збільшення числа клієнтів, частка ринку, кількість рекламацій і швидкість обслуговування одного клієнта). Важливими є і показники якості: втрати від повернення товарів покупцями, втрати від надання знижок покупцям. Це посилить перш за все превентивний контроль над імовірністю втрати економічної вигоди.

Так, П.Я. Хомин наводить основні критерії формування системи управлінських звітних показників: адекватності, нейтральності, доказовості, точності, значимості, цінності, стабільності, актуальності, детальності, гнучкості, повноти, лаконічності, доступності, економічності [232].

Значний вплив на формування показників управлінської звітності мають *принцип часової визначеності фактів господарської діяльності* та *принцип періодичності (звітного періоду)*.

Принцип часової визначеності фактів господарської діяльності передбачає визнання доходів при достатньому ступені впевненості у збільшенні нерозподіленого прибутку, а також витрат – при достатньому обґрунтуванні можливості виявити звітний період, в якому необхідно визнати відповідні їм доходи. Застосування такого принципу залежить від еконо-

мічної характеристики факту визнання основних елементів управлінської звітності (наприклад, зобов'язань, доходів, витрат та ін.). В свою чергу, економічна характеристика факту визнання основних елементів управлінської звітності базується на одній з основних концепцій фінансового менеджменту:

- при відображенні доходів і витрат нівелювати різницю між сумою доходів, визнаних у поточному періоді (що є дебіторською заборгованістю контрагентів), та сумою витрат, визнаних у минулі періоди;
- при відображенні зобов'язань, які мають значний термін відстрочки платежу, відобразити реальну вартість дебіторської або кредиторської заборгованості на момент її погашення.

Визнання доходів та витрат в момент одержання грошових коштів від продажу товарів, а не у момент їх відвантаження може сприяти виникненню управлінських різниць при порівнянні результатів діяльності підприємства торгівлі в управлінському та фінансовому обліку. Обґрунтування таких відхилень забезпечить дотримання *принципу існування постійної рівноваги*, який тісно пов'язаний з принципом обачності та професійного судження.

Принцип *обачності* полягає в тому, що управлінська звітність повинна акцентувати увагу менеджменту на проблемних точках діяльності підприємства. Зокрема, для підприємств торгівлі важливою є інформація не лише про обсяг відвантаженого товару та дохід від його реалізації, а й про стан та зміни в структурі дебіторської заборгованості.

Управлінська звітність, з одного боку, є інформаційним забезпеченням контролю, з іншого – підлягає внутрішній перевірці щодо достовірності, відповідності обраній методиці та ін.

Використання професійного судження передбачає існування альтернативних підходів до складу показників управлінської

звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність внутрішньої звітності кожного окремого підприємства.

Щоб упорядкувати процес підготовки управлінської звітності, у внутрішньому середовищі з часу її створення слід чітко визначити джерела даних для формування кожного звітного показника з деталізацією до рахунків бухгалтерського обліку, які відображають необхідні облікові дані. Таким чином, визначається запит на необхідну управлінським службам облікову інформацію про майно, зобов'язання і господарські процеси, після чого встановлюється ступінь її деталізації.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати про наявність методології формування інформації управлінської звітності, яка потребує удосконалення та розробок щодо багатьох її аспектів. Зокрема, перспективним у цьому напрямі дослідження вбачається розроблення методики зіставності показників управлінської звітності з іншими видами звітності з метою одержання стейкхолдерами цілісного уявлення про результати діяльності підприємства та його майнового стану.

Розділ 5

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Методологічні основи організації системи управлінського обліку

На сучасному етапі свого розвитку управлінський облік на підприємстві являє собою не просто облікову систему, а й стає основним ядром всієї системи управління підприємством загалом.

Ефективне вирішення завдань управлінського обліку може бути досягнуто за рахунок комплексності в побудові і функціонуванні самої системи управлінського обліку, що забезпечується використанням таких принципів формування, розробки, впровадження та використання 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, що є важливим для функціонування підприємства і здійснення ним своєї основної фінансово-господарської діяльності.

2. *Можливість постійної оцінки* прогнозних, планових і фактичних результатів у системі управлінського обліку фінансово-господарської діяльності як підприємства в цілому, так і в розрізі бізнес-процесів, центрів відповідальності – структурних підрозділів, співробітників, проектів і т.д.

3. *Обов'язковість регламентації* виконання та 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 та реалізації.

4. *Комплексність і аналітичність* використовуваних для управлінського обліку результатів, що характеризують оцінні показники для забезпечення їх репрезентативності і збалансованості стосовно до поставлених стратегій розвитку, цілей і завдань підприємства в цілому, прийняття і прийнятим управлінським рішенням.

Важливим напрямом удосконалення облікової системи є її організація, яка належить до недостатньо досліджених складних проблем формування та функціонування відкритих, динамічних суспільно-економічних систем, до яких належить управлінський облік. Ця складність пояснюється насамперед особливістю управлінського обліку як прикладної дисципліни, де людина є одночасно і творцем, і складовим елементом, що обмежує можливості прямого спостереження та вимірювання організації як об'єкта дослідження.

Організація – це діяльність зі створення та удосконалення зв'язків між частинами цілого, у більш вузькому розумінні – діяльність зі створення та удосконалення структури і правил функціонування її елементів. Одне з лексичних значень терміна «організація» відповідає значенню слова «система», але не будь-яка, а впорядкована, організована система [233].

Як зауважує В.В. Сопко, термін «організація» має різні смислові відтінки [235]: у найбільш загальному значенні: упорядкування, налагодження певної системи, а також організація – це система, що складається із сукупності упорядкованих, взаємопов'язаних, взаємодіючих частин цілого.

Поняття організації має кілька значень: з одного боку, це узагальнене поняття інститутів усіх форм власності – приватних і суспільних, тобто будь-яке підприємство є організацією, з іншого боку, це поняття має інструментальний характер і описує систему формальних правил та приписів, тобто будь-які підприємства, фірми, установи мають певну організацію.

У науці поняття «організація» співвідноситься з такими поняттями, як «система», «структура», «процес». Так, система –

це сукупність об'єктів, які складають одне ціле. Тоді як під структурою розуміють побудову, певний взаємозв'язок між складовими цілого, їх взаєморозподіл. Процес визначається як просування, послідовна зміна стану в часі та просторі. Хоча єдиної думки щодо цих понять досі немає, але безсумнівним є те, що вони здебільшого характеризують багатогранність проявів деякого складного об'єкта, його побудову, зв'язки, функції тощо [235].

Термін «структура» (лат. *structūra* – побудова) має цілий спектр значень: може бути синонімом системи, форми, моделі, організації. Структура – це взаєморозміщення та певний взаємозв'язок складових цілого, внутрішня будова, влаштування, впорядкування, устрій, організація [233]. Якщо структура відображає лише те, що залишається відносно незмінним, сталим при перебудові системи, то організація є ширшим поняттям, яке охоплює як структурні, так і динамічні характеристики системи, зокрема сукупність процесів.

Екстраполюючи це визначення на управлінський облік, виділимо два аспекти організації системи управлінського обліку: структура управлінського обліку та процес організації управлінського обліку (рис. 5.1).

Управлінський облік як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством має досить умовну структуру, яка значною мірою залежить від специфіки господарської діяльності підприємства, а також поточних та стратегічних завдань внутрішнього менеджменту підприємства.

Загальна характеристика системи управлінського обліку, а отже, основ її організації базується на принципах, меті, предметі, методах, об'єктах, етапах облікового процесу (див. розд. 1).

Під *організацією управлінського обліку* пропонуємо розуміти систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням ресурсів та інформаційного забезпечення користувачів інформації, яку продукує система управлінського обліку.

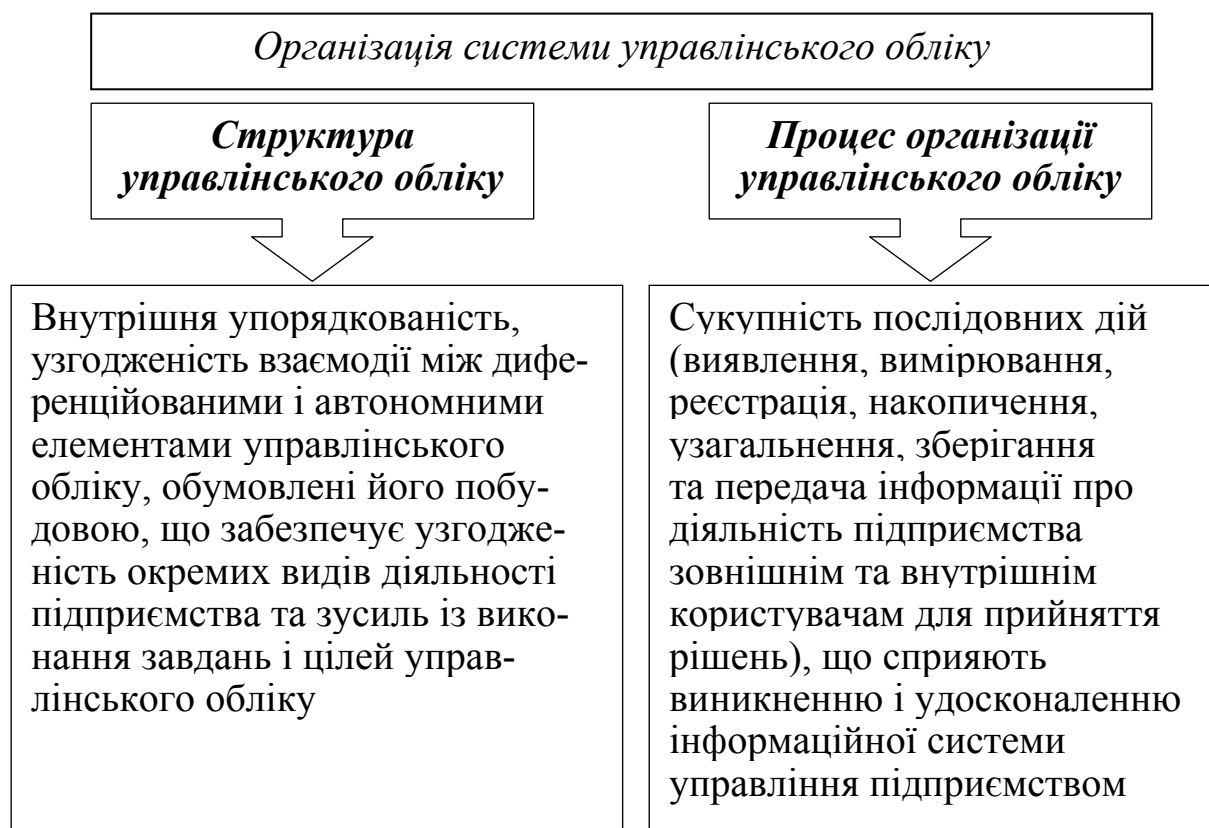


Рис. 5.1. Складові організації системи управлінського обліку

Джерело: складено автором.

Особливості організації системи управлінського обліку наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Характеристика ознак організації системи управлінського обліку

Ознаки організації системи управлінського обліку	Характеристика ознаки
<i>Наявність структури та її ієрархічність</i>	Система управлінського обліку складається зі структурованих (впорядкованих) елементів: первинний облік функціонально підпорядкований поточному, поточний – підсумковому; облік витрат і доходів – обліку фінансових результатів; звітність структурних підрозділів підприємства – зведеної та консолідованій звітності тощо

Закінчення табл. 5.1

Ознаки організації системи управлінського обліку	Характеристика ознаки
<i>Відносна самостійність елементів, кожен з яких володіє властивостями системи</i>	Поділ елементів системи управлінського обліку на рівні не тільки ілюструє, а й дозволяє розглядати кожен із елементів як відносно самостійну систему зі своєю структурою, ієрархією, цілісністю та єдністю складових. Так, управлінський облік є самостійною та самодостатньою системою обліку зі своїми об'єктами, суб'єктами, предметом, методами, формами, функціями, принципами, внутрішніми регуляторами тощо
<i>Наявність входів, виходів, контролю і управління елементами</i>	Поняття «система» співвідноситься із поняттям «середовище», що є важливою умовою функціонування відкритих систем, до яких належить управлінський облік

Джерело: складено автором.

Різноманітність організаційно-правових форм, соціально-економічних, історичних, юридичних, технологічних факторів впливу на діяльність суб'єкта господарювання, корпоративних цілей і завдань, рівнів компетентностей керівництва, потреб в інформації при вирішенні оперативних і стратегічних завдань менеджменту обумовлює використання різних методологічних підходів в організації збору, накопичення, систематизації і обробки управлінської інформації. Відповідно, різні підходи в організації облікового процесу породжують різні варіанти побудови системи управлінського обліку [236, с. 14].

Існують певні основні методологічні підходи до організації управлінського обліку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Характеристика методологічних підходів до організації управлінського обліку

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку		Тип системи управлінського обліку
<i>Моністичний підхід</i>	Передбачає використання у фінансовому та управлінському обліку єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку	Повна інтеграція фінансового та управлінського обліку		<i>Взаємодія системи бухгалтерських рахунків</i>
<i>Дуалістичний підхід</i>	Базується на двоколіній системі обліку, в якій кожен вид обліку має самостійний план рахунків або в загальному плані рахунків виділяються відокремлені рахунки для управлінського обліку, а всі інші використовуються у фінансовому обліку	Автономна (локальна) система управлінського обліку в окремому плані рахунків		
<i>Системний підхід</i>		1.1. Автономна (локальна) система	а) без використання системи бухгалтерських рахунків; б) ведення управлінського обліку в окремому плані рахунків	<i>Формування інформації для управління на основі синтезу методів</i>

Продовження табл. 5.2

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку		Тип системи управлінського обліку
		1.2. Інтегрована система	а) виділення управлінського обліку окремим блоком у межах фінансового обліку; б) повна інтеграція фінансового та управлінського обліку	
<i>Позасистемний підхід</i>	До сфери управлінського обліку включено лише окремі об'єкти управління відповідно до інформаційних запитів користувачів	2.1. Автономна (локальна) система	а) без використання системи бухгалтерських рахунків; б) ведення управлінського обліку в окремому плані рахунків	
<i>Централізований підхід</i>	Організація управлінського обліку регламентується і контролюється єдиною обліково-аналітичною службою на чолі з відповідальною особою за його впровадження (ведення)	Інтегрована або автономна система		<i>Форма організації обліково-аналітичної системи</i>

Закінчення табл. 5.2

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку	Тип системи управлінського обліку
<i>Децентралізований підхід</i>	Ведення управлінського обліку і формування управлінської звітності здійснюють працівники різних відділів (фінансового, планово-економічного, аналітичного)	Автономна (локальна) система	

Джерело: складено автором на основі [237].

Розробка концепції інтегрованого обліку (рис. 5.2) неможлива без визначення підходів до послідовного наближення окремих видів обліку один до одного. При цьому повинні бути розглянуті особливості всіх можливих комбінацій різних видів обліку – фінансового та управлінського, фінансового та податкового, управлінського та податкового тощо. Особливо важливою є централізація первинного обліку, який є основою для подальшого групування і обробки інформації у межах підсистем фінансового, управлінського, податкового й інших видів обліку.



Рис. 5.2. Організація процесу складання звітності при інтегрованій системі обліку господарських операцій

Джерело: складено автором за [237].

Упровадження інтегрованої системи обліку має низку важливих переваг:

- виключення багаторазового введення даних щодо господарських операцій та подій для різних видів обліку;
- високий рівень достовірності управлінської інформації, що досягається завдяки одноразовому введенню даних і багаторазовій обробці однієї і тієї ж інформації для виконання запитів у різних підсистемах обліку;
- зіставність та відповідність даних різних видів обліку, що базуються на використанні єдиного інформаційного простору;
- оптимізація документообігу та зменшення витрат, пов'язаних з обслуговуванням корпоративної інформаційної системи (рис. 5.3).

Методологічні особливості стосуються взаємодії фінансового та управлінського обліку через систему рахунків. Виділяють дві основні форми взаємодії – так звану автономну та інтегровану системи управлінського обліку.

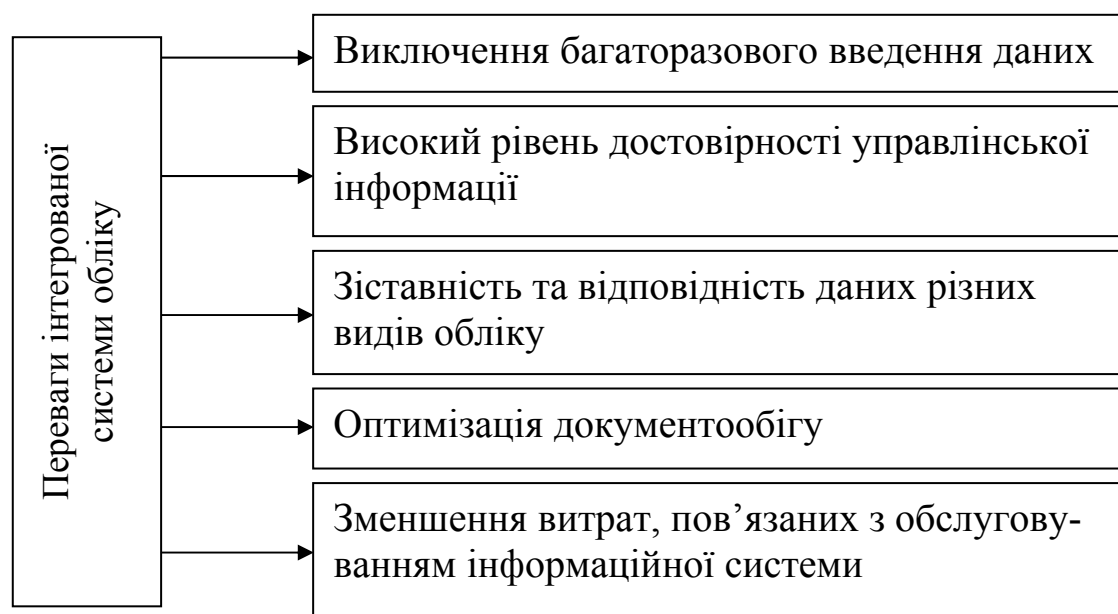


Рис. 5.3. Переваги інтегрованої системи обліку та складання звітності

Джерело: складено автором.

Автономна система передбачає окреме ведення фінансового та управлінського обліку, зв'язок між якими забезпечується за допомогою так званих дзеркальних рахунків, або рахунків-екранів. Враховуючи конфіденційний характер управлінського обліку, цей підхід багато дослідників вважають найбільш доцільним з погляду інформаційної безпеки підприємства.

При інтегрованій системі рахунки управлінського обліку «вбудовуються» у загальну систему рахунків, де прямо кореспондують з рахунками фінансової бухгалтерії. Щоправда, у такий спосіб ведеться лише облік витрат та доходів, що не дозволяє вважати цю форму організації управлінського обліку такою, що дійсно дозволяє інтегруватися з фінансовим обліком.

Більш обґрунтованим є інший підхід, за якого, крім розробки внутрішнього плану рахунків із включенням до нього рахунків управлінського обліку, інтегрування повинно відбуватися на рівні облікової політики.

Вирішуючи завдання побудови «найефективнішого» обліку, що забезпечує користувачів достовірною, корисною та своєчасною інформацією, підприємство розробляє свої власні конкретні правила та принципи обліку. Сукупність таких правил окреслюється обліковою політикою підприємства.

У країнах з розвиненою ринковою економікою облікову політику як поняття було введено до практики обліку ще у 1975 р. із прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики». В Україні поява облікової політики пов'язана з трансформацією бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, що повинно було зробити фінансову звітність вітчизняних підприємств більш «прозорою» та сприяти залученню іноземних інвестицій до України. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2].

Побудова в компанії системи обліку з метою управління її бізнесом (системи управлінського обліку) аналогічно постановці фінансового обліку і реалізується схожими етапами,

а функціонування впровадженої системи управлінського обліку регламентується документами, за змістом аналогічними документам, що регламентують практику фінансового обліку. Проте статус цих документів різний, що обумовлено значною відмінністю користувачів фінансової і управлінської звітності (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Особливості формування облікових політик фінансового і управлінського обліку

Ознака порівняння	Облікова політика фінансового обліку та звітності	Облікова політика управлінського обліку та звітності	Пояснення
Регламентація обліку та звітності	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», НСБО, ПСБО, інструкції, положення	Внутрішньофірмові стандарти	Впливає на зміст та вимоги облікової політики фінансового та управлінського обліку
Цілі облікової політики	Визначення та документальне фіксування найбільш зручних для конкретного підприємства методів фінансового обліку і на їх основі складання фінансової звітності	Визначитися з існуючими, розробити необхідні та документально зафіксувати найбільш зручні для конкретного підприємства методи обліку та управлінської звітності	Беруться до уваги найкращий світовий досвід, МСФЗ, досвід розробників автоматизованих систем управлінського обліку, особливості діяльності конкретного підприємства

Джерело: розроблено автором.

Фінансовий облік і звітність регламентуються загальноприйнятими, зовнішніми стосовно до компанії стандартами, а система управлінського обліку функціонує виключно на підставі внутрішньофірмових стандартів. Зазначена відмінність істотно впливає на зміст та вимоги, що висуваються до облікової політики як фінансового, так і управлінського обліку. Тому питання облікової політики для цілей управлінського обліку залишається актуальним, потребує дослідження її сутності та організаційно-методичних аспектів.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад і з урахуванням особливостей своєї діяльності;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [2].

При формуванні облікової політики необхідно враховувати цілу низку зовнішніх та внутрішніх чинників, таких як:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- вид діяльності підприємства;
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів;
- кількість та види господарських операцій, обсяги діяльності, обсяги продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств тощо;
- поточні та довгострокові цілі підприємства (залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо);

- рівень матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, сучасне програмне забезпечення);
- рівень кваліфікації персоналу підприємства;
- системи та форми розрахунків з контрагентами;
- взаємовідносини з фінансовими структурами;
- розвиненість інфраструктури ринку та його перспективи;
- стан господарського, податкового, митного та бухгалтерського законодавства;
- рівень інфляції, стабільність фінансової системи, зростання цін, попит на українську продукцію, платоспроможність підприємств і населення;
- соціально-економічна та науково-технічна спрямованість національної економіки, міжнародні угоди та відносини, екологічна ситуація та умови природокористування, умови залучення позикових коштів та ситуація на ринку інвестицій.

Загальноприйнято, що формування облікової політики підприємства може здійснювати головний бухгалтер, спеціально створена комісія, аудиторська або консалтингова фірма. Так, важливими є зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з якими підприємство самостійно визначає за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. Раніше погодження з власниками не було обов'язковим, адже питання облікової політики підприємства відносилися установчими документами виключно до повноважень керівника. З прийняттям змін до закону, якщо погодження з власниками зазначено в установчих документах, то таке погодження має бути обов'язковим [238].

За своїм змістом облікова політика значно ширше власне обліку: її можна назвати системою управління обліком, вона ґрунтується на засадах управлінського обліку, має управлінську спрямованість і є єдиним напрямом розвитку обліку як науки.

Взаємозв'язок між управлінським обліком та обліковою політикою можна представити за такою схемою: оскільки облікова політика створює для управлінського обліку організаційні

передумови (забезпечення), то це означає, що вона є об'єктом організації управлінського обліку; з іншого боку, варіантність (альтернативність) організації управлінського обліку робить можливим його включення до об'єктів облікової політики. Таке співвідношення пояснюється економічною природою поняття «облікова політика», яке одночасно містить обліковий та управлінський аспекти (рис. 5.4).

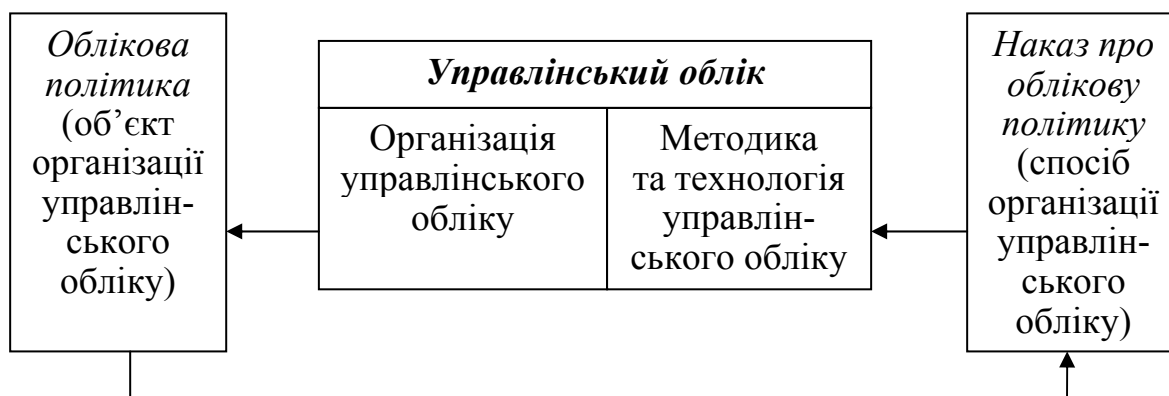


Рис. 5.4. Взаємозв'язок між управлінським обліком та обліковою політикою

Джерело: розроблено автором.

Розглядаючи облікову політику як складову загальної стратегії управління підприємством, І. Рузмайкіна зазначає: «Політика стосовно обрання організаційних форм обліку та вирішення інших важливих для підприємства питань, таких як методика оцінювання активів та зобов'язань, нарахування амортизації, визначення строків корисного використання необоротних матеріальних активів тощо – всі ці та інші складові не є прерогативою лише бухгалтерського обліку, вони мають перш за все загальноекономічне значення» [239, с. 37]. При цьому вона підтримує пропозиції Р.А. Алборова щодо зміни назви «Облікова політика» на «Положення про бухгалтерський облік», проте стверджує, що «на підприємстві повинна бути вироблена загальна політика функціонування та розвитку системи управління, яку можна назвати плановою,

обліковою, контрольною, стратегічною – без різниці, тому що справа не в назві, а в сутності, яка полягає в тому, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи» [240, с. 19].

З метою прийняття компетентних положень, необхідних для формування облікової політики, використовують інформацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку про різноманітні витрати і вигоди, пов'язані з кожним із можливих варіантів організації та ведення обліку. Багато інформації зі звітів управлінського обліку, складених з урахуванням прийнятої облікової політики, використовують для підготовки фінансових звітів, що характеризують господарську діяльність у цілому, поєднуючи доходи і витрати від різних видів діяльності за минулий період. Так узагальнено, на думку П. Житнього, відбувається перетворення факторної інформації на процедуру формування облікової політики [241, с. 28].

Дослідження політологічного аспекту облікової політики, проведене Т.В. Барановською [242], дозволило встановити, що словосполучення з використанням терміна «політика» виражають специфічну спрямованість соціальних суб'єктів, а саме – на створення, відтворення або зміну системи сталих соціальних відносин у різних галузях суспільного життя, що дає можливість визначити облікову політику як активну форму діяльності соціальних суб'єктів у галузі бухгалтерського обліку з метою реалізації власних інтересів та уточнити її сутність. Під «обліковою політикою підприємства», на думку Т.В. Барановської, слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників.

В Україні чітко простежуються дві головні тенденції подальшого реформування бухгалтерського обліку. Перша

пов'язана з процесами глобалізації та злиттям фінансового й промислового капіталу (макрорівень). Друга – з розширенням повноважень суб'єктів господарювання і управління фінансовими ресурсами, формуванням у межах правового поля власної облікової політики, здатної реагувати на мінливість ринкового середовища (мікрорівень).

Облікова політика підпорядкована концепції капіталу та його збереження, узагальнює облікову модель і надає керівні положення зі складання та подання фінансових звітів. Вона поєднує державне регулювання і власні судження суб'єктів ринкових відносин з питань організації та ведення обліку, активізує використання інформації бухгалтерського обліку для управління капіталом і мікроекономікою загалом [243].

На сьогодні існує декілька варіантів оформлення облікової політики:

- 1) об'єднання облікової політики (для цілей фінансового та управлінського обліку) в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в окремих розділах наказу про облікову політику;
- 2) окрема облікова політика для управлінського обліку із складанням наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;
- 3) виділення особливостей ведення управлінського обліку в окремий розділ наказу (положення).

Вибір кожного із зазначених варіантів залежить від особливостей діяльності підприємства, його організаційної структури, форми взаємодії управлінського обліку з фінансовим обліком, організаційної та структурної архітектури самого управлінського обліку.

На думку М.С. Пушкаря та М.Т. Щирби, оформлення облікової політики для управлінського обліку окремим наказом або в окремий розділ наказу є зайвим, оскільки в нашій країні функціонує інтегрована система обліку [243]. Елементи об'єктів облікової політики управлінського обліку можуть бути включені до окремих розділів наказу про облікову політику підприємства. Це дасть можливість уникнути дублювання інформації, оскільки за рядом пунктів облікова політика для фінансового і управлінського обліку буде збігатися.

Такої ж думки і П.Є. Житній [244], який стверджує: спільність технології побудови різних видів обліку полягає в тому, що вони ґрунтуються на єдиних принципах і методології бухгалтерського обліку, здійснюються в межах облікової політики підприємства, мають одну мету – своєчасне одержання результатів для прийняття управлінських рішень.

Іншої думки дотримується М.А. Вахрушина [245, с. 67], яка вважає, що управлінський облік потребує власної облікової політики для цілей управлінського обліку. Цей підхід пояснюється певними обставинами: по-перше, існують суттєві відмінності в теорії та практиці управлінського та фінансового обліку. Так, відмінними є не лише правила та методи ведення зазначених видів обліку, а й масив вихідної інформації.

По-друге, в управлінському обліку можуть відобразитися господарські операції підприємства, що не є об'єктами фінансового обліку – доходи, затрати, фінансові результати ще не одержані (не понесені), але очікувані в майбутньому (наприклад, внаслідок підписання підприємством договорів про наміри), втрачені вигоди (невикористані можливості) та інше.

По-третє, масив вихідної інформації системи управлінського обліку представляється в управлінській звітності, яка повинна відповідати інформаційним запитам внутрішньо-фірмового управління. В управлінському обліку відображається планова бюджетно-кошторисна інформація, нефінансова інформація, дані в негрошових одиницях, тобто інформація, надзвичайно важлива для вирішення стратегічних завдань управління.

Отже, управлінський облік має власну мету, вирішує специфічні завдання, володіє власним масивом первинної інформації, що підлягає обробці особливими, властивими лише управлінському обліку алгоритмами відповідно до поставлених завдань. Зважаючи на зазначені особливості, М.А. Вахрушина визначила облікову політику для цілей управлінського обліку як сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечують його безперервність та узгодженість і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, власне облік та звітність, внутрішній управлінський контроль та

управлінський аналіз) в інтересах внутрішньофірмового управління суб'єктом господарювання. На думку вченого, облікова політика для цілей управлінського обліку подібно до облікової політики для цілей фінансового обліку може мати організаційний, технічний та методичний аспекти.

Ефективність ведення управлінського обліку залежить від вибору його методики (підходів до оцінювання активів, способів обробки фінансової інформації з урахуванням факторів часу, методів обліку витрат, способів калькулювання собівартості та ін.). Методи ведення управлінського обліку повинні бути відображені в обліковій політиці підприємства. Це має бути практичним керівництвом для фахівців, зайнятих управлінським обліком, а також для інших працівників: як тих, які використовують у своїй роботі облікові дані, так і таких, які забезпечують даними систему обліку. Досить часто сукупність елементів, що регламентують спосіб ведення управлінського обліку, визначають як політику внутрішньогосподарського обліку.

Нині система управлінського обліку більшості компаній будується на принципах автономії. Проте розділення фінансового, управлінського та податкового обліку на окремі системи має ряд недоліків. По-перше, додаткові затрати на утримання персоналу, який виконує дублюючі функції. Звичайно, такий недолік можна усунути шляхом сумісності комп'ютерних інформаційних систем, що забезпечують паралельне ведення різних видів обліку. Основна базова облікова інформація єдина для фінансового, управлінського та податкового обліку, тому актуальною є лише проблема перенесення даних у реєстри управлінського обліку. Але вирішення цієї проблеми породжує іншу – сучасні над-ефективні багатофункціональні автоматизовані системи не можуть бути дешевими. Проте будь-яке підприємство в міру свого зростання повинно прагнути до інтегрованої системи ведення обліку.

Загалом успішність проекту із запровадження автоматизованого управлінського обліку на підприємстві та інтеграція

його з фінансовим обліком залежить від багатьох чинників. Насамперед до них належать:

- 1) правильне формулювання мети і завдань, яких треба досягти;
- 2) фахова постановка методології управлінського обліку;
- 3) наявність у компанії кваліфікованого персоналу;
- 4) правильний вибір програмного продукту для автоматизації, в якому повинні брати участь не лише програмісти, а й майбутні користувачі (бухгалтери, менеджери).

Але найважливіша умова успішності проекту – це висока зацікавленість і участь у ньому топ-менеджменту компанії, бо саме керівництво підприємства є основним користувачем управлінської та бухгалтерської інформації і відіграє головну роль у визначенні вимог до неї, а отже, і до всієї інтегрованої системи обліку.

По-друге, конфлікт інтересів між фахівцем (робочою групою), який розробляє та забезпечує ведення управлінського обліку, та головним бухгалтером (відділом бухгалтерії). Така ситуація на практиці прослідковується досить часто, що в результаті призводить до неможливості оперативного забезпечення управлінською інформацією.

По-третє, звітність готується різними відділами зі своїм розумінням змісту та оформленням. Це призводить до того, що керівництво в результаті одержує непов'язаний набір документів, які досить часто можуть суперечити один одному, надавати тим самим неправдиву інформацію про діяльність підприємства [245, с. 67].

Інтеграція систем обліку надає такі переваги:

1. Виключення подвійного (потрійного тощо) введення даних за господарськими операціями для потреб різних систем обліку.
2. Високий рівень правдивості інформації, що досягається завдяки одноразовому введенню даних і за рахунок мінімізації ймовірності помилки при багатократній обробці однієї і тієї ж самої інформації у різних системах обліку.

3. Порівнянність і відповідність даних різних систем обліку, що базуються на використанні єдиного інформаційного простору.
4. Відсутність потреби в утриманні додаткових служб для паралельного ведення різних видів обліку.
5. Оптимізація документообігу.

Як правило, на момент запровадження управлінського обліку компанія вже має функціонуючу систему бухгалтерського обліку з розробленою методологією і технікою обліку.

Вирішення завдань управлінського обліку передусім залежить від забезпечення обліковою політикою:

- дотримання принципів управлінського обліку та вимог формування раціональної системи інформаційної бази для менеджерів різних рівнів управління;
- дотримання єдиної методики ведення управлінського обліку на підприємстві в цілому та його структурних підрозділах;
- створення єдиної методологічної основи для цілей фінансового, управлінського та податкового обліку;
- надання обліку планомірності та послідовності;
- підвищення ефективності ведення управлінського обліку на підприємстві.

Для цілей управлінського обліку доцільно розробити положення облікової політики, що повинні включатися в методичний та організаційно-технічний розділи.

У складі управлінської облікової політики можна виділити методичну та організаційно-технічну частини. У методичній частині відображаються такі елементи облікової політики:

- методи оцінювання активів з метою підготовки управлінського балансу;
- методика обліку витрат, доходів та формування фінансових результатів;
- методика формування первісної вартості, собівартості реалізації товарів та ціноутворення;
- методика підготовки інформації для різних категорій управлінських рішень та груп користувачів;

- перелік реєстрів та аналітичних розрізів управлінського обліку;
- управлінський план рахунків;
- форми управлінської звітності;
- перелік типових господарських операцій підприємств торгівлі.

До організаційно-технічного розділу управлінської облікової політики можуть бути включені такі питання:

- організаційна структура, повноваження та обов'язки служб, що відповідають за ведення управлінського обліку;
- фінансова структура для здійснення бюджетного управління (на основі центрів фінансової відповідальності);
- стандарти документообігу;
- техніка реєстрації даних і вимоги до оперативної обробки первинної інформації.

Структура Положення про облікову політику з управлінського обліку підприємства торгівлі наведена в дод. Ц.

У межах організаційної складової формування облікової політики стосовно управління витратами варто створити пакет внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку. Ці документи можна розподілити на кілька груп: інструктивно-методична документація, нормативно-довідкова документація, регламентуюча документація (рис. 5.5).



Рис. 5.5. Структура внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку [246]

Інструктивно-методична документація – інструкції, що більш детально розкривають облікову політику, описують господарські операції з максимальною конкретикою: опис обраного методу обліку витрат, порядок розподілу непрямих витрат, проводки, обрані субконто (аналітичні рахунки обліку витрат та додаткові ознаки аналітики), порядок розрахунку кількісних і сумових величин (собівартості продукції, трансфертних цін тощо). У цих документах слід детально описати рівні запитів інформації та характеристику інформації, яку повинен отримувати менеджер на конкретному рівні. Рівні запиту інформації виділяються на рівні управління підрозділом, управління галуззю, управління підприємствам, управління групою підприємств. Кожному із цих рівнів має надаватися лише істотна для цілей управління інформація, необхідна конкретним користувачам облікової системи, що відрізняється за змістом та ступенем деталізації. Показники, що надаються користувачам системи, пов'язані з відповідальністю конкретних менеджерів за їх досягнення.

У нормативно-довідковій документації встановлюються правила групування однорідних елементів інформації. Це різні довідники та класифікатори (довідники ознак аналітики за класифікаційними групами; довідники складу статей витрат за видами виробництв та витрат; довідники переліку центрів відповідальності; класифікатор загальноновиробничих витрат на постійні та змінні тощо).

Регламентуюча документація визначає правила (регламенти та процедури) отримання інформації, дотримання яких є обов'язковим для всіх підприємств. В ній описується весь ланцюг облікового процесу, призначаються відповідальні особи, розмежовуються їх функції, права та відповідальність. До регламентуючих документів також належить і графік документообігу з метою забезпечення системи управлінського обліку. Він встановлює порядок приймання-передачі та зберігання первинної та звітної документації, її основні характеристики. До графіка документообігу додається Альбом уніфікованих форм облікових і звітних документів управлінського обліку, що не є типовими. На нашу думку, ці документи

разом з робочим планом рахунків становлять пакет внутрішньо-фірмових стандартів, що регламентують управлінський облік.

У дод. III наведено рекомендовану структуру регламенту, що визначає умови визнання об'єктів управлінського обліку та відображення інформації про них в управлінській звітності.

Положення управлінської облікової політики можуть розроблятися на основі П(С)БО, МСФЗ/GAAP або будь-якого іншого стандарту. При цьому, визначаючи методологію управлінського обліку, треба розуміти, наскільки вони збігатимуться з методологією фінансового обліку в компанії. Чи в цих системах збігатимуться методи оцінки майна компанії, методи поділу активів на оборотні і необоротні, методи списання вартості активів, методи обліку доходів, класифікації витрат і методи обліку витрат та списання їх на фінансовий результат.

Отже, на рівні визначення методології аналізується базовий масив інформації з системи фінансового обліку, що впливає на методологічну інтеграцію систем фінансового й управлінського обліку.

О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук, розглядаючи обліково-аналітичний механізм як систему, яка зможе реалізувати свій потенціал лише за умови розвитку всіх підсистем та їх збалансованості, стверджують, що досягнення такої мети можливе за умов формування та реалізації обґрунтованої обліково-аналітичної політики.

При розкритті суті облікової політики вчені пропонують враховувати:

- цільову спрямованість облікової системи як цілісність;
- місце облікової системи в розв'язанні завдань менеджменту;
- облікову політику розглядати як головну концепцію прийомів обліку та його системи;
- вимоги менеджменту.

Так, облікова політика розглядається як «головна концепція і генеральна лінія розвитку обліку, спрямована на формування результативного облікового механізму, адекватного вимогам менеджменту з урахуванням задоволення інформаційних потреб різних суб'єктів діяльності, забезпечення

досягнення цілей організації згідно з обраними стратегіями. При цьому обліковий механізм формуватиметься на принципах свободи вибору варіантів функціональної інтеграції, згідно із законодавством та сучасними інтерактивними потребами відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій» [247].

Зміст та структура облікової політики інтегрованої системи обліку залежить від того, яка форма реалізації функцій управлінського обліку буде найбільш прийнятною для даного підприємства. Тобто необхідно визначитись із формою взаємодії управлінського обліку з фінансовим обліком.

Проведений В. Шпаком часово-просторовий аналіз облікового процесу [235, с. 145] виявив взаємоузгоджені нові об'єкти організації бухгалтерського обліку: стадії та фази облікового процесу, що дозволяють не тільки більш повно розкрити зміст кожного з етапів облікового процесу, а й конкретизувати перелік робіт, пов'язаних із організаційним забезпеченням бухгалтерського обліку на всіх етапах, стадіях та фазах обліку.

З огляду на припущення, що кожен з етапів обліку інтегрує в собі кількісні та якісні складові облікового процесу, підтримуємо пропозицію комплексного підходу до організаційного забезпечення облікового процесу за стадіями та фазами, запропоновану В.А. Шпаком [235]. Організація облікового процесу, на думку вченого, передбачає поділ його предмета на такі об'єкти:

- етапи: первинний облік, поточний облік, підсумковий облік;
- стадії: підготовча, процедурна, результатна;
- фази: проектна, технологічна, рефлексійна.

Так, проектна фаза облікового процесу, пов'язана із формулюванням проблем та визначенням цілей, моделюванням окремих аспектів управлінського обліку, реалізується у вигляді певної облікової номенклатури (об'єктів управлінського обліку), розроблених носіїв облікової номенклатури (внутрішніх облікових документів) для первинного, поточного і підсумкового обліку, і завершується складанням графіків руху облікових документів.

Технологічна фаза передбачає застосування відповідних способів та методичних прийомів управлінського обліку для здійснення певних облікових процедур за технологічною послідовністю. Технологія обліку забезпечує перетворення вхідної інформації у вихідну, тобто надає змогу отримати систематизовану, більш якісну для прийняття рішень інформацію.

Фаза рефлексії завершує обліковий процес, коли в результаті інвентаризації, ревізії, аудиторської та іншої перевірки, формального і змістовного аналізу даних управлінського обліку дається оцінка системи управлінського обліку як різновиду управлінської діяльності.

Обліковий процес як поетапне здійснення облікових робіт традиційно поділяється на первинний, поточний та підсумковий облік [235]. За процедурною та технологічною послідовністю виконання облікових робіт кожен з етапів облікового процесу складається зі стадій та фаз.

Поділяємо думку В.А. Шпака, що виділення первинного формування облікової інформації, поточного та підсумкового етапів дозволяє краще розкрити організаційні аспекти облікового процесу, зокрема його структуру та зміст.

Організація первинного обліку на стадії підготовки облікового процесу вимагає проведення комплексу робіт, пов'язаних із кодуванням, класифікацією, розробкою графіка документообігу; на стадії виконання облікових процедур здійснюється виявлення, вимірювання, реєстрація фактів господарської діяльності у первинних документах; на завершальній стадії первинного обліку документи передаються в бухгалтерію у формі товарних, касових звітів для подальшого оброблення.

Організація поточного обліку на стадії підготовки передбачає розроблення робочого плану рахунків, облікових реєстрів, графіків документопотоку; на процедурній стадії здійснюється реєстрація, накопичення, групування, перегрупування (систематизація) первинної інформації в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку; на завершальній стадії виконуються процедури підготовки обробленої інформації для складання звітності.

Організація підсумкового обліку на стадії підготовки передбачає розроблення показників та форм внутрішньої звітності, графіків надання звітності користувачам; на процедурній стадії здійснюється узагальнення інформації поточного обліку у формах звітності; на завершальній стадії підсумкового обліку здійснюється зберігання та передача звітності користувачам. Отже, фази та стадії обліку відображають різні аспекти облікового процесу за етапами обліку (якщо стадії відображають процедурний аспект облікового процесу з акцентом на кількісні показники здійснення облікових робіт, то фази – якісні зміни облікової інформації в процесі її оброблення).

5.2. Обґрунтування вибору організаційної побудови системи управлінського обліку

Керівництвом компанії, що бере участь у проектуванні системи управлінського обліку, приймається остаточне рішення про конфігурацію системи на основі зіставлення своїх потреб в управлінській інформації, наявних можливостей і ресурсів, які можуть бути задіяні при формуванні та впровадженні такої інформаційної системи.

З урахуванням викладеного можна виділити такі основні елементи, які визначають у цілому інформаційну систему управлінського обліку та звітності [249]:

- центри відповідальності,
- бізнес-процеси,
- регламенти,
- результати та оцінні показники.

Наповнення (зміст) кожного елемента інформаційної системи управлінського обліку та звітності для кожного підприємства матиме свої особливості.

Використання центрів фінансової відповідальності в загальній структурі підприємства дозволяє розмежувати основні функції, повноваження, права та обов'язки, необхідні для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства. У такому випадку центри відповідальності можуть

бути виділені і згруповані за обсягом повноважень і обов'язків – центри витрат, доходів, продажів, прибутку, інвестицій, контролю, управління і т.д. Це дозволяє, в свою чергу, використовувати в аналітиці управлінського обліку не традиційну організаційну структуру, а організаційно-функціональну, в якій значимість тієї чи іншої структурної або штатної одиниці визначається закріпленими за нею функціями. Відповідне рішення поставлених завдань в інформаційній системі управлінського обліку дозволяє виявити ті центри відповідальності, вплив на які з найбільшою ймовірністю забезпечить необхідний результат з найменшими затратами.

Також структуризація центрів відповідальності може проводитися з таким рівнем деталізації, який дозволить оптимізувати з необхідною і достатньою мірою функції управління – планування, облік, контроль, мотивацію і ін. Наприклад, виділення центрів відповідальності може бути деталізовано як до рівня структурних підрозділів підприємства, так і до рівня окремих співробітників, окремих проектів, від функціонування яких залежать результати діяльності всього підприємства. Відповідна структуризація і групування даних системи управлінського обліку та звітності за завданнями і функціями дозволяє визначити основні і допоміжні центри відповідальності, що дуже важливо при підготовці та прийнятті управлінських рішень [250], [251], [252].

Так, для торговельних підприємств виділяють центри відповідальності, що класифікуються за різними ознаками (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Класифікація центрів відповідальності торговельного підприємства [252]

Класи центрів відповідальності	Підкласи центрів відповідальності
За статусом (ступенем контролюваності ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальності працівників)	Центри фінансової відповідальності; центри нефінансової відповідальності; місця виникнення доходів (витрат)

Закінчення табл. 5.4

Класи центрів відповідальності	Підкласи центрів відповідальності
За показниками, що контролюються	Центри виручки, доходу, маржинального прибутку, витрат, прибутку, інвестицій, нефінансових показників, якісних параметрів діяльності
За значимістю у бізнес-процесах	Основні, підтримуючі
За місцем розташування	У межах одного об'єкта, на різних об'єктах
За ступенем збігу з організаційною структурою підприємства	Тотожні, інтегровані, дезаггровані
За ієрархічним рівнем (ступенем підпорядкованості)	Першого, другого, третього ... ступеня

Саме відповідно до покладених на центри відповідальності функцій і завдань здійснюється закріплення за ними основних напрямів діяльності – бізнес-процесів, які, в свою чергу, структуруються у визначену послідовність операцій та заходів. При цьому формування бізнес-процесів може бути лінійним або функціональним.

Формування лінійного бізнес-процесу містить ті операції, що здійснюються або можуть бути здійснені одним центром відповідальності без взаємодії з іншими.

Функціональні бізнес-процеси передбачають спільне виконання декількома центрами відповідальності частини операцій, від взаємодії яких залежить ефективність реалізації всього бізнес-процесу загалом.

Отже, закріплення лінійних бізнес-процесів може проводитися за допомогою прив'язки до нього одного центру відповідальності, а функціональних – за допомогою закріплення за центрами відповідальності відповідних операцій бізнес-процесу: відповідальних підрозділів, співробітників і т.д.

Питання організації управлінського обліку за бізнес-процесами торговельних підприємств з метою ефективного управління ними досліджено в роботах Є.Р. Богатової, А. Гершуна, Л.О. Лігоненко, Г.В. Ситник, В.М. Тарасюка та ін.

Так, дослідження Л.О. Лігоненко, О.А. Вержбицького, [182, с. 124], які, опираючись на концепцію управління

ланцюгом постачання, категорійного менеджменту щодо структуризації процесної моделі підприємства торгівлі, показують, що доцільніше використовувати закріплення кожного виокремленого бізнес-процесу за відповідним центром відповідальності, тобто використання саме лінійної структури організації бізнес-процесів. До таких бізнес-процесів належать основні та підтримуючі бізнес-процеси підприємств торгівлі [182]. Серед основних бізнес-процесів: закупівлі, розміщення замовлень, надходження товарів, складські процеси, торгівля, продаж, післяпродажне обслуговування. До підтримуючих бізнес-процесів належать: маркетинг, облік, логістика, інформаційне забезпечення, управління персоналом, технічне забезпечення, функціональний менеджмент, загальний менеджмент. Кожен з визначених процесів складається ще з низки підпроцесів, що можуть бути виділеними з урахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства [254], [255].

На основі критично-конструктивного аналізу й узагальнення існуючих підходів до моделювання бізнес-процесів підприємства, враховуючи особливості діяльності підприємств торгівлі, Г. Ситник пропонує класифікувати бізнес-процеси підприємства торгівлі з їх чітким поділом на основні, допоміжні та управлінські процеси [256].

До основних бізнес-процесів належать:

- *дослідження ринку та потреб споживачів* (визначення потреб споживачів; вимірювання рівня задоволеності споживачів; моніторинг змін на споживчому ринку; формування асортиментної політики; формування цінової політики; формування плану реалізації товарів);
- *закупівля товарів* (формування плану закупівель товарів; пошук постачальників; укладання договорів на постачання товарів; контроль за оформленням договорів; розміщення замовлення на постачання товарів);
- *транспортування товарів* (укладання договорів з оренди автомобілів; укладання договорів на транспортування товарів; підтримка транспорту на належному технічному рівні; надання інформації щодо транспорту для оперативного обліку; забезпечення збереження автотранспорту);

- *зберігання товарів* (організація зберігання товарів; забезпечення збереження товарів; контроль за станом складів);
- *реалізація товарів* (передпродажна обробка товарів; розміщення товарів у торговельному залі; розрахункове обслуговування; надання інформації про реалізацію для оперативного обліку).

До допоміжних або обслуговуючих бізнес-процесів належать:

- *адміністративно-господарське забезпечення* (планування потреби в господарському забезпеченні; забезпечення прибирання; забезпечення МШП; закупівля й забезпечення роботи устаткування; проведення поточних ремонтів устаткування; утримання приміщень і споруд; забезпечення теплом й електроенергією; забезпечення ГММ; ремонт автотранспорту);
- *інформаційне забезпечення* (планування управління інформаційними ресурсами; розроблення та впровадження інформаційних систем підтримки підприємства; забезпечення зберігання та пошуку даних; забезпечення обміну інформацією; забезпечення доступу до інформації й комунікацій; оцінка й аудит якості інформації);
- *забезпечення безпеки* (забезпечення фізичної безпеки персоналу; забезпечення інформаційної безпеки; забезпечення економічної безпеки).

До бізнес-процесів управління належать:

- *стратегічне управління* (проведення стратегічного аналізу; розробка стратегії розвитку підприємства; забезпечення реалізації стратегії; проведення стратегічного контролю й корегування);
- *управління фінансами* (фінансовий аналіз; фінансове планування; управління фінансовими ресурсами; здійснення фінансових та облікових операцій; формування фінансової звітності; управління податками; внутрішній фінансовий контроль і аудит);
- *управління персоналом* (підбір персоналу; ведення кадрового діловиробництва; навчання та розвиток персоналу; оцінка персоналу; мотивація персоналу; формування корпоративної культури);

- *управління проектами розвитку* (аналіз проектних ініціатив; ініціювання проекту; підбір менеджерів проекту; контроль реалізації проекту; формування звітності по реалізації проекту);
- *управління бізнес-процесами та якістю* (визначення бізнес-процесів і відповідальних; формування ключових показників ефективності бізнес-процесів; регламентація бізнес-процесів; збір інформації про функціонування бізнес-процесів; аналіз інформації про функціонування бізнес-процесів; розробка рішень із покращання бізнес-процесів; забезпечення змін бізнес-процесів) [256, с. 375–377].

Регламентація управлінської звітності здійснюється виключно на підприємствах та закріплюється у відповідних стандартах, які включають комплекс взаємопов'язаних внутрішніх нормативних документів. Передумовою формування регламентів системи управлінської звітності є визначення потреб менеджменту в інформації.

Формування системи обліку за центрами відповідальності потребує: визначення центрів відповідальності; складання бюджету (кошторису) для кожного центру відповідальності; звітність центрів відповідальності про виконання бюджетів; аналіз та оцінювання діяльності центрів відповідальності.

Організація обліку за центрами відповідальності передбачає закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням затверджених бюджетів. Центр відповідальності – це сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва і т.п.) є центрами витрат, а центрами доходів є підрозділи, які відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів [257]. При визначенні центрів відповідальності враховують організаційну структуру та технологічну особливість діяльності підрозділів підприємства, для яких запроваджують систему показників та визначають критерії оцінювання діяльності, розробляють посадові інструкції, де уточнюють права і обов'язки працівників.

В управлінському обліку процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за альтернативними рішеннями називається бюджетуванням. Бюджетування – це процес, який об’єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінювання їх виконання. Бюджети складаються як по підприємству, так і за його окремими структурними або функціональними підрозділами. Загальну схему організації процесу бюджетування на підприємстві наведено на рис. 5.6.

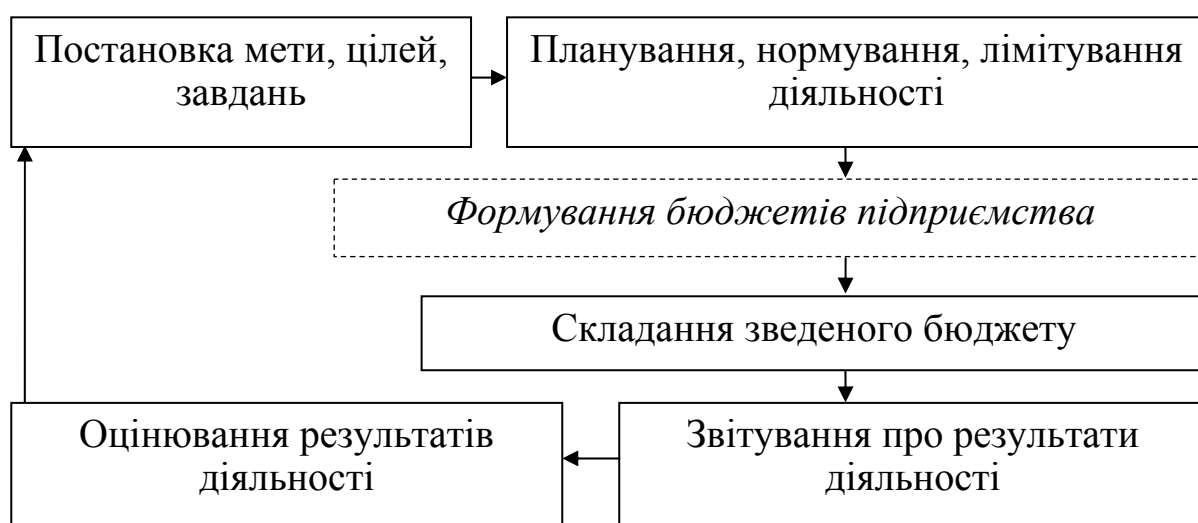


Рис. 5.6. Схема процесу бюджетування

Джерело: складено автором.

В економічній літературі з управлінського обліку основні бюджети класифікують за ознаками, наведеними у табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Класифікація бюджетів

Ознаки	Бюджети	Визначення/зміст
За охопленням операцій та рівнем відповідальності	Функціональний	Функціональні бюджети є окремими складовими зведеного бюджету, що стосуються відповідальності окремого менеджера

Закінчення табл. 5.5

Ознаки	Бюджети	Визначення/зміст
	Зведений (генеральний)	Зведений (генеральний) бюджет – це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображає майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Тому зведений бюджет – це деталізований план на майбутнє. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності. Процес формування зведеного бюджету триває протягом шести місяців до початку бюджетного року
За призначенням та видами діяльності	Операційний	Операційні бюджети – це сукупність бюджетів, що відображають доходи та витрати підприємства
	Фінансовий	Фінансові бюджети – це сукупність бюджетів, що містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства
	Інвестиційний	Бюджет капітальних інвестицій відображає потреби підприємства в капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) і суму коштів, необхідних для їх здійснення
За методикою складання	Безперервний	Безперервне бюджетування передбачає застосування системи, за якої після закінчення кожного звітного періоду цей період вилучають зі зведеного бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду
	Гнучкий	Гнучкий бюджет складають на основі витрат і доходів для декількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону

Джерело: складено автором за [66].

Важливими елементами організації бюджетного процесу є вибір бюджетного періоду, методів та підходів складання бюджету. Бюджетний період – це проміжок часу для складання та використання бюджету. Зазвичай бюджети формуються з розбивкою на квартали та місяці. Проте дедалі більше компаній, особливо транснаціональних, застосовують безперервне бюджетування.

Базовими складовими організації управлінського обліку є процеси вибору, систематизації, визначення зв'язків за процесами діяльності торговельного підприємства (постачання, складування, збут), їх організації, об'єднанні в часі здійснення та просторі зовнішнього і внутрішнього середовищ суб'єкта господарювання.

За узагальненими напрацюваннями українських вчених, організація управлінського обліку – це: системні дії засновників (вищого управлінського персоналу) суб'єкта господарювання, спрямовані на формування, підтримку, постійне удосконалення функціонування системи управлінського обліку та забезпечення досягнення його цілей на підприємстві.

Науково обґрунтована організація управлінського обліку вирішує такі завдання:

- які принципи, форми й способи управлінського обліку використовуються;
- яким чином здійснюється групування, інтерпретація та передача даних управлінського обліку;
- ким здійснюється формування інформації про факти господарського життя;
- в які терміни надається інформація та визначені звіти відповідальних за ведення управлінського обліку;
- яким чином здійснюється оцінювання та використання даних управлінського обліку для формування проектів управлінських рішень та ін.

Етапи постановки управлінського обліку наведено в дод. Т.

Упровадження системи управлінського обліку власними силами чи звернення до послуг консалтингу є вибором кожного окремого підприємства, що базується на особливостях

його діяльності, фінансових можливостях та наявності або відсутності кваліфікованих фахівців серед співробітників.

Суттєвими перешкодами для організації управлінського обліку у процесі його постановки як залученими фахівцями, так і спеціалістами підприємства є:

- недостатній рівень комплексу знань стосовно технології, що буде використовуватися при провадженні діяльності та сучасних форм організації самої діяльності;
- природна суперечливість інтересів управлінського персоналу (отримання максимальної оплати за виконувану роботу, необхідність збільшення витрат на забезпечення ефективності управління) та засновників підприємства (мінімізація витрат на управління та максимізація прибутку на вкладений капітал для отримання дивідендів);
- відсутність у засновників підприємства системних знань для формування облікової політики, у тому числі і стосовно управлінського обліку;
- постійні зміни та неузгодженість окремих законодавчих і нормативних актів стосовно ведення господарської діяльності підприємствами.

Консалтинг – один з перших етапів на шляху до підвищення ефективності діяльності компанії, що дозволяє визначити стратегію розвитку інформаційної інфраструктури підприємства, вибрати найбільш пріоритетні напрями розвитку і розробити оптимальний план впровадження нових інформаційних технологій.

На замовлення учасників Програми ділових консультацій Європейського банку реконструкції і розвитку (ЄБРР) в Україні інвестиційно-консалтингова група «Астарта-таніт» підготувала огляд ринку консалтингових послуг (табл. Ф.1, Ф.2), що охопив всі регіони України, а респондентами стали 203 місцевих компанії. Дослідження показало, що за досить короткий термін в Україні сформувався ринок консалтингових послуг, спектр яких загалом відповідає світовій практиці. «Обсяг консалтингового ринку в 2007–2009 рр. склав у середньому близько 0,3% ВВП, що трохи більше, ніж аналогічні

показники Польщі (0,1%) та Італії (0,2%), але набагато менше, ніж у Фінляндії (1,1%), Німеччині (1,0%) і Великобританії (0,9%)» [258].

М.Л. Гончарова виділяє такі етапи становлення ринку консультаційних послуг в Україні:

1-й етап (1990–1995 рр.) характеризується появою західних менеджмент-консалтингових (МК) компаній. На ринку України з'явилися представництва всесвітньо відомих МК компаній – «Bein», «PriceWaterhouse», «Deloitte & Touche», «Coopers & Lybrand», «Ernst & Young Ukraine», «KPMG», «Baker McKenzie», «Barents Group, LLC», «Arthur Andersen», «Roland Berger & Partners», «Dr. Wisselhuber & Partners» та ін. Ці компанії створювали філіали за схемою, що діяла в розвинених країнах. Лише незначна кількість малих фірм з метою розширення географії бізнесу ризикнули вийти на ринок України в пошуках нового клієнта.

Для *2-го етапу* (1995–2000 рр.) характерна поява вітчизняних консалтингових фірм. За результатами роботи та здійснення проектів технічної допомоги виникають такі компанії, як: «Київ Менеджмент Консалтинг», Український центр після-приватизаційної підтримки підприємств (ЦППП) у містах Києві, Харкові та Одесі («Євроконсалт»), у м. Львові – «Західно-Український Менеджмент Консалт», а в м. Донецьку – Центр реструктуризації вугільної промисловості. У цей період активізується розвиток українських консалтингових компаній: «Spectr, Sach & Company», «Укрбізнесконсалтинг», «ProConsult», «Укрон», «Project Consulting Group», «Національне управління ресурсами», «Рубін-Інвест-Консалтинг» та ін. З'являються малі консалтингові об'єднання «ОКО» (об'єднані консультанти) – 9 організацій-фундаторів, «КМК група» – 4 юридичні особи. У 1998 р. зареєстровано УАМК – Українську асоціацію менеджмент-консультантів за підтримки ФДМУ і Світового банку. Головними статутними завданнями фахових асоціацій та інститутів консультантів є забезпечення належної якості консалтингових послуг шляхом використання високого рівня професіоналізму персоналу.

3-й етап (2000–2001 рр.) пов'язаний зі створенням Української асоціації менеджерів-консультантів (УАМК). Оскільки ситуація у сфері менеджмент-консультаційних послуг почала поліпшуватися, УАМК шляхом організації і проведення цільових конференцій, участі у виставках і проектах, роботі з міністерствами і відомствами, публікації статей у фахових виданнях, створення web-сайтів вдалося зробити інформацію про менеджмент-консалтингові компанії та їх послуги більш доступною для потенційних споживачів.

4-й етап (2001–2004 рр.). Основними видами послуг консультаційного обслуговування стають постприватизаційна підтримка підприємств, податкове консультування, маркетингові дослідження, організація системи маркетингу на підприємствах, розробка стратегій розвитку, пошук партнерів та інвесторів тощо.

5-й етап (2004–2009 рр.). На цьому етапі найбільш затребуваними є консультації з аудиту, оподаткування, управління персоналом, впровадження нових стандартів якості, девелопмент-консалтинг. У 2008–2009 рр. із поглибленням економічної кризи в Україні активність деяких західних фірм вщухає або «заморожується» з надією на поліпшення кон'юнктури ринку консультаційних послуг. Використання консультаційних послуг зменшилося з 500 млн дол. США у 2007 р. до 300 млн дол. США у 2010 р. Слід зазначити, що експерти прогнозували відновлення ринку у 2011–2012 рр., що мало відбуватися упродовж 4 років. Крім того, обсяг консалтингового ринку в Україні у 2007–2009 рр. становив 0,3% ВВП, що перевищує аналогічні показники Польщі (0,1%) та Італії (0,2%), але водночас це значно нижче показників Фінляндії (1,1%), Німеччини (1%) та Великої Британії (0,9%).

6-й етап (2009–2014 рр.) характеризується тим, що політико-економічна нестабільність у країні призводить до відтоку іноземних інвестицій, зниження платоспроможності підприємств, а надія на поліпшення кон'юнктури ринку консультаційних послуг зводиться нанівець. На ринку України діють як вітчизняні, так і закордонні консалтингові фірми (загалом понад 350). Існує також невелика кількість самостійних

консультантів. Щодо внутрішніх консультантів, які є штатними працівниками організації і обслуговують лише її, їх більше, але чисельність таких робітників важко піддається обліку [259, с. 138].

Узагальнюючи основні існуючі перешкоди розвитку українського консалтингу, що витікають із проблем підприємств – споживачів консалтингових послуг, виділимо такі:

- низька обізнаність про сутність консалтингу;
- нерозуміння важливості консалтингу в бізнесі та потенційних результатів від нього;
- відсутність чіткої відповіді на питання: «Що я хочу отримати від консультанта?»;
- небажання керівництва підприємств визнавати наявність проблем і необхідність серйозних (структурних) перетворень;
- надмірна обачність при наданні внутрішньої інформації про компанію;
- неготовність до спільної роботи з консультантом над ухваленням рішень і практичною реалізацією рекомендацій;
- низький рівень платоспроможності українських підприємств;
- психологічна неготовність платити за консалтинг.

Актуальність досліджуваного питання обумовлена тенденцією до зростання на ринку України консалтингових послуг щодо впровадження управлінського обліку. Проте це зростання відстає від потреб ринку, що характеризується наявністю платоспроможного попиту, орієнтованого на комплексність послуг, з одного боку, і відсутністю його задоволення – з іншого. Збільшується дефіцит кваліфікованих менеджерів, а отже, вартість таких фахівців на ринку трудових ресурсів зростає [260].

У світовій практиці прийнято розділяти консалтинг на управлінське консультування (менеджмент-консалтинг) і консультування всього спектра діяльності підприємства.

В українській практиці під терміном «консалтинг» розуміють всю сукупність консультаційних послуг, що надаються керівникам підприємств з економічних питань і управління. При цьому у великого, середнього і малого бізнесу в таких економічних умовах виникають одні й ті ж питання, проте різного масштабу.

Знання, передані клієнту консультантами консалтингової фірми, з одного боку, стають джерелом підвищення вартості його бізнесу. Клієнт отримує можливість вирішити існуючі проблеми при мінімальних витратах тимчасових людських і фінансових ресурсів. З іншого – в процесі консультування відбувається приріст інтелектуального ресурсу консалтингової фірми як консультанта, що створює її накопичений капітал.

Отже, консалтинг визначається як діяльність професіональних консультантів, спрямована на обслуговування потреб комерційних і некомерційних організацій, фізичних осіб у консультаціях, навчанні, дослідницьких роботах з проблем їх функціонування й розвитку [261, с. 16, 17].

Трактування послуг в економічній теорії й теорії послуг полягає в професійних діях консультантів з економіки і управління, спрямованих на надання допомоги клієнтам у вирішенні проблем функціонування й розвитку їх бізнесу, підвищення його ефективності й конкурентоспроможності [262, с. 53].

Консалтингові послуги за своїм змістом є інтелектуальними та такими, що мають ознаки інформаційних, освітніх та інноваційних послуг, які розкриваються в організаційно-управлінських новаціях.

Альтернативою залучення професійного консультанта для замовника може стати пошук і найм висококваліфікованих дорогих фахівців для роботи на постійній основі або перепідготовка (навчання) працюючого персоналу підприємства. Але ж проблеми, що виникають на підприємстві, як правило, тимчасові і вимагають залучення різних вузькоспеціалізованих фахівців. Звернення до послуг консалтингових підприємств допомагає замовнику мінімізувати ресурси, спрямовані на вирішення проблеми, і зосередитися на основному бізнесі.

Існує всього декілька компаній, що надають повний спектр консалтингових послуг. До провідних консалтингових компаній світу належать компанії «Великої п'ятірки»: Andersen Consulting, Deloitte Consulting, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers. Компанії, що займаються управлінським консультуванням, є для найбільших світових корпорацій майже необхідністю, оскільки консультанти володіють об'єктивністю, досвідом і високою продуктивністю, що в більшості випадків приносить свої результати. У табл. Ф.1 наведено не лише список провідних консалтингових компаній світу, але й сфери їх спеціалізації.

Упровадження системи управлінського обліку як за допомогою внутрішніх фахівців, так і зовнішніх без прямої участі керівника підприємства приречено на невдачу. Постановка управлінського обліку на підприємстві має бути ініційована вищим керівництвом, яке заздалегідь повинно усвідомити свою мету в здобутті інформації для потреб управління. Для постановки управлінського обліку доцільно створити робочу групу, керівник якої повинен володіти значним авторитетом усередині організації, при цьому йому надаються широкі повноваження в частині здобуття необхідної інформації від підрозділів. Як правило, процес формалізації потреб і постановки управлінського обліку відбувається за участю зовнішніх консультантів, які також входять до складу робочої групи. Останнім часом все більше коштів українські підприємства витрачають на впровадження систем управління підприємством. Проте часто виникають питання: чи потрібний взагалі аутсорсинг? Чи варто залучати для проведення робіт щодо впровадження управлінського обліку консалтингові компанії або все-таки можна обійтися внутрішніми ресурсами? У табл. 5.6 наведено порівняльну характеристику впровадження управлінського обліку за двома варіантами: впровадження управлінського обліку консалтинговою компанією та власними силами.

Таблиця 5.6

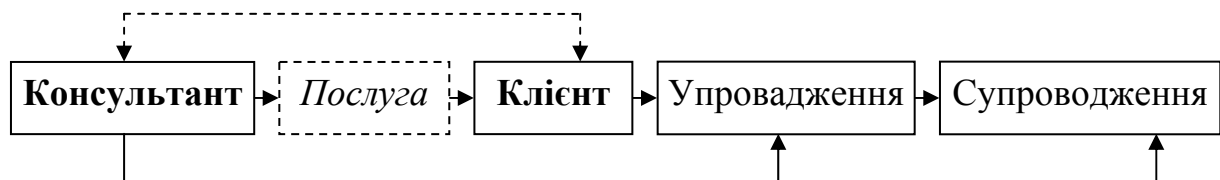
**Порівняння варіантів упровадження
управлінського обліку**

Ознаки	Упровадження управлінського обліку консалтинговою компанією	Упровадження управлінського обліку власними силами
Переваги	Навчання та підвищення кваліфікації персоналу підприємства, знання якого стають джерелом підвищення вартості його бізнесу	Економія часу та затрат на вивчення особливостей діяльності, наявних проблем підприємства та перспектив їх вирішення
	Контроль консультантів за правильністю застосування методичних рекомендацій працівниками підприємства-замовника	Збереження комерційної таємниці підприємства
	Впевненість керівника в правильності обраних методик консультантами-професіоналами	Затрати на навчання власного персоналу значно менші за вартість консалтингових послуг
	Післяпроектне супроводження та сприяння вдосконаленню управлінського обліку як обліково-управлінської системи, що має на меті сприяти зростанню якості управління	Приріст інтелектуального капіталу підприємства за рахунок підвищення кваліфікації власного персоналу
Недоліки	Висока вартість консалтингових послуг	Потреба у навчанні персоналу або залучення до роботи додаткових кваліфікованих спеціалістів з відповідним рівнем оплати праці
	Неготовність до спільної роботи з консультантом над ухваленням рішень і практичною реалізацією рекомендацій	Правильність обраних методик можна перевірити лише емпірично, що призведе до прийняття помилкових управлінських рішень
	Втрата часу, необхідного для вивчення особливостей діяльності підприємства-замовника	Нерозуміння наявних проблем у діяльності підприємства, вирішення яких потребує «свіжого погляду зі сторони»
	Проект упровадження управлінського обліку консалтинговою фірмою може тривати до року	Потреба у консультаціях при вирішенні нестандартних ситуацій

Джерело: розроблено автором на основі [259], [260], [261].

Кожен з цих підходів має свої переваги та недоліки, і, зрештою, керівництво підприємства має зробити вибір. Найбільш оптимальним варіантом є співпраця з консультантами, які навчають співробітників підприємства на конкретному прикладі. Тобто консультанти разом з працівниками повинні зробити опис декількох бізнес-процесів діяльності підприємства і підготувати декілька регламентів, що дозволить визначити віддаленість підприємства від бажаного результату та необхідні заходи для його досягнення. Робоча група, зайнята проектом упровадження управлінського обліку, в подібній ситуації повинна стати центром накопичення унікальних професійних знань, досвіду і навиків.

Надання послуг завжди вимагає участі клієнта, особливо в сфері економічного консалтингу, де він є не лише замовником і споживачем послуги, а й певною мірою її продуцентом [262, с. 57]. На рис. 5.7 зображено схему взаємозв'язку консультанта і клієнта у процесі консалтингового обслуговування впровадження управлінського обліку на підприємстві.



- продукування консалтингової послуги, ефективність якої залежить не лише від консультанта, а й від ступеня участі клієнта у роботі проекту впровадження системи управлінського обліку;
- виробництво та споживання консалтингових послуг.

Рис. 5.7. Взаємозв'язок консультанта і клієнта у процесі консалтингового обслуговування впровадження управлінського обліку на підприємстві

Джерело: складено автором за [262].

Відмінною особливістю консалтингової послуги є те, що якість її надання, а, відповідно, й одержання залежить не лише від консультанта, а й від ступеня та ефективності участі у розробці управлінських рішень клієнта.

Робота над проектом починається лише після всебічного аналізу проектних ризиків. Структура консультаційних послуг: бізнес-діагностика підприємства → постановка управлінського обліку → створення системи бюджетування → розробка системи взаємозв'язаних показників → постановка стратегічного управління → впровадження ERP-системи → навчання → супровід експлуатації ERP-системи.

Упровадження управлінського обліку є складним процесом, що потребує кропіткої праці. Тому варто розділити таку роботу на стадії, кожна з яких повинна бути чітко регламентована (дод. У).

До стадій консалтингового проекту впровадження управлінського обліку належать: попереднє визначення проекту, визначення проекту, обстеження, аналіз та дизайн, підготовка до запуску проекту, запуск, супроводження, післяпроектне обслуговування (рис. 5.8).

Запорукою успіху консультаційних проектів є виконання певних умов:

- для мінімізації проектних ризиків (перевищення бюджету проекту, неможливість успішного завершення проекту, неплатоспроможність клієнта, нестача ресурсів компанії-виконавця тощо) кожен проект повинен проходити обов'язкову процедуру передпроектного аналізу;
- у передпроектному аналізі беруть участь керівники напрямів, керівники департаментів управлінського консультування і впровадження ERP-систем, усі зацікавлені фахівці і консультанти, що потенційно залучені до проекту;
- роботу над проектом необхідно починати лише після всебічного аналізу проектних ризиків.

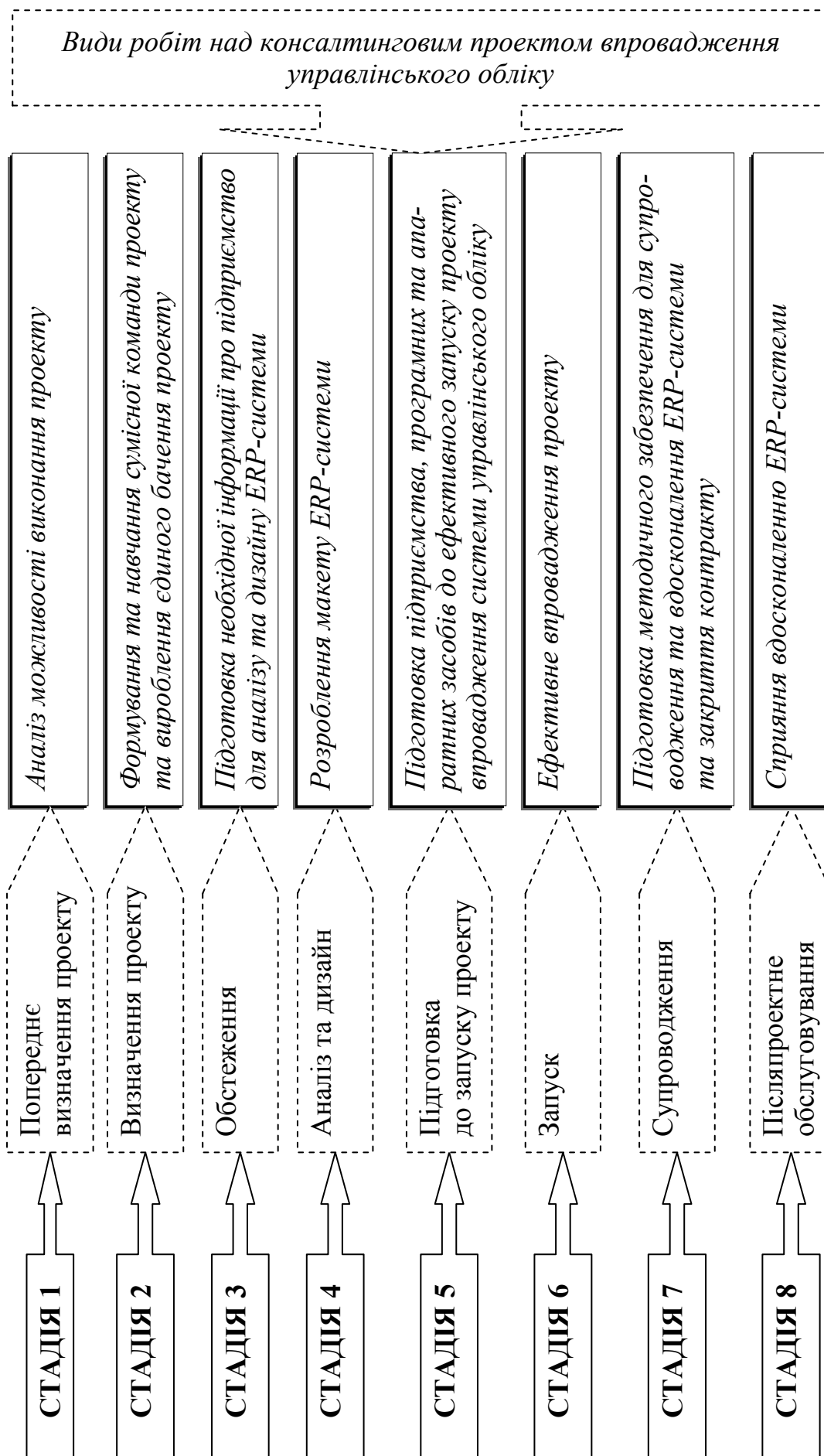


Рис. 5.8. Стадії впровадження управлінського обліку за допомогою консалтингу

Джерело: розроблено автором.

Сервісні фірми найчастіше застосовують цінову політику, засновану на цінності, а не на витратах, тому ціна в цьому контексті є показником цінності. Цінність консалтингової послуги визначається наявністю сукупності елементів, таких як: ціна консалтингової послуги відповідна очікуваній якості, економія часу, можливість постійного підвищення професійного рівня працівників, задовольняючий рівень витрат на обслуговування проекту. Отже, вартість послуг залежить не лише від обсягу робіт, але й від репутації фірми, досвіду консультантів, що працюють у ній, наявності необхідних знань, засобів і методів вирішення завдань (власних «ноу-хау»).

Робота консалтингової фірми щодо постановки управлінського обліку, як правило, пов'язана з перебудовою організації інформаційних зв'язків підприємства, залежить від конкретної ситуації і особливостей діяльності клієнта. Формалізувати такі послуги складно, і так само складно визначити їх середню ціну.

Становлення в Україні інноваційної моделі економічного розвитку сприяло позитивній динаміці ринку консалтингових послуг, що полегшило намагання керівників підприємств грамотно побудувати систему управлінського обліку. На нашу думку, найоптимальнішим підходом до впровадження управлінського обліку на підприємстві є партнерські стосунки між продавцем та споживачем консультаційних послуг. Тобто поєднання досвіду зовнішніх консультантів та усвідомлення підприємством, яке впроваджує управлінський облік через консалтинг, необхідності розкриття власного потенціалу управління бізнесом для займання лідируючих позицій на ринку.

Запропонований порядок упровадження управлінського обліку через консалтинг потребує подальшої розробки стандартів та регламентів для практичного використання пропозицій у діяльності українських підприємств, що стане емпіричним доказом гіпотези про управлінський облік як обліково-управлінську систему, що матиме на меті сприяти зростанню якості управління.

Компанія може досягти успіху в сучасному економічному середовищі лише в тому випадку, якщо її системи корпоративного управління і стратегічного менеджменту відповідають певним вимогам, найбільш важливими серед яких є такі:

- 1) прозорість бізнесу і його «аналітичність» – здатність керівництва компанії не лише володіти інформацією про поточну ситуацію, але й аналізувати можливі причинно-наслідкові зв'язки, робити висновки і приймати на їх основі економічно обґрунтовані управлінські рішення;
- 2) керованість і ефективне делегування повноважень та відповідальності в компанії, що дозволяє ефективно використовувати переваги централізації одних управлінських функцій і децентралізації інших;
- 3) відповідність організації інформаційного забезпечення управління та його достатність для оперативного контролю досягнення стратегії компанії.

Організація управлінського обліку повинна забезпечувати виконання головного завдання управлінського обліку – задоволення потреб внутрішніх користувачів у повній, достовірній, об'єктивній та своєчасній інформації. Саме тому ефективність організації управлінського обліку оцінюється споживачами такої інформації та виявляється у результатах господарської діяльності (фінансово-майновому стані) суб'єкта господарювання [263, с. 92].

5.3. Інформаційно-сервісне забезпечення менеджменту торгівлі

Процес управління передбачає своєчасне одержання менеджером достовірної інформації для прийняття оптимальних рішень. Формування та представлення такої інформації є головним завданням обліку в системі управління у задоволенні потреб менеджменту. Особливо актуальним питання

інформаційного забезпечення керівництва підприємства постало в період світової фінансової нестабільності, коли, починаючи з кінця 2008 р., значно знизився рівень фінансової стійкості суб'єктів підприємництва України. Про це свідчить передусім збільшення кількості збиткових підприємств. Так, станом на 01.03.2010 52,5% вітчизняних підприємств були збитковими, тоді як станом на 01.01.2009 цей показник становив 38,7%. Загальна кількість вітчизняних підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства, становила 14 517 підприємств. Це призвело до значного погіршення стану економічної системи України [264].

Процеси, що протікають в економіці країни, спонукають до підвищення якості та більш повного використання облікової інформації при врегулюванні організаційно- та соціально-економічних відносин, що обумовлює необхідність удосконалення обліку, спрямованого на задоволення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів. Зміни в економічному, політичному та соціальному житті країни як важливі фактори, що впливають на стабільність діяльності суб'єкта господарювання, обумовили необхідність удосконалення облікового забезпечення обґрунтування управлінських рішень на підприємстві торгівлі.

Середовище, в якому функціонує облік, перебуває під впливом багатьох чинників, а саме:

- тип економічної системи;
- галузь економіки (промисловість, торгівля чи сільське господарство тощо);
- організації, що існують у цьому суспільстві (наприклад, професійні спілки);
- тип регулювання та контроль (приватний чи державний сектор).

Також на стан обліку істотно впливають загальний рівень освіти та економічний розвиток суспільства [115, с. 600].

Окреслюючи проблематику сучасного обліку, Г.Г. Кірейцев зазначає: «Правильне розуміння причин виникнення та ролі

глобалізації в процесах суспільного економічного відтворення сприятиме обґрунтованому підходу щодо вибору концепції та розробки моделей розвитку економіки, раціональній побудові механізмів реалізації положень таких концепцій, включаючи ринкові механізми управління на всіх ієрархічних рівнях, а також оновленню на цій основі національних систем бухгалтерського обліку... Забезпечення ефективнішої реалізації, науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної та прогностичної його функцій стає першочерговою і актуальною проблемою» [93, с. 37].

Отже, сучасний облік повинен задовольняти інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів не лише щодо розподілу та використання обмежених ресурсів підприємства, а й щодо виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, визначення стратегії та оцінювання її досягнення, тобто бути «мовою» бізнесу. Умовно існуючі проблеми сучасного менеджменту можна розподілити на дві групи: явні проблеми – відсутність гнучкості в системі управління, швидкої реакції на зміни внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства; приховані (задля збереження іміджу підприємства) проблеми – недостатня забезпеченість інформацією про стан внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства, неповний аналіз прогресивних наукових розробок, що мають важливе практичне значення, нестача власних знань для ефективного ведення діяльності та ін. [117, с. 45].

Для вирішення перерахованих проблем облік повинен реорганізуватися в систему, яка дозволяє досягнути підприємству лідируючих позицій на ринку, а не лише покращити результати діяльності. Чи не найважливішим завданням є створення оптимальних умов максимально повного задоволення інформаційних потреб менеджменту на основі ефективної організації та використання інформаційних ресурсів із застосуванням прогресивних технологій. Зазначені вимоги можна згрупувати в набір важливих завдань (рис. 5.9).



Рис. 5.9. Напрями інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень

Джерело: розроблено автором.

Найбільш важливого значення в інформаційному забезпеченні набуває сама інформація як ресурс, вмиле використання якого підвищує конкурентоспроможність підприємства на ринку в цілому і його цінність для конкретного споживача.

Надаючи оцінку розвитку сучасної економічної науки, М. Довбенко констатує: «Цивілізаційний поступ характеризує не лише глобалізація, а й дезінтеграція. Настає технотронна ера, в якій формується нова економіка – економіка динамічних знань з її найзатребуванішим товаром – інформацією» [265, с. 5]. Недооцінювання інформації як економічного ресурсу призводить до відставання та зниження конкурентоспроможності, а в результаті – і втрати споживачів, зниження вартості підприємства на ринку і, втрату бізнесу. Таким чином, у сучасному світі ступінь розвитку суспільства визначається швидкістю обміну інформацією, темпом циркуляції ідей. Не володіти інформацією означає бути виключеним з майбутнього.

Вихідними положеннями інформаційного забезпечення менеджменту, що підтримується управлінським обліком підприємства торгівлі, є:

- визначення потреб менеджерів усіх рівнів в інформації та джерел її отримання, періодичності представлення інформації користувачам, руху інформаційних потоків на підприємстві торгівлі та порядку зберігання;
- встановлення вимог до вхідної та вихідної інформації;
- вибір моделі інформаційно-аналітичного забезпечення та формування баз даних (довідників, класифікаторів);
- участь у виборі програмно-технічних засобів інформаційного компонента менеджменту підприємства торгівлі.

Інформаційне забезпечення менеджменту представлено інформацією двох типів – первинною та вторинною [266, с. 267] (рис. 5.10). Первинна інформація за обсягом та структурою є більш повною. Це пов'язано з тим, що менеджерам для оперативного прийняття управлінських рішень необхідна стисла інформація, що дозволяє швидко реагувати на зміну умов діяльності підприємства.

Як до первинної, так і до вторинної (зведеної) інформації висуваються певні вимоги. Так, Н.П. Шульга визначає серед них такі: достовірність, повнота, своєчасність, релевантність, порівнюваність, актуальність, надійність, зрозумілість та вартість інформації.



Рис. 5.10. Структура інформаційного забезпечення менеджменту підприємства торгівлі

Джерело: розвинено та доповнено автором за [266].

Оскільки основним джерелом інформаційного забезпечення підприємства торгівлі є управлінський облік, то первинна і вторинна інформація формується в системі управлінського обліку. Натомість М.В. Тарасюк запропонував визначити основними елементами системи інформаційного забезпечення контролінгу підсистему збирання інформації про стан зовнішнього середовища, підсистему збирання інформації про стан внутрішнього середовища, підсистему інформаційних потоків та інформаційні технології [267].

Зважаючи на зазначене, система інформаційного забезпечення управлінського обліку підприємства оптової торгівлі представлена на рис. 5.11.

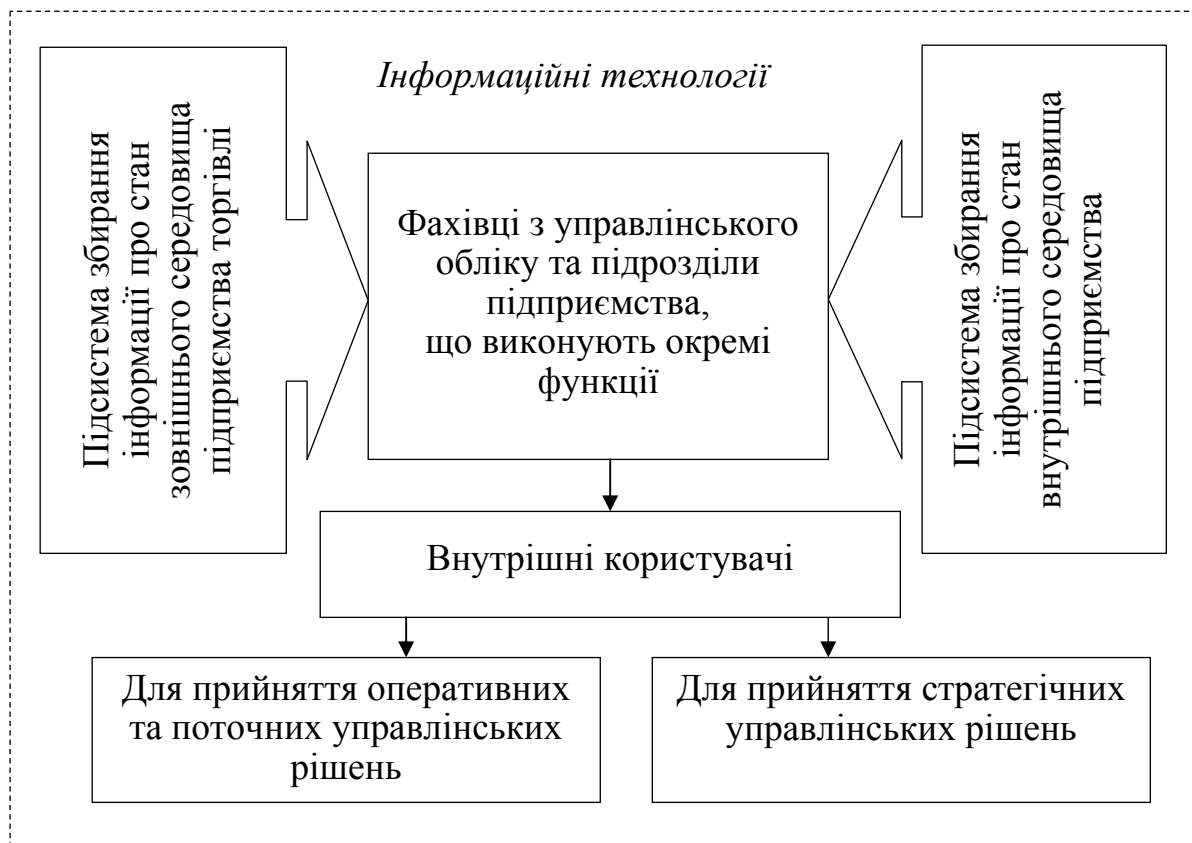


Рис. 5.11. Система інформаційного забезпечення управлінського обліку

Джерело: складено автором.

Специфіка інформаційної бази повинна відповідати запитам системи управління підприємством, тому варто виділити етапи визначення корисності облікової інформації для управління підприємством на його шляху до одержання лідируючих позицій на ринку:

- 1) класифікація інформації за ієрархічною ознакою: стратегічна → тактична → оперативна (критерій Ентоні);
- 2) визначення меж між фінансовою та нефінансовою, кількісною та якісною інформацією;
- 3) надання інформації залежно від цілей і завдань управління;
- 4) виявлення потенційних користувачів облікової інформації;

- 5) визначення завдань обліку в управлінні підприємством;
- 6) встановлення основних характеристик корисної інформації поряд із значущістю критерію «затрати–вигоди»;
- 7) деталізація аналітичної інформації, залучення оперативних даних для інтерпретації інформації;
- 8) виявлення потенційних проблем інформаційного забезпечення управління підприємством.

Значущість вимог до інформації може бути різною, оскільки для класичного фінансового обліку головним є її достовірність, а для управлінського обліку – релевантність інформації. Таким чином, основні завдання інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень можна звести до таких:

- а) своєчасне та повне одержання, реєстрація та оновлення необхідних даних;
- б) систематизація та комбінування даних з метою підготовки їх до використання в управлінській системі;
- в) своєчасне забезпечення відповідних рівнів управління всіма необхідними даними.

При формуванні масиву необхідної інформації визначальними є мета та група користувачів, для якої вона призначена. Внутрішні користувачі як одержувачі управлінської облікової інформації – це весь управлінський персонал підприємства. Кожен з них потребує певної управлінської інформації залежно від того, яку посаду він обіймає і які функції виконує. Залежно від складності проблем, що підлягають вирішенню, необхідно сформулювати облікову інформацію з метою управління підприємством, виділяючи три рівні управлінських завдань: стратегічний, тактичний, оперативний.

В умовах ринкової економіки обліку притаманні завдання, які встановлюються зовнішнім користувачем – ринком капіталу в особі інвесторів, біржових та фінансових аналітиків, що потребує достатньої інформації про зростання ринкової вартості підприємства. Згідно з ринковою концепцією регулювання обліку основним його продуктом є звітність, яка є ринковим товаром. Отже, ринок і повинен визначати зміст оприлюднених даних, а методологія обліку забезпечувати розкриття інформації відповідно до потреб користувачів.

На розвиток підприємства впливають чинники прямої (законодавство, постачальники, конкуренти, споживачі і профспілки) і непрямой дії (стан економіки, науково-технічний прогрес, політика, соціально-культурні чинники) зовнішнього середовища. Керівник підприємства не може змінити зовнішнє середовище, тому він повинен вивчити та дослідити його. Зовнішнє середовище має такі характеристики:

- а) складність середовища, оскільки воно характеризується значною кількістю чинників, на які підприємство повинно реагувати;
- б) рухливість середовища – це швидкість, з якою відбуваються зміни в зовнішньому середовищі підприємства;
- в) невизначеність зовнішнього середовища.

В нових економічних умовах існуюча практика формування односторонніх відносин виявилася неефективною, що обумовило необхідність розвитку партнерських взаємовідносин між суб'єктами ринку на основі довіри та взаємовигоди. Незамінним стало використання інтеграційних стратегій, в основі яких лежить концепція створення (спільного з покупцями та іншими контрагентами підприємства) унікальної цінності як інструменту забезпечення конкурентоспроможності в умовах жорсткого суперництва на ринку. Так, партнерські взаємовідносини можна розглядати як співробітництво суб'єктів ринку, що мають однакові цілі, які розширюють рамки ділових взаємодій за рахунок особистих контактів. Тому такі відносини є базовим фактором конкурентоспроможності, а конкуренція – суперництво у формуванні та підтримці цих відносин. Відповідно, для того, щоб досягти конкурентних переваг на ринку, необхідно знати, які відносини можуть скластися між його учасниками.

Управління взаємовідносинами підприємства з його контрагентами визначають як сукупність технологій створення та підтримки ринкових відносин, що гарантують стабільні взаємовигідні пропозицію та споживання товарів і послуг в умовах мінливого конкурентного середовища. Результатом управління взаємовідносинами є формування групи партнерів підприємства та портфеля взаємодій з ними, що доцільно розглядати як ресурси підприємства та ключові фактори

успіху [268, с. 200]. Учасниками взаємовідносин вважатимемо споживачів, контрагентів, конкурентів, персонал, оскільки вони є ключовими партнерами підприємства, які мають спільні цілі, взаємну вигоду та будують свої відносини на принципах поваги та довіри.

Поняття «риннок» трактується як сукупність економічних відносин у сфері обміну, через які здійснюється реалізація товарів та послуг [269]. З цього визначення випливає, що ринкові відносини, які складаються між постачальниками, покупцями та органами державного управління в умовах конкуренції, а також відображають взаємний зв'язок різних предметів, явищ, дій, позитивну чи негативну оцінку якогось об'єкта чи ідеї, можуть визначати конкурентоспроможність підприємства в більшій мірі, ніж конкурентоспроможність товару.

Сукупність можливих відносин підприємства з його контрагентами можна представити у вигляді формули (5.1):

$$R_f = \{R_c, R_p, R_m, R_o, R_r, R_g, R_i\}, \quad (5.1)$$

де R_f – сукупність зовнішніх та внутрішніх відносин підприємства;

R_c – сукупність відносин підприємства з клієнтами;

R_p – сукупність відносин підприємства з постачальниками;

R_m – сукупність відносин підприємства з маркетинговими посередниками;

R_o – сукупність відносин підприємства з перспективними аудиторіями;

R_r – сукупність відносин підприємства з конкурентами;

R_g – сукупність відносин підприємства з державними регуляторними органами;

R_i – сукупність внутрішніх відносин підприємства між підрозділами та співробітниками.

Множинність відносин між підприємством та його контрагентами визначається як числом контрагентів, так і різновидом взаємодій у межах кожної окремої пари «підприємство-контрагент» залежно від різноманітності інтересів з обох сторін. Оскільки кожній підсистемі (підприємству-контрагенту)

необхідно окреме управління внутрішніми зв'язками, управління взаємодій підприємства з його оточенням необхідно розглядати з позиції системного підходу як методологічної концепції, побудованої на прагненні відобразити реальний стан досліджуваного об'єкта як системи. Тобто єдиного суцільного цілісного організму із урахуванням всіх важливих для цього дослідження внутрішніх елементів, зв'язків і взаємодій між ними та зовнішніх зв'язків з іншими об'єктами та зовнішнім середовищем (рис. 5.12).

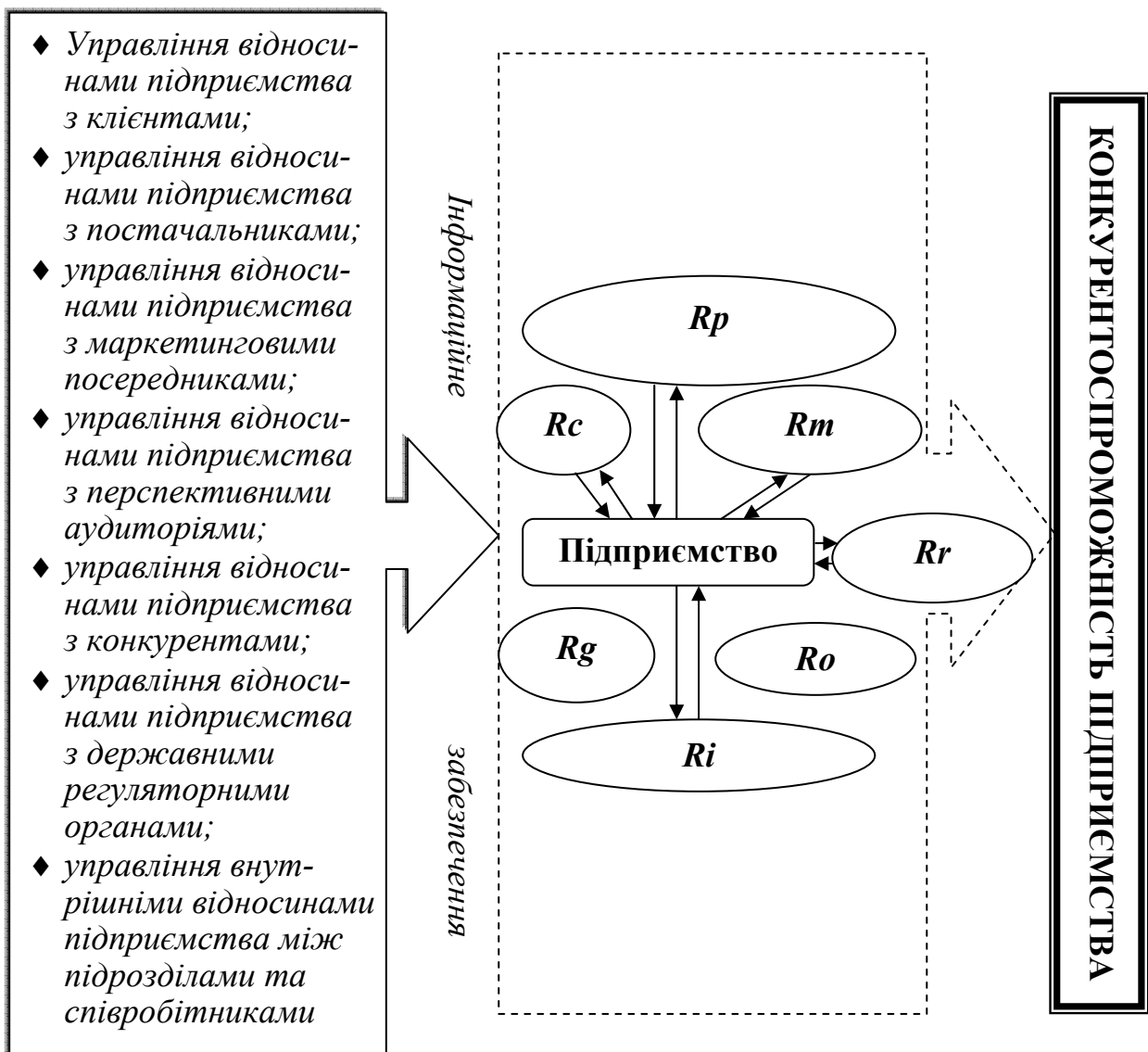


Рис. 5.12. Модель управління системою взаємовідносин підприємства з його оточенням

Джерело: складено автором.

Особливість системного підходу полягає в тому, що взаємовідносини підприємства з суб'єктами ринкового обміну необхідно розглядати при їх модельному поданні як системи, опис та дослідження елементів якої не є самоціллю, а виконуються з урахуванням їх місця в цілому.

Для забезпечення релевантності та достовірності облікової інформації про факти господарської діяльності доцільно розробити стандарти якості організації управлінського обліку, в яких визначити критерії оцінки якості.

Таблиця 5.7

Рівні регламентів управлінського обліку

Рівень регламентів	Регламенти управлінського обліку
Стандарти якості	Стандарти якості організації управлінського обліку
Стандарти етики	Корпоративний кодекс етики
Концептуальні стандарти	Облікова політика для цілей управлінського обліку; політика управління ризиками; положення про бюджетування;
Організаційно-методичні стандарти	Стандарти, які регламентують методику управлінського обліку (положення про бізнес-процеси; положення про фінансову структуру тощо); положення про формування управлінської звітності; положення про діагностику управлінського обліку
Організаційно-компетентнісні стандарти	Положення про бюджетний комітет; посадові інструкції

Джерело: складено автором за [270].

Концепція організації і подальшого розвитку управлінського обліку повинна бути відображена в концептуальних стандартах, що доповнюються і конкретизуються організаційно-компетентнісними стандартами, які розкривають основні функції, права, обов'язки працівників (підрозділів), виконують обліково-аналітичні та контрольні функції. Безсумнівно, важливим є корпоративний кодекс етики.

Зміна та розвиток відносин власності на засоби виробництва, механізмів формування та розподілу доходів, організаційних форм продукування товарів та їх продажу, а також глобалізаційні процеси світової економіки та міжнародних ринків капіталу – чинники, які обумовлюють необхідність змін у методології та практиці бухгалтерського обліку в сучасному економічному житті. Саме тому ринок, як зовнішній користувач інформації про підприємство, повинен визначати зміст оприлюднених про нього даних, а методологія обліку – забезпечувати розкриття інформації відповідно до потреб таких користувачів. Це пояснює нагальну потребу сучасного економічного життя у технології проведення постійної діагностики як внутрішніх ресурсів і можливостей підприємства, так і зовнішнього середовища, вирішення якої покликана забезпечити облікова наука.

На сьогодні підприємства України в процесі своєї господарської діяльності отримують все більше різноманітних інформаційних об'єктів, що мають комерційну цінність: унікальні розробки щодо організації та ведення бізнесу, методики інформаційного забезпечення прийняття рішень щодо вибору контрагентів, умов договорів, внутрішнього ціноутворення тощо. Через швидкі зміни економічних процесів та непередбачуваність умов ринкової економіки інформація стала першоосновою життя сучасного суспільства, предметом та продуктом його діяльності. Процес створення, накопичення, збереження, обробки та передачі такої інформації стимулював необхідність економічної захищеності інформаційних управлінських систем підприємства для забезпечення зростання його вартості та конкурентоспроможності. Таким чином, інформація набула

статусу стратегічного ресурсу, який визначає рівень розвитку підприємства. І чим більше підприємство залучається в комерційний обіг, тим актуальнішою стає потреба в захисті інтересів власника комерційної таємниці. За підрахунками американських фахівців, втрата 20% інформації, що становить комерційну таємницю, веде до розорення фірми (організації) протягом місяця в 60 випадках із 100 [271].

Пріоритетним напрямом у процесі формування та забезпечення інформаційної безпеки будь-якої компанії є збереження в таємниці комерційно важливої інформації, що дозволяє успішно конкурувати на ринку виробництва та збуту товарів і послуг. Це вимагає конкретних дій, спрямованих на захист інформації з обмеженим доступом.

У Цивільному кодексі України (ЦКУ) поняття комерційної таємниці трактується як інформація, що є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які зазвичай мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію (ст. 505 ЦКУ) [272].

Ст. 420 ЦКУ визначено, що комерційна таємниця є об'єктом інтелектуальної власності. Відповідно, майнові права інтелектуальної власності на комерційну таємницю належать особі, яка правомірно визнала інформацію комерційною таємницею, якщо інше не встановлено договором.

Зокрема, до майнових прав інтелектуальної власності на комерційну таємницю належать:

- право на використання комерційної таємниці;
- виключне право дозволу використання комерційної таємниці;
- виключне право перешкоджати неправомірному розголошенню, збиранню або використанню комерційної таємниці;

– інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом (ст. 506 ЦКУ).

У свою чергу, ст. 162 Господарського кодексу України визначає, що суб'єкт господарювання, який є власником технічної, організаційної або іншої комерційної інформації, має право на захист від незаконного використання цієї інформації третіми особами за умов, що ця інформація має комерційну цінність у зв'язку з тим, що вона невідома третім особам і до неї немає вільного доступу інших осіб на законних підставах, а власник інформації вживає належних заходів до охорони її конфіденційності [167]. Тобто склад та обсяг відомостей, які становлять комерційну таємницю підприємства, визначаються його керівником з урахуванням Постанови Кабінету Міністрів України «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» від 9 серпня 1993 р. № 611. Крім того, підприємство як власник відомостей, що є комерційною таємницею, має право призначати особу (осіб), яка буде володіти, користуватися і розпоряджатися такою інформацією, визначати правила обробки інформації та доступу до неї, а також встановлювати інші умови щодо комерційної таємниці. Тому в сучасному інформаційному суспільстві постає питання вміння швидко та правильно знаходити необхідний масив інформації, систематизувати, аналізувати його і, беручи до уваги можливі ризики, в потрібному напрямі готувати управлінські рішення. Отже, фахівець повинен мати певний рівень культури при роботі з інформацією.

Взаємодію окремої особистості з навколишнім інформаційним середовищем найбільш повно розкрито у визначенні поняття «інформаційна культура», яка розглядається як «якісна оцінка за певними критеріями (умовами) рівня функціонування структурних одиниць суспільства (окремих індивідів, підрозділів і конкретної соціальної системи в цілому як сфери суспільних відносин) щодо скеровування технологічного забезпечення отримання, передачі, зберігання і використання інформації щодо досягнення узгоджених і визначених нормативно у суспільстві цілей, завдань, інтересів, потреб» [273].

У ЦКУ визначено, що комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком тих, що відповідно до закону не можуть бути віднесені до комерційної таємниці.

Таким чином, основними ознаками, що дозволяють віднести ті чи інші відомості до комерційної таємниці, є:

- інформаційна (йдеться саме про інформацію, а не, наприклад, про уміння, досвід, навички, що входять до поняття «ноу-хау»);
- конфіденційність (є невідомою та нелегкодоступною);
- комерційна цінність (тобто її використання надає власнику певні переваги перед конкурентами, які такою інформацією не володіють);
- захищеність (особа, яка законно контролює цю інформацію, повинно вживати адекватні заходи щодо збереження її конфіденційності).

Відомості, що не відповідають хоча б одній із зазначених ознак, комерційною таємницею не є.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» управлінський облік є системою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства саме для внутрішнього користування у процесі управління підприємством» [2]. Аналізуючи наведене визначення, можна стверджувати, що діюча на підприємстві система управлінського обліку відповідає всім перерахованим ознакам віднесення її до комерційної таємниці. Інформація, яку генерує система управлінського обліку, є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових невідома та нелегкодоступна для зовнішніх користувачів, у зв'язку з цим має комерційну цінність та може бути предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вживаних суб'єктом господарювання, який законно контролює цю інформацію [274].

Варто врахувати й інші фактори. Наприклад, підприємство може застосовувати загальновідомі методи організації виробництва, технологічні прийоми, устаткування тощо і при цьому досягати високого прибутку. Незважаючи на доступність таких даних, сам факт їх застосування може бути комерційною таємницею.

Перш, ніж скористатися своїми правами на комерційну таємницю, підприємство повинно юридично грамотно оформити їх. Із цією метою вносяться відповідні положення в установчі документи, а також у ряд внутрішніх регламентуючих документів: наказ по підприємству про встановлення комерційної таємниці, перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю, зобов'язання (договір) про нерозголошення інформації, що є комерційною таємницею.

Крім затвердження переліку даних, що становлять комерційну таємницю, на керівника підприємства покладається також обов'язок щодо встановлення порядку захисту комерційної таємниці. Серед методів такого захисту можна виділити:

- розробку положення про комерційну таємницю на підприємстві;
- розробку інструкцій щодо дотримання співробітниками режиму нерозголошення комерційної таємниці;
- включення до статуту підприємства розділів, що регламентують захист комерційної таємниці;
- розробку угоди про нерозголошення комерційної таємниці, що укладається з особами, які мають доступ до цієї інформації.

Положення про комерційну таємницю є основним документом у захисті інформації від несанкціонованого доступу.

У положенні про комерційну таємницю на підприємстві потрібно відобразити:

- загальні положення щодо функцій керівництва підприємства у сфері захисту інформації, розмежування доступу до цієї інформації;
- порядок приймання та обліку інформації, що містить комерційну таємницю;

- механізм забезпечення збереження інформації, яку продукує система управлінського обліку, порядок проведення інвентаризації такої інформації; саме в цьому розділі слід відобразити механізм забезпечення доступу до комерційної таємниці сторонніх осіб; як правило, тут має бути норма, згідно з якою сторонні особи допускаються до ознайомлення з документами, що містять комерційну таємницю, лише з дозволу керівника за наявності письмового запиту, при цьому такі особи повинні або укласти угоду з підприємством про нерозголошення комерційної таємниці, або видати розписку про таке нерозголошення;
- порядок виключення управлінської інформації зі складу комерційної таємниці.

Незалежно від обраного підприємством способу захисту комерційної таємниці працівник, приступаючи до виконання своїх обов'язків, має бути поінформований про:

- порядок і процедуру набуття вхідними та вихідними документами системи управлінського обліку статусу комерційної таємниці підприємства;
- правила, пов'язані з доступом до інформації конфіденційного характеру;
- обов'язки й обмеження, що покладаються на працівників, задіяних у системі управлінського обліку;
- відповідальність за розголошення відомостей, що складають комерційну таємницю підприємства, або за порушення встановленого порядку роботи з ними.

Отже, із працівниками підприємства, які займаються управлінським обліком, що становить комерційну таємницю підприємства, взаємовідносини можна регулювати внутрішніми розпорядженнями.

Для багатьох підприємств України постає проблема підвищення кваліфікації працівників, які займаються управлінським обліком. Це потребує передачі інформації про особливості діяльності підприємства компанії-консультанту,

що також необхідно врахувати при побудові взаємовідносин між підприємством, працівником та компанією, що надає такі послуги.

Упроваджувати систему управлінського обліку власними силами чи звертатись до послуг аутсорсингу є вибором кожного окремого підприємства, що базується на особливостях його діяльності, фінансових можливостях та наявності або відсутності кваліфікованих фахівців серед співробітників.

Відомо, що саме дотримання конфіденційності є одним із вразливих місць аутсорсингу. І хоча в Україні аутсорсинг має закономірну популярність, такий механізм співпраці потребує особливої уваги щодо захисту комерційної таємниці, а зниження ризику витоку внутрішньої інформації є одним з головних чинників успіху партнерів по аутсорсингу.

Стосовно до консалтингових компаній закріплення зобов'язання не розголошувати конфіденційну інформацію може мати вигляд окремого розділу в основному договорі або мати форму окремого договору. Угода про нерозголошення інформації, або NDA (non-disclosure agreement) – це важливий інструмент захисту інтересів підприємства. Невипадково така аббревіатура знайома кожному, хто співпрацює з іноземними компаніями. У такому договорі сторона, що приймає інформацію, дає обіцянку не розголошувати ті відомості, які їй будуть відомі в період співпраці, а також про відповідальність за їх розголошення або недотримання правил безпеки. В договорі може бути посилання на положення про комерційну таємницю або міститися окремий перелік інформації.

Способи розголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю, можуть бути різними: повідомлення зазначених відомостей іншим особам, зокрема конкурентам; надання іншим особам для ознайомлення документів, що містять комерційну таємницю; повідомлення інформації, що є комерційною таємницею, в засобах масової інформації тощо. За незаконні дії щодо розголошення комерційної таємниці підприємства передбачені такі види відповідальності: відповідальність у межах

трудових відносин; цивільно-правова відповідальність; адміністративна відповідальність; кримінальна відповідальність. Основна складність притягнення до відповідальності полягає в тому, щоб довести, що інформація, яка становила комерційну цінність, дійсно була таємницею і не було численних простих у реалізації шляхів доступу до неї для зацікавлених осіб, крім співробітника, який розголосив і використав її. Таким чином, найбільш ефективними методами захисту комерційної таємниці є превентивні заходи, що включають кваліфікований підхід щодо укладення трудових контрактів, кадрову політику, а також встановлення надійної системи технічного захисту внутрішньої інформації підприємства.

Однією із ознак підприємницької діяльності є творчий пошук нових можливостей вирішення поставлених завдань, у тому числі шляхом створення об'єктів інтелектуальної власності. Тому під час провадження підприємницької діяльності часто виникає необхідність захисту прав інтелектуальної власності. Оскільки значення управлінської інформації, що становить комерційну таємницю, є досить важливим, то суб'єкту господарювання для безпечного функціонування необхідно забезпечити: створення належних умов для зберігання та охорони даних конфіденційного характеру та запобігати їх витоку за межі кола тих осіб, яким надано право на користування комерційною таємницею підприємства; підвищення інформаційної культури працівників; підготовку спеціалістів-управлінців до роботи в нових умовах – розвиненого інформаційного суспільства та потреби правового забезпечення розвитку інформаційних відносин.

5.4. Діагностика системи управлінського обліку

Правильно організована система управлінського обліку має надзвичайно важливе значення в системі управління підприємством. Проте для того, щоб вона дійсно відповідала встановленим вимогам, необхідно здійснювати діагностику системи управлінського обліку на підприємстві.

У роботах вітчизняних авторів навколо питань теорії управлінського обліку до теперішнього часу ведуться дискусії. Відсутнє єдине розуміння навіть самого факту його існування. Звідси виникає полемічність і з питань методологічної бази, методики діагностики системи управлінського обліку на підприємстві.

Діагностування припускає встановлення характеру ситуації, її причин і на основі цих даних вибір подальших дій з усунення негативних явищ і закріплення позитивних результатів. Тому діагностичний підхід до аналізу є корисним інструментом управління суб'єктами господарювання.

Методика діагностики управлінського обліку на підприємствах розроблялася деякими вченими-економістами та практиками-консультантами, аудиторами, такими як: С.Б. Баришев, С.І. Жминько, А.А. Любушкін, А.І. Мещеряков, Д.А. Волошин, І.А. Абрамова, Є. Макарова, Т. Андрєєва та ін. Також окремі аспекти послідовних процедур діагностики викладені на інтернет-ресурсах аудиторських і консалтингових компаній Amity Consulting, EBS, «Евроконсалтинг», ТОВ «Бізнес Школа Лідерів», ТОВ «Візит Консалтинг» та компаній, що спеціалізуються на автоматизації процесів управління і управлінського обліку (1С, Інтальов) та ін.

Зважаючи на різносторонній огляд пропонованих методик та умов їх застосування, на сьогодні відсутній системний підхід до діагностики управлінського обліку на підприємствах України та підприємствах торгівлі зокрема. Методика діагностики повинна враховувати галузеву приналежність підприємства, так як застосування загальних підходів є нераціональним, тобто потребує затрат часу на процедури оцінювання, що не може суттєво вплинути на удосконалення інструментарію управлінського обліку [275]. Відсутність алгоритму взаємозв'язку процесів діагностики і постановки управлінського обліку, нерозробленість показників оцінювання системи управлінського обліку та впливу її результатів на управління підприємством у цілому свідчать, що розробка сценаріїв усунення виявлених недоліків є пріоритетом у розробці методики діагностики управлінського обліку.

Впровадження управлінського обліку – це процес, що потребує постійного удосконалення та внесення змін, що зумовлено рядом чинників: зміни в ринковій кон'юнктурі; зміни в макроекономічних умовах господарювання; впровадження інновацій; зміна стратегій менеджменту; відкриття нових сегментів діяльності; зміни організаційної структури підприємства.

Аналіз змін та їх внесення здійснюється через діагностику системи управлінського обліку та моніторинг управлінської звітності.

Термін «діагностика» набув поширення в багатьох сферах діяльності через важливість визначення різних станів для самого існування і функціонування досліджуваних об'єктів. Вивчаючи етимологію цього поняття, зауважимо, що в перекладі з грецького «diagnosis» означає «здатність розпізнавати», і є галуззю знань, що вивчає теорію і методи організації процесів постановки діагнозу, а також принципи побудови засобів діагностування.

На думку Ю.А. Шумилової, економічна діагностика подібна до економічного аналізу, але вони відрізняються за цілями, завданнями, методами. Аналіз визначає кількісне значення параметрів, виявляє відхилення різних параметрів від норми, а економічна діагностика – це «висновок» про стан досліджуваного об'єкта, що здійснюється на основі різної аналітичної інформації, її синтезу і зіставлення. Основна відмінність економічної діагностики від аналізу полягає в її цільовій спрямованості на виявлення відхилення від норми. При цьому сукупність операцій, що визначають причину відхилення об'єкта від нормального функціонування, називають функціональною діагностикою, а те, що характеризує відхилення параметрів об'єкта від заданої норми – параметричною діагностикою [276].

У порівнянні з аналізом діагностика має іншу природу. Так, на думку К.Е. Тарасова, розпізнавання обумовлене необхідністю проникнення в приховану суть явища, що вивчається, встановлення на основі обмеженого набору зовнішніх ознак

специфічної структури, змісту, причини і динаміки цього явища [277].

В.Е. Керимов під діагностикою системи обліку розуміє метод дослідження кожного з елементів і системи в цілому для виявлення найбільш чутливих точок або «вузьких місць» [39]. Варто додати, що діагностика спрямована на оцінювання стану досліджуваних об'єктів в умовах підприємницького ризику з метою виявлення проблем і причин їх виникнення, а також надання прогнозу розвитку економічного стану підприємства для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Розробляючи підходи до діагностики та аналізу в управлінні фінансовою спроможністю підприємства, Н.В. Темінкова [278, с. 39] зазначає, що у економічній науці не існує єдиної усталеної думки щодо співвідношення понять «аналіз» і «діагностика». Діапазон різних точок зору з цього питання можна звести до трьох основних підходів:

- 1) діагностика – складова аналізу;
- 2) аналіз – складова діагностики;
- 3) діагностика – процес інтерпретації результатів аналізу з метою уточнення і конкретизації оцінок.

Отже, *діагностика управлінського обліку* – це сукупність загальнонаукових і спеціальних способів розпізнавання, виявлення відхилень, змін у системі управлінського обліку, що впливають на підвищення ефективності діяльності підприємства. Це визначення надає змогу розглянути особливості організації та методики діагностики системи управлінського обліку, виявити проблемні питання та визначити шляхи їх вирішення, що забезпечить досягнення поставленої мети дослідження.

А.А. Сатмурзаєв запропонував методику реорганізації системи управлінського обліку, що, на його думку, могла б успішно застосовуватися і для побудови системи управлінського обліку з початку діяльності будь-якої компанії. Першим етапом цієї методики виокремлюється діагностика діючої системи управлінського обліку компанії [279].

За результатами діагностики доцільно скласти звіт-огляд системи управлінського обліку компанії, що може мати таку структуру:

1. Суть бізнесу і логіка бізнес-процесів.
2. Зовнішнє середовище компанії.
3. Штатно-організаційна структура компанії, порядок взаємодії співробітників.
4. Аналіз існуючої системи звітності, документообігу, використовуваних інструментів управлінського обліку.
5. Аналіз рівня автоматизації системи управлінського обліку.

Кожен розділ повинен містити оцінку найбільш важливих проблем і потенційних переваг описаних процесів.

На думку С.І. Жминько, А.А. Любушкіна [275], діагностика управлінського обліку на підприємствах оптової торгівлі повинна здійснюватися в два етапи:

1. Оцінка системи управління підприємством.
2. Оцінка технології (діючого інструментарію) управлінського обліку на підприємстві.

Як і А.А. Сатмурзаєв, вчені до першого етапу діагностики системи управлінського обліку відносять оцінку:

- сутності бізнесу та логіки бізнес-процесів;
- зовнішнього середовища компанії;
- штатно-організаційної структури компанії, порядку взаємодії співробітників.

До другого етапу діагностики системи управлінського обліку вчені віднесли такі напрями оцінки:

- аналіз існуючої системи звітності, документообігу, використовуваних інструментів управлінського обліку;
- аналіз рівня автоматизації системи управлінського обліку.

Т.В. Жирнова серед основних заходів, необхідних для ефективного впровадження управлінського обліку, на першому етапі також виділяє експрес-діагностику компанії. Цей етап, на її думку, включає: організаційну діагностику (структурну

схему підприємства; штатний розпис; посадові інструкції; інші організаційні документи, що регламентують діяльність підприємства); фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства за попередні періоди; опис і аналіз існуючої системи фінансового планування і контролю; функціональну діагностику за бізнес-процесами; інформаційну діагностику (аналіз інформаційних потоків у функціональних розрізах) [280, с. 45].

З урахуванням вищенаведеного, діагностика методики управлінського обліку повинна сприяти:

- спрямованості облікового інструментарію на створення єдиного інформаційного середовища;
- відповідності стандартизації і формалізації обліково-інформаційного процесу;
- виявленню основних факторів, що впливають на зміни в обліково-аналітичному забезпеченні управління підприємством;
- забезпеченню реалізації стратегічних цілей організації;
- виявленню тенденцій у запитах менеджменту щодо облікової інформації для прийняття оперативних управлінських рішень.

При цьому діагностиці підлягають організація процесу збору і передачі інформації.

Діагностика може здійснюватися із застосуванням таких методів:

- аналіз документів, звітів, файлів, графіків;
- спостереження, у тому числі участь у внутрішніх нарадах;
- інтерв'ю, анкетування, тестування [281].

Збір і обробка інформації, що включає документи, комп'ютерні файли, графіки тощо, дозволяє оцінити особливості діяльності підприємства, систему управління, потреби менеджменту у обліково-аналітичній інформації для прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління.

«Занурення в ситуацію», тобто збір інформації і спостереження за бізнес-процесами, що здійснюється у формі участі фахівців в оперативних внутрішніх нарадах. На цих заходах консультант, спостерігаючи, може одержати важливу інформацію, що характеризує поточний стан підприємства в цілому. Важливими методами діагностики є також формальні і неформальні бесіди, тестування, анкетування, інтерв'ювання для одержання та обробки інформації, що розрахована для використання менеджерами різних рівнів управління.

Недостатньо дослідженими, але досить використовуваними на практиці консалтинговими компаніями, які здійснюють діагностику системи управлінського обліку на підприємстві, є SWOT-аналіз (широко застосовується у процесі стратегічного планування, що полягає в розділенні чинників і явищ на чотири категорії: сильних (Strengths) і слабких (Weaknesses) сторін проекту, можливостей (Opportunities), що відкриваються при його реалізації, та загроз (Threats), пов'язаних з його здійсненням) та PEST-аналіз (призначений для виявлення політичних (P – political), економічних (E – economic), соціальних (S – social) і технологічних (T – technological) аспектів зовнішнього середовища, які впливають на бізнес компанії).

Діагностика системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі містить етапи:

1. Оцінка системи управління підприємством.
2. Оцінка технології (діючого інструментарію) управлінського обліку на підприємстві.
3. Формування звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку та проекту програми заходів підвищення ефективності діяльності підприємства (табл. 5.8).

У дод. Щ наведено витяг з положення про діагностику методики управлінського обліку на підприємстві торгівлі.

Схема діагностики системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Етапи	Напрямок діагностики	Зміст робіт	Методи діагностики
Етап 1. Оцінка системи управління підприємством			
1.1	Суть бізнесу і логіка бізнес-процесів	Розглядається структура компанії і особливості управління продажами товарів. Визначаються особливості товарної номенклатури, торговельного процесу, попиту і збуту. Здійснюється аналіз руху товарно-матеріальних потоків, взаємодії підрозділів, контрагентів. Здійснюється опис взаємовідносин компанії з власниками (власниками)	Аналіз документів, звітів, графіків, інтерв'ю, анкетування, розрахунково-аналітичні приклади
1.2	Зовнішнє середовище компанії	Описуються кон'юнктура і сегмент ринку, на якому працює компанія. Аналізуються стратегія і логіка розвитку бізнесу, його завдання. Робиться аналіз можливостей і загроз зовнішнього середовища. Розглядаються взаємовідносини з конкурентами і постачальниками	Аналіз документів, звітів, графіків, анкетування, тестування, розрахунково-аналітичні приклади
1.3	Штатно-організаційна структура компанії, порядок взаємодії співробітників	Здійснюється опис структури і чисельності персоналу. Вивчаються рівні управління. Оцінюються швидкість виконання функціональних робіт і зворотного зв'язку. Вивчається система мотивації і стимулювання співробітників	Аналіз документів, анкетування, інтерв'ю, спостереження, у тому числі участь у внутрішніх нарадах

Закінчення табл. 5.8

Етапи	Напрямок діагностики	Зміст робіт	Методи діагностики
Етап 2. Оцінка технології (діючого інструментарію) управлінського обліку на підприємстві			
2.1	Аналіз існуючої системи звітності, документо-обігу, використовуваних інструментів управлінського обліку	<p>Визначається перелік і схема руху використовуваних у компанії документів і звітів.</p> <p>Описується технологія обробки первинної облікової інформації, виділяються центри обліку фінансово-господарських операцій, визначається валюта ведення управлінського обліку.</p> <p>Розглядаються завдання управлінського обліку та перелік відповідальних, розподіл функцій між ними, їх взаємодія і координація.</p> <p>Описуються потреби користувачів звітів.</p> <p>Робиться опис статей витрат; схема розподілу непрямих витрат.</p> <p>Розглядаються види і особливості використовуваних стандартних інструментів управлінського обліку.</p> <p>Описується діюча система показників оцінки результатів діяльності компанії</p>	Аналіз документів, звітів, анкетування, інтерв'ю, тестування, спостереження, у тому числі участь у внутрішніх нарадах
2.2	Аналіз рівня автоматизації системи управлінського обліку	Оцінюється як охоплення автоматизації (комплексна або фрагментарна), так і недоліки існуючої інформаційної системи	Аналіз документів, анкетування, інтерв'ю, тестування, спостереження, у тому числі участь у внутрішніх нарадах
Етап 3. Формування звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку та проекту програми заходів підвищення ефективності діяльності підприємства			
3.1	Систематизація отриманої інформації та складання звіту	Складання звіту за результатами діагностики, що включає рекомендації і проект програми заходів щодо підвищення ефективності функціонування	Аналіз звіту та проекту програми, участь у внутрішніх нарадах

Джерело: розроблено автором.

На першому етапі діагностики оцінюються суть бізнесу і логіка бізнес-процесів; зовнішнє середовище компанії; штатно-організаційна структура компанії, порядок взаємодії співробітників.

Другий етап діагностики пов'язаний з аналізом існуючої системи звітності, документообігу; використовуваних інструментів управлінського обліку; рівня автоматизації системи управлінського обліку.

Третій етап діагностики системи управлінського обліку передбачає формування звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку та проекту програми заходів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Усі процедури діагностики мають бути задокументовані. При цьому саме обстеження і його документування, тобто реєстрація результатів діагностики за етапами діагностики, може здійснюватися способами:

- самообстеження – виконання процедур оцінювання і складання звітів спеціалістами підрозділів, функції яких діагностуються;
- проведення аутсорсингу – залучення для діагностики управлінського обліку фахівців аудиторсько-консалтингових компаній на умовах договору надання послуг;
- комбінований підхід – здійснення самообстеження підрозділів (бізнес-одиниць) і їх функцій під контролем аутсорсингових підприємств, що використовують результати діагностики для постановки, впровадження і моніторингу системи управлінського обліку на підприємстві.

Комбінований підхід володіє певними перевагами, оскільки включає більш детальне розуміння предмета діагностики фахівцями підрозділів, має відносно низьку вартість самообстеження у поєднанні з досвідом і кваліфікацією залучених фахівців і нівелює недоліки перших двох способів (відсутність комплексного підходу при самообстеженні і вартість аутсорсингу).

Виконання діагностики системи управлінського обліку за участю консалтингової компанії передбачає, по-перше, розподіл робіт між консультантом і замовником, по-друге, формування графіка виконання завдання, по-третє, складання звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку.

Розподіл робіт між консультантом і замовником (табл. 5.9) у межах проекту діагностики системи управлінського обліку має важливе значення для виконання етапів графіка виконання технічного завдання.

Таблиця 5.9

Розподіл робіт між консультантами і підприємством-замовником у ході проекту «Діагностика системи управлінського обліку»

Консультант	Підприємство-замовник
На першому етапі діагностики:	
Формує перелік питань до керівництва і співробітників підприємства-замовника	Затверджує перелік питань до керівництва і співробітників
Проводить цільове інтерв'ю з керівництвом замовника	Виділяє необхідний час для проведення консультантом цільового інтерв'ю з керівництвом відповідно до затвердженого переліку питань
Здійснює аналіз наданих регламентів підприємства (положень, порядків, інструкцій, посадових інструкцій тощо)	Надає консультанту необхідну інформацію і документи:
Ознайомлюється зі звітними документами управлінського обліку і документами (інформацією), на основі яких вони формуються	локальні нормативні акти (положення, порядки, інструкції, посадові інструкції тощо), що регулюють реалізацію в організації фінансової функції і функції планування; звітні і планові форми управлінського обліку;

Продовження табл. 5.9

Консультант	Підприємство-замовник
	форми первинних документів, використовувані для оперативного управління організацією, планування і управлінського обліку; інше
Проводить експрес-діагностику підприємства за методикою «почати/продовжити/зупинити» і складає звітну таблицю	Проводить анкетування керівництва і співробітників компанії за методикою «почати/продовжити/зупинити», передає заповнені анкети консультанту. Ознайомлюється із звітною таблицею експрес-діагностики організації
Здійснює фінансовий аналіз діяльності підприємства-замовника за даними бухгалтерської звітності на останню звітну дату і готує аналітичний фінансовий висновок	Ознайомлюється з аналітичним фінансовим висновком
На другому етапі діагностики:	
Проводить моніторинг: системи збору і відображення первинної інформації бухгалтерського і управлінського обліку, у тому числі системи обліку руху грошових коштів і ТМЦ; системи підготовки, перевірки і надання управлінської звітності; системи планування руху грошових коштів, ТМЦ і основних показників діяльності підприємства; професійних якостей співробітників, що реалізують фінансову функцію і функцію планування в компанії; основних проблем інформаційного забезпечення управління підприємством	<ol style="list-style-type: none"> 1. Надає консультанту необхідну інформацію. 2. Організовує зустрічі співробітників і консультанта для проведення інтерв'ю. 3. Створює умови, необхідні для нормальної роботи консультанта

Закінчення табл. 5.9

Консультант	Підприємство-замовник
На третьому етапі діагностики:	
Систематизує отриману інформацію	1. Аналізує наданий звіт і проект програми заходів.
Надає звіт за результатами діагностики, що включає рекомендації і проект програми заходів щодо підвищення ефективності діяльності підприємства	2. Вносить пропозиції щодо доопрацювання звіту і проекту програми заходів. 3. Затверджує підсумковий варіант звіту і проекту програми заходів

Джерело: розроблено автором.

Якщо діагностування має ретроспективний характер, то моніторинг системи управлінської звітності дозволяє проводити постійний контроль системи на необхідність її вдосконалення. Застосування інформаційних технологій на підприємствах дає змогу спроектувати та використовувати ефективно дієву систему управлінської звітності. Для оцінки виконання встановлених підприємством вимог до системи управлінської звітності в динаміці необхідний її регулярний моніторинг.

Е.М. Коротков вважає, що моніторинг – це систематичне відстеження процесів або тенденцій, постійне спостереження з метою своєчасної оцінки ситуацій [281, с. 293]. На думку Б.Г. Литвак, моніторинг – спеціально організоване систематичне спостереження за станом яких-небудь об'єктів [282, с. 187]. Моніторинг фінансово-господарської діяльності підприємства може також розглядатися в системі контролінгу: як відстеження процесів, що відбуваються на підприємстві, у режимі реального часу; складання оперативних звітів про результати роботи підприємства за найбільш короткі проміжки часу (день, тиждень, місяць); порівняння цільових результатів з фактично досягнутими.

Моніторинг системи управлінської звітності являє собою контроль ступеня відповідності управлінських звітів потребам

їх користувачів, при цьому основні вимоги до системи такої звітності залишаються незмінними.

Система моніторингу управлінської звітності повинна відповідати загальним принципам її функціонування, а саме:

- *достатності інформації*: в кожній окремій системі повинна використовуватися тільки відома інформація (нормативна, довідкова, прогнозна) з необхідною точністю для моделювання результатів діяльності підприємства;
- *наступності*: кожна наступна підсистема не повинна порушувати властивостей об'єкта і критеріїв, установлених для системи вищого рівня; вірогідності й порівнянності інформації, що дає змогу забезпечити результати, наближені до реальних;
- *імовірності помилок*, що дозволяє відслідковувати помилки, які виникають у процесі оцінки або моделювання, а також у межах розробленої моделі оцінювати ризик можливої помилки та її наслідки, виробляти основні методи реагування на помилку;
- *комплексності*: взаємозумовленості і пропорційної взаємоузгодженості розвитку системи як єдиного цілого, що забезпечує зв'язок усіх підсистем і елементів; оскільки перехідний період в економіці України потребує високої оперативності й гнучкості реагування на зміни ринкових можливостей і небезпеку, що виникає [283, с. 40–41].

В основі моніторингу та оцінювання системи управлінської звітності може бути цикл «Plan-Do-Check-Act» (PDCA):

- планування (plan) – визначення цілей і процесів, необхідних для досягнення результатів відповідно до вимог споживачів і політики організації; щодо управлінської звітності цей етап циклу означає формування методики підготовки і подання даної звітності;

- здійснення (do) – впровадження процесів; стосовно до управлінської звітності це процес організації і ведення управлінського обліку, підготовки управлінської звітності;
- перевірка (check) – постійний контроль процесів і продуктів у порівнянні з політикою, цілями і вимогами до них та інформування про результати контролю; на цьому етапі повинен здійснюватися моніторинг управлінських звітів;
- дія (act) – прийняття заходів щодо постійного поліпшення показників процесів; це означає дії щодо вдосконалення складу, структури та періодичності подання управлінських звітів відповідно до завдань та вимог користувачів інформації [284].

Призначення моніторингу управлінської звітності принципово не відрізняється від завдань таких супутніх аудиту послуг, як послуги контролю (зокрема, послуги з контролю ведення обліку і складання звітності). Тому процедури такого моніторингу аналогічні процедурам одержання аудиторських доказів (процедурам перевірки по суті). І, в цілому, перевірка системи управлінської звітності аналогічна аудиторській перевірці за спеціальним аудиторським завданням. Особливості застосування таких процедур у процесі моніторингу управлінської звітності представлено в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

Особливості використання процедур отримання аудиторських доказів у процесі моніторингу управлінської звітності

Назва процедури	Опис процедури	Особливості застосування процедури
Інспектування	Перевірка записів, документів та матеріальних активів	Перевірка фактично застосовуваних реєстрів управлінського обліку та форм управлінської звітності

Закінчення табл. 5.10

Назва процедури	Опис процедури	Особливості застосування процедури
Спостереження	Відстеження процесу або процедури, виконаної іншими особами	Відстеження процесу підготовки та подання управлінської звітності
Запит	Пошук інформації у обізнаних осіб (відповідальної за складення особи або у інших працівників)	Пошук інформації для кожної форми управлінської звітності усередині підприємства за основними критеріями: – надійність – корисність
Підтвердження	Відповідь на запит про інформацію, що міститься в бухгалтерських записах	Відповідь на запит про інформацію, що міститься в управлінській звітності, за основними критеріями: – надійність – корисність
Перерахунок	Перевірка точності арифметичних розрахунків у первинних документах та бухгалтерських записах або виконання аудитором самостійних розрахунків	Перевірка точності арифметичних розрахунків у формах управлінської звітності, виконання альтернативних розрахунків показників управлінської звітності
Аналітичні процедури	Аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових і економічних показників з метою виявлення незвичайних і (або) неправильно відображених в управлінському обліку господарських операцій, виявлення причин таких помилок і перекручувань	Аналіз та оцінка отриманої управлінської звітності з метою виявлення помилок і перекручувань у цій звітності та причин їх виникнення

Джерело: складено автором на основі [283].

Моніторинг системи управлінської звітності може здійснюватися співробітниками відділу внутрішнього аудиту або іншого відділу підприємства, що має повноваження контролю її фінансово-господарської діяльності, а в окремих випадках – і консалтинговими компаніями. Проте у зв'язку з тим, що перелік форм управлінської звітності та структура звітів більшою мірою, ніж фінансова звітність, залежать від особливостей конкретного підприємства, моніторинг управлінської звітності ефективніше проводити силами співробітників підприємства. При цьому має бути забезпечена їх незалежність від співробітників, відповідальних за ведення управлінського обліку і складання управлінської звітності.

Відповідно до призначення звітів акцент під час проведення процедур моніторингу управлінської звітності має бути зроблений на визначення міри її корисності (включаючи достовірність показників звітності) для ухвалення управлінських рішень.

Таким чином, моніторинг системи управлінської звітності підприємства включає два напрями.

1. Моніторинг формальних характеристик – перевірка відповідності змісту, адресності і термінів представлення звітів встановленій на підприємстві методиці формування та представлення управлінської звітності. В рамках цього напрямку моніторингу здійснюються дві групи процедур:

- зіставлення фактичних параметрів (реквізитів і термінів представлення) управлінської звітності із затвердженими параметрами (перевірка за формальними ознаками);
- перевірка правильності арифметичних розрахунків.

2. Моніторинг відповідності звітності потребам користувачів – перевірка звітності на відповідність завданням управління. Цей напрям містить процедури:

- моніторинг об'єктів і завдань управління;
- перевірка складу показників, необхідних для вирішення поставлених управлінських завдань;
- контроль наявності вказаних показників у затверджених формах звітності;
- оцінка відповідності форм звітності рівням управління (повноваженням менеджерів – користувачів управлінської звітності);
- перевірка адекватності звітних періодів термінам ухвалення управлінських рішень;
- контроль рівня підготовки користувачів звітів (відповідність інформації, що представляється).

Опис процедур (методик і термінів) моніторингу може бути оформлено планом або графіком перевірки.

Послідовність, терміни і виконавці процедур моніторингу залежать від структури та розміру підприємства, а також навичок перевіряючих. Загальна форма плану моніторингу системи управлінської звітності представлена в табл. 5.11.

Робоча документація моніторингу повинна містити всі відомості, необхідні і достатні для проведення таких дій:

- складання звіту за результатами перевірки;
- підтвердження того, що перевірка проведена відповідно до затвердженого порядку;
- здійснення контролю за ходом перевірки;
- планування перевірки.

Відповідно до цих вимог робоча документація повинна містити записи про планування перевірки; записи про характер, час проведення і обсяг виконаних контрольних процедур; висновки, зроблені на основі отриманих у ході перевірки відомостей із зазначенням всіх істотних питань.

Форма плану моніторингу управлінської звітності підприємств торгівлі

Напрямок моніторингу	Процедури перевірки	Документи, які перевіряються	Періодичність перевірки	Підсумкові робочі документи
1. Моніторинг формальних показників				
<i>1.1. Контроль за формальними показниками</i>	Інспектування, спостереження, аналітичні процедури	Усі форми звітів (відповідно до діючої на підприємстві системи управлінської звітності)	Щорічно (вказуються даги)	Звіт про результати перевірки
<i>1.2. Арифметичний контроль</i>	Перерахунок		Щоквартально	Звіт про результати перевірки
2. Моніторинг відповідності звітності потребам користувачів				
<i>2.1. Моніторинг завдань та об'єктів управління</i>	Запит, підтвердження, аналітичні процедури, інспектування	Усі форми звітів. Бізнес-план. Стратегічні плани. Посадові інструкції. Інструкція з управлінського обліку	Щоквартально	Звіт про результати перевірки, звіт користувачів про якість управлінської звітності
<i>2.2. Перевірка складу показників, необхідних для вирішення поставлених управлінських завдань</i>	Інспектування, спостереження, запит, підтвердження, аналітичні процедури	Інструкція з управлінського обліку	Щоквартально	Звіт про результати перевірки
<i>2.3. Оцінка повноважень</i>		Посадові інструкції. Звіт користувачів про якість управлінської звітності		

Закінчення табл. 5.11

Напрямок моніторингу	Процедури перевірки	Документи, які перевіряються	Періодичність перевірки	Підсумкові робочі документи
<i>2.4. Перевірка адекватності звітних періодів термінам ухвалення управлінських рішень</i>	Тестування	Звіт користувачів про якість управлінської звітності. Інструкція з управлінського обліку	При кадрових змінах, трансформації системи управлінського обліку	Тести-анкети
<i>2.5. Контроль рівня підготовки користувачів звітів</i>		Звіт користувачів про якість управлінської звітності		
3. Узагальнення результатів моніторингу				
	Аналітичні процедури	Звіти користувачів про якість управлінської звітності, звіти про результати перевірки	Після закінчення терміну перевірки	Зведений звіт про результати перевірки, зведений звіт користувачів про якість управлінської звітності

За результатами кожної чергової перевірки та аналізу системи управлінської звітності на кожне найменування звітів може складатися звіт про результати перевірки, форму якого представлено на рис. 5.13.

Звіт про результати перевірки

Звіт про маржинальний дохід за товарами
назва перевіреного управлінського звіту

1 квартал 2016 р.
період, що перевіряється

Напрямок моніторингу	Проведена процедура	Наявність відхилень	Рекомендації
1. Моніторинг формальних показників			
1.1. Контроль за формальними показниками	Інспектування	–	
1.2. Арифметичний контроль	Перерахунок (вибірково)	–	
2. Моніторинг відповідності звітності потребам користувачів			
2.1. Моніторинг завдань та об'єктів управління	Зіставлення стандартних форм з бізнес-планом, звітами користувачів про якість	–	
2.2. Перевірка складу показників, необхідних для вирішення поставлених управлінських завдань	Інспектування форм звіту користувачів про їх якість	+	+П. Ставка змінних витрат за видами товарів
2.3. Оцінка повноважень	Інспектування інструкцій	–	–М. Лінійні менеджери +М. Зав. відділу оптових продажів
2.4. Перевірка адекватності звітних періодів термінам ухвалення управлінських рішень	Інспектування звіту користувачів про якість, опитування менеджерів відділу збуту	–	
2.5. Контроль рівня підготовки користувачів звітів	Тестування менеджерів відділу збуту		

Виконавець « _____ » _____ 20__ р.
Перевірив « _____ » _____ 20__ р.

Рис. 5.13. Форма звіту про результати перевірки

Відсутність відхилень на відповідному рівні у звіті (графа «Наявність відхилень») може бути позначено знаком «+», наявність відхилень – знаком «-». У графі «Рекомендації» вказуються причини невідповідності – конкретні недоліки. Ці недоліки можуть бути двох видів: зайва і (або) неповна інформація, і стосуватися однієї або декількох характеристик управлінського звіту – звітні показники, склад пояснень, користувачі звіту, звіт у цілому. Відповідно, рекомендації щодо оптимізації системи управлінської звітності можуть бути включені у звіт про перевірку у вигляді умовного позначення такої структури:

$$F.L.Text, \quad (5.2)$$

де *F (figure)* – вказується першим знаком «+» (доповнити форму звітності) або знаком «-» (виключити);

L (letter) – вказується як буква, що позначає вид даних, які необхідно доповнити або вилучити (наприклад М, О, П, А, З);

Text – текстова вказівка на конкретний показник.

Буквені позначення мають такі трактування: П – показник управлінського звіту; А – пояснення до управлінського звіту; М – користувач звіту (менеджер), означає розширення чи звуження кола користувачів звіту на зазначених далі осіб; О – звіт у цілому, означає виключення звіту з системи управлінської звітності; З – заміна даного звіту на інший.

Така система дозволить збільшити наочність звіту і, таким чином, підвищити ефективність його застосування.

Результати перевірки системи управлінської звітності об'єднуються для загального аналізу у зведеному звіті, форма якого представлена на рис. 5.14.

Зведений звіт про результати перевірки системи управлінської звітності

1 квартал 2015 р.

період, що перевіряється

Назва форми управлінської звітності	Напрямок моніторингу, в якому виявлено недоліки	Рекомендації щодо усунення недоліків та удосконалення
Звіт про маржинальний дохід за товарами	<i>2.2. Перевірка складу показників, необхідних для вирішення поставлених управлінських завдань</i>	+П. Ставка змінних витрат за видами товарів
Звіт про маржинальний дохід за товарами	<i>2.3. Оцінка повноважень</i>	–М. Лінійні менеджери +М. Зав. відділу збуту

Керівник перевірки «_____» _____ 20__ р.

Рис. 5.14. Зведений звіт про результати перевірки системи управлінської звітності

До звіту про результати перевірки як форми управлінської звітності може додаватися аналітична записка, яка характеризує проміжні результати контролю (за процедурами, вказаними у плані моніторингу та інструкції).

Крім перевірки системи управлінської звітності спеціальною групою співробітників, необхідно вивчити думки користувачів про ступінь і характер відповідності кожної форми управлінської звітності потребам цих користувачів. Для цього можуть здійснюватися запити (пошук інформації про якість управлінської звітності у менеджерів організації), на які необхідно отримати письмові підтвердження.

З цією метою кожному користувачу може пропонуватися для заповнення (з періодичністю і в строки проведення перевірки системи управлінської звітності) форма звіту користувача про якість управлінської звітності (рис. 5.15).

Звіт користувачів про якість управлінської звітності

Заступник відділу оптових продажів

посада, відділ

П.І.П.

Форма управлінського звіту	Характеристика недоліків	Рекомендації щодо усунення
Звіт про маржинальний дохід за товарами	Не надається відділом управлінського обліку	Надавати цей звіт, включаючи показник «Ставка змінних витрат за видами товарів»

« _____ » _____ 20__ р.

підпис

Рис. 5.15. Форма звіту користувачів про якість управлінської звітності

Звіти всіх користувачів об'єднуються співробітниками групи перевірки в зведений звіт користувачів про якість управлінської звітності (за формою індивідуальних звітів про якість з додаванням графі «Користувач звітності»). Такий звіт підписується особою, яка його склала, і представляється на перевірку (рис. 5.16).

Зведений звіт користувачів про якість управлінської звітності

1 квартал 2015 р.

період, що перевіряється

Користувач управлінської звітності	Форма управлінської звітності	Характеристика недоліків	Рекомендації щодо усунення недоліків
Заступник відділу оптових продажів	Звіт про маржинальний дохід за товарами	Не надається	Надавати цей звіт, включаючи показник «Ставка змінних витрат за видами товарів»

« _____ » _____ 20__ р.

підпис

П.І.П.

Рис. 5.16. Форма зведеного звіту користувачів про якість управлінської звітності

Зауваження користувачів управлінської звітності про її якість вносяться до звіту про результати перевірки за відповідними напрямками моніторингу.

З метою підвищення маневреності системи управлінської звітності менеджери повинні мати можливість подавати звіт користувача про якість управлінської звітності не тільки в період перевірки, а в будь-який час, коли, на їхню думку, відповідний звіт втрачає свою доцільність або може бути зроблений більш корисним.

Звіт про результати перевірки системи управлінської звітності та звіт про якість управлінської звітності представляються особі, відповідальній за організацію управлінського обліку, а також у разі наявності суттєвих недоліків, що вимагають перегляду системи звітності, – керівнику підприємства. Зміни документів і даних мають бути проаналізовані та затверджені тими ж підрозділами, які проводили первинний аналіз і затверджували цю документацію. За рішенням відповідальних осіб, оформленим організаційно-розпорядчим документом, всі або деякі рекомендації таких звітів приймаються до виконання. Форми управлінських звітів та порядок їх подання модифікуються з урахуванням прийнятих рекомендацій. Зміни в системі управлінської звітності затверджуються організаційно-розпорядчим документом підприємства (наказом, розпорядженням керівника організації).

Таким чином, моніторинг управлінської звітності сприяє забезпеченню оптимального розвитку підприємства за рахунок таких чинників:

- поширення повноважень щодо вдосконалення звітності не лише на укладачів звітності, але і на її користувачів;
- безперервність контролю і модифікації;
- делегування частини управлінських функцій (елементів планування, контролю, підтримки комунікацій) співробітникам, що несуть відповідальність за підготовку і представлення управлінської звітності; зниження витрат на управління підприємством.

Система управлінських звітів у цілому повинна охоплювати всі об'єкти управління на підприємстві торгівлі. Відповідно, система внутрішнього нормативного регулювання процесів підготовки і представлення управлінської звітності має бути гармонізована з іншими корпоративними (внутрішніми) стандартами підприємства. Така система дозволить упорядкувати і зв'язати всі функції та сфери управління підприємством торгівлі на основі уніфікованих описів бізнес-процесів.

Пріоритетними для подальших досліджень є питання оцінювання ефективності функціонування системи управлінського обліку на підприємстві. Це передбачає розробку системи критеріїв і показників оцінки результативності, яку необхідно здійснювати таким чином, щоб забезпечити об'єктивність результатів перевірки. Розробка методики діагностики ефективності функціонування системи управлінського обліку сприятиме посиленню контролю, аналітичності та достовірності показників системи управлінського обліку, а відповідно, і ефективному управлінню підприємством.

Одним з головних критеріїв оцінки рівня розвитку управлінського обліку є система оцінних індикаторів ефективності облікової системи організації, при цьому, на думку авторів, оцінка системи управлінського обліку повинна здійснюватися окремо щодо його організаційної структури, методичного та технічного забезпечення. Безумовно, існує безліч критеріїв оцінки системи управлінського обліку, але доцільно виділити основні, що найбільшою мірою характеризують рівень розвитку обліково-аналітичної системи підприємства. Система оцінних індикаторів ефективності управлінського обліку підприємств торгівлі представлена в дод. Ю.

Система управлінського обліку, яка є частиною процесу управління підприємством торгівлі, в результаті повинна надавати змогу отримувати інформацію, необхідну для:

- визначення стратегії подальшого розвитку підприємства;
- контролю за її поточною фінансово-господарською діяльністю;
- оптимізації використання ресурсів і виявлення внутрішньогосподарських резервів;
- зниження рівня суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

Раціональна організація системи управлінського обліку необхідна для своєчасного реагування на зміну зовнішніх умов розвитку економічних процесів, а також режимів функціонування суб'єкта господарювання. Від рівня розвитку системи управлінського обліку значною мірою залежить ефективність функціонування підприємства в довгостроковій перспективі.

ВИСНОВКИ

Розвиток теоретичних та методологічних положень управлінського обліку спрямований на формування нового наукового економічного знання з метою вирішення проблем розробки інформаційного простору управління підприємством торгівлі.

У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного, методологічного та практичного спрямування, зокрема:

1. Розроблено базові положення побудови теорії управлінського обліку, яка в авторській концепції названа системною теорією управлінського обліку.

Вивчення різноманіття трактувань поняття управлінського обліку дало змогу довести, що уявлення багатьох авторів про його зміст з часом змінюються. Це стало передумовою історико-еволюційного аналізу генезису управлінського обліку, в результаті якого виявлено взаємозв'язок між змінами, що відбуваються в компаніях та їх оточенні, і розвитком управлінського обліку. У зв'язку з цим систематизовано підходи щодо визначення змісту дефініції «управлінський облік» на сучасному етапі його розвитку та представлено авторську позицію, відповідно до якої управлінський облік необхідно розглядати як активно-адаптивну систему інформаційного забезпечення управління, основною метою якої є оперативне задоволення постійно зростаючих інформаційних потреб менеджменту в прийнятті управлінських рішень щодо тактичних та стратегічних цілей підприємства.

Доведено, що система управлінського обліку є інтегрованим поєднанням притаманних їй елементів для створення зацікавленим користувачам інформаційного забезпечення процесу ухвалення оперативних, тактичних і стратегічних рішень, реалізації їх функцій управління. Це дозволило систематизувати та розвинути елементи структури управлінського обліку.

2. Згідно з методологією інституційного підходу, який використано в дослідженні, з'ясовано, що управлінський облік виходить за межі спеціалізації, фокусується на окремих елементах системи управлінського обліку і являє собою інституційний, економічний, соціальний, культурний і політичний феномен. Включення положень інституційних теорій у середовище управлінського обліку забезпечило певний ракурс розгляду проблеми, надало можливість дослідити управлінський облік на різних рівнях аналізу: загальноекономічному, міжфірмовому і внутрішньофірмовому. Крім того, доведено, що система управлінського обліку реалізується через такі форми, як формалізовані і неформалізовані схеми взаємодії, здатна реагувати на зміни запитів різного роду інституцій та окремих користувачів інформації, постійно модифікується і оновлюється.

3. Встановлено, що формування облікового механізму щодо завдань управління в системі управлінського обліку є умовою реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств торгівлі.

На основі аналізу даних опитування, проведеного СІМА, з'ясовано, що найбільш використовуваними інструментами управлінського обліку є: стратегічні інструменти, інструменти бюджетування, калькуляційні інструменти, інструменти оцінки ефективності роботи та інструменти формування управлінської звітності.

У 2015 р. у межах науково-дослідної теми «Концепція розвитку управлінського обліку в Україні» (номер державної реєстрації 0115U000247), яка виконується в Київському національному торговельно-економічному університеті, проведено анкетування 87 підприємств торгівлі для визначення тенденції щодо впровадження та використання управлінського обліку. Результати опитування: 52,87% респондентів (тобто майже дві третини) засвідчили, що система управлінського обліку впроваджена на підприємстві; 22,98% визначили, що на підприємстві використовуються окремі елементи управлінського обліку; 24,15% відповіли, що не використовують жоден з інструментів управлінського обліку.

Наявністю різних точок зору та методик щодо застосування інструментів, методів та процедур управлінського обліку зумовлено об'єктивну необхідність розроблення класифікації. Запропонована системна класифікація має теоретичну та практичну цінність. Системний погляд на інструментарій управлінського обліку сприяє поглибленому вивченню і широкому використанню різноманітних інструментів, методів та процедур, згрупованих за різними ознаками. Така класифікація дозволяє впорядкувати термінологічний апарат дослідження системи управлінського обліку в цілому та на підприємствах торгівлі зокрема.

4. Дослідження сучасних найбільш відомих систем, моделей і підходів до оцінки ефективності діяльності підприємства, що використовуються в управлінському обліку, дозволило зробити ряд висновків:

- нові вимоги ринку та інформаційні потреби менеджменту підприємств торгівлі привели до необхідності розробки нового комплексного підходу до аналізу і оцінки результатів діяльності; наразі це є об'єктивною передумовою переходу в інформаційному забезпеченні підприємств від традиційних систем фінансової і управлінської звітності до збалансованих моделей оцінювання діяльності;
- кожна з розглянутих моделей має свої особливості, що обумовлюють їх застосування для різних галузей діяльності;
- незважаючи на індивідуальні особливості кожної моделі, всі вони мають загальну мету – забезпечення керівництва необхідною інформацією в процесі ухвалення управлінських рішень;
- система аналізу і оцінки результатів діяльності незалежно від вибраної моделі є індивідуальною для кожного підприємства і розробляється з урахуванням специфіки його діяльності;
- найбільш перспективною з розглянутих концепцій є збалансована система показників, що дозволяє транслювати конкретну діяльність і стратегію в достатньо

повний набір показників, які фактично утворюють систему стратегічного контролю і управління, має здатність комплексної характеристики діяльності на основі набору фінансових і нефінансових показників, пов'язує показники операційної ефективності і стратегії.

Проведений аналіз сучасних підходів до формування збалансованих систем показників дозволив визначити недоліки, для усунення яких у монографії запропоновано основні положення методики створення ЗСП. Зокрема, склад завдань, які потрібно вирішити для розробки формалізованої моделі виміру ефективності діяльності підприємства, у тому числі виміру ефективності стратегії, в системі показників управлінського обліку.

5. Обґрунтовано необхідність інтеграції бюджетування і BSC у системі управлінського обліку як способу підвищення ефективності управління в цілому та застосування управлінських інструментів, підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетування на підприємствах торгівлі. В результаті розроблено інтеграційну модель бюджетування і BSC у системі управлінського обліку, що охоплює інформаційну систему управління діяльністю підприємства торгівлі в цілому, включаючи: стратегічне й оперативне планування діяльності; розробку показників діяльності; оперативний та стратегічно орієнтований облік; формування управлінської звітності.

6. Дослідження теоретико-методологічних засад управлінського обліку та виявлення тенденцій його розвитку дозволило обґрунтувати концепцію системи управлінського обліку та визначити цільові параметри формування системи управлінського обліку і управлінської звітності на підприємствах торгівлі.

Вивчення особливостей діяльності підприємств торгівлі, які впливають на методологію та організацію управлінського обліку, сприяло виявленню диспозитивних властивостей управлінського обліку, що визначають його варіативність та обумовлюють необхідність моделювання такої інформаційної системи в рамках окремого суб'єкта господарювання.

7. Проведений аналіз інноваційних систем управлінського обліку дозволив розвинути метод управлінського обліку на основі теорії обмежень. Результатом імплементації теорії обмежень (ТОС) в систему управлінського обліку підприємства є:

- система оцінки прибутковості (збитковості) товарних груп, SKU, складів, основних клієнтів, торговельних точок тощо;
- система інформаційного забезпечення динамічного управління запасами, що містить механізми розрахунку ефективності переміщення запасів, замовлень постачальнику, поповнення товарних запасів у клієнтів і в торговельних точках, інструменти реагування на сезонні коливання попиту;
- регламент логістики товарних потоків з точки зору ефективності всієї системи, а не з точки зору витрат на перевезення конкретної партії товару;
- ключові показники діяльності (KPI), які дозволяють об'єктивно оцінювати ефективність роботи системи дистрибуції;
- регламент моніторингу потенційно «вузьких місць» в ланцюжку постачань, які заважають розвитку бізнесу, та варіанти їх використання;
- методика оцінки економічної ефективності асортименту. Наявність ходового товару при мінімальних товарних запасах, забезпечить лояльність клієнтів, дозволить збільшити обсяги продажів і при цьому не «заморожувати» грошові кошти в товарних запасах. Крім того, прискорення оборотності товарів дозволить зменшити кредитне навантаження та покращити фінансові результати підприємства.

Доведено та обґрунтовано зв'язок ключових (стратегічних) та другорядних (операційних) показників у системі ТОС. Також запропоновано використовувати для динамічної оптимізації ланцюжка постачання такі показники-індикатори: «гривня-днів-проходу» і «гривня-днів-запасів», що дозволить

позбавитися від так званої політики функціональної роз'єднаності в управлінні компанією. Щоденне відслідковування цих показників сприяє визначенню пріоритетів у замовленнях, а також завданнях для керівників середнього рівня. Менеджери мають можливість сформувати ефективний механізм взаємодії на стику функціональних зон для вирішення проблем з якістю, затримками замовлень і поставок, старінням запасів, розширенням асортиментної лінійки та ін.

8. Побудовано загальну модель формування і представлення управлінської звітності, основними положеннями якої є: по-перше, управлінська звітність формується відповідно до запитів внутрішніх користувачів, що впливає на: а) зміст; б) форму та композицію; в) обсяг інформації, представленої в управлінській звітності; по-друге, через управлінську звітність формалізуються вимоги до побудови та ведення управлінського обліку; по-третє, управлінська звітність є інформаційним продуктом управлінського обліку.

9. Розроблено теоретичні та методологічні основи діагностики, яку пропонується розглядати як метод дослідження кожного з елементів і системи в цілому для виявлення найбільш чутливих точок або «вузьких місць».

Розкрито передумови розвитку діагностики методики управлінського обліку на підприємствах торгівлі. Доведено, що без удосконалення методики управлінського обліку неможливо отримання конкурентних переваг, обліку можливостей і впливу зовнішнього і внутрішнього середовищ на прийняття ефективних управлінських рішень. Визначено етапи діагностики системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі: оцінка системи управління підприємством; оцінка технології (діючого інструментарію) управлінського обліку на підприємстві; формування звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку та проекту програми заходів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для успішної реалізації діагностики управлінського обліку запропоновано типові положення про діагностику методики управлінського обліку на підприємстві торгівлі.

Оскільки під час дослідження доведено, що управлінська звітність є інформаційним продуктом управлінського обліку, пропонується розглядати моніторинг системи управлінської звітності як контроль ступеня відповідності управлінських звітів потребам їх користувачів, при цьому основні вимоги до системи такої звітності залишаються незмінними.

Розроблено процедури моніторингу системи управлінської звітності підприємства за двома напрямками:

1. Моніторинг формальних характеристик – перевірка відповідності змісту, адресності і термінів представлення звітів встановленим на підприємстві методиці формування та представлення управлінської звітності. У рамках цього напрямку здійснюються дві групи процедур: зіставлення фактичних параметрів (реквізитів і термінів представлення) управлінської звітності із затвердженими параметрами (перевірка за формальними ознаками); перевірка правильності арифметичних розрахунків.

2. Моніторинг відповідності звітності потребам користувачів – перевірка звітності на відповідність завданням управління. Цей напрям містить такі процедури: моніторинг об'єктів і завдань управління; перевірка складу показників, необхідних для вирішення поставлених управлінських завдань; контроль наявності вказаних показників у затверджених формах звітності; оцінка відповідності форм звітності рівням управління (повноваженням менеджерів – користувачів управлінської звітності); перевірка відповідності звітних періодів термінам ухвалення управлінських рішень; контроль рівня підготовки користувачів управлінської звітності.

Опис процедур (методик і термінів) моніторингу пропонується оформлювати планом або графіком перевірки.

10. Наукове обґрунтування та розробка концептуальних засад організації системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі дозволило визначити, що організація управлінського обліку – це спрямовані системні дії вищого управлінського персоналу з метою формування, підтримки, постійного удосконалення функціонування системи управлінського обліку та забезпечення досягнення його цілей на

підприємстві. Це дозволило виділити два аспекти організації системи управлінського обліку: структуру управлінського обліку та процес організації управлінського обліку.

Крім того, визначено основні методологічні підходи до організації управлінського обліку, які можна класифікувати за типами системи управлінського обліку: рівні взаємодії системи бухгалтерських рахунків (повна інтеграція фінансового та управлінського обліку; автономна (локальна) система управлінського обліку в окремому плані рахунків); за формуванням інформації для управління на основі синтезу методів (системний підхід, що передбачає повне інформаційне забезпечення управління підприємством системою управлінського обліку; позасистемний підхід – включення в сферу управлінського обліку лише окремих об'єктів управління відповідно до інформаційних запитів користувачів); за формою організації обліково-аналітичної системи (централізований підхід, відповідно до якого організація управлінського обліку регламентується і контролюється єдиною обліково-аналітичною службою на чолі з особою, відповідальною за його впровадження (ведення); децентралізований підхід, згідно з яким веденням управлінського обліку і формуванням управлінської звітності займаються працівники різних відділів (фінансового, планово-економічного, аналітичного).

Отже, базовими складовими організації управлінського обліку є процеси вибору, систематизації, визначення зв'язків між процесами діяльності підприємства торгівлі (постачання, складування, продаж), їх організації, об'єднані в часі здійснення та просторі зовнішнього і внутрішнього середовищ суб'єкта господарювання. Саме тому система внутрішнього нормативного регулювання управлінського обліку має бути гармонізована з іншими корпоративними (внутрішніми) стандартами підприємства. Така система дозволить упорядкувати і пов'язати всі функції та сфери управління організацією на основі уніфікованих описів бізнес-процесів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мазараки А.А. Торговля: история, цивилизация, мораль / А.А. Мазараки. – Киев : Книга, 2010. – 624 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Карпенко О.В. Облік, орієнтований на потреби функціонування підприємства / О.В. Карпенко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби (економіка, право). – № 1(48). – 2010. – С. 2–12.
4. Глущенко А.В. Концептуальные основы управленческого учета / А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова // Финансы. Бухгалтерский учет. – 2012. – № 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.volsu.ru/struct/generalservices/publish/vestniki/lastmagazine/ser-3-economy-2%2821%29-2012/4.pdf>
5. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность : постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
6. Булгакова С.В. Управлінський облік: проблеми теорії : монографія / С.В. Булгакова. – Воронеж : Вид-во Воронеж, гос. ун-та, 2006. – 160 с.
7. Лаговська О.А. Управлінський облік в працях вітчизняних та зарубіжних вчених: систематизація за напрямками досліджень / О.А. Лаговська // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3(18). – 2010. – С. 178–189.
8. Управленческий учет: официальная терминология СИМА ; пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.
9. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М. : Эксмо, 2007. – 368 с.
10. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.

11. Нападовська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – № 8–9. – 2009. – С. 78–93.
12. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 16–21.
13. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закладів] / В.Р. Шевчук ; за ред. О.М. Ковалюка. – Київ : Алерта, 2009. – 176 с.
14. Блэк Дж. Экономика: толковый словарь : англо-русский / Дж. Блэк. – М. : Инфра-М ; Весь мир, 2000. – 840 с.
15. Garrison R. Managerial Accountings / Homewood / R. Garrison. – BRI Irwin, 1998. – 231 p.
16. Економічна енциклопедія : у 3 т. – Київ : Академія, 2001. – Т.2.
17. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчерч ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
18. Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы / Ю.В. Богатин. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
19. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 24–27.
20. Моссаківський В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаківський, Т. Коншенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.
21. Атамас П.Ю. Управлінський облік : навч. посіб. / П.Ю. Атамас. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 440 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студ. / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
23. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 522 с.

24. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. В.Н. Егорова. – 6-е изд. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 1401 с.
25. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
26. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і допов. – Київ : КНЕУ, 2000. – 578 с.
27. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г.В. Нашкерська. – Київ : Центр навч. літ., 2004. – 464 с.
28. Загородній А.Г. Облік і аудит : термінолог. слов. / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Патрин. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с.
29. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Київ : Центр навч. літ., 2012. – 400 с.
30. Труш В.С. Управлінський облік : навч-метод. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / В.С. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Стефанович ; за ред. В.С. Труша. – Київ : Кондор, 2007. – 296 с.
31. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник / О.Н. Волкова. – М. : ТК Велби ; Проспект, 2005. – 472 с.
32. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.] ; за ред. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – Київ : Алерта, 2011. – 1042 с.
33. Швець В.Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник / В.Є. Швець. – Київ : Каравела, 2011. – 240 с.
34. Мизиковский И.Е. Структурирование предмета бухгалтерского управленческого учета как отрасли научных знаний / И.Е. Мизиковский, С.А. Репин // Вестник Московского государственного университета леса. – Лесной вестник. – 2007. – № 1. – С. 102–104.

35. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М. : Экономист, 2005. – 296 с.
36. Курманова А.Х. Концептуальные подходы к формированию системы управленческого учета в организациях / А.Х. Курманова // Междунар. бух. учет. – 2013. – № 28 (274). – С. 13–21.
37. Зирянова Т.В. Моделювання процесного підходу для цілей управлінського обліку / Т.В. Зирянова, Ю.С. Тарновська // Міжнар. бух. облік. – № 44 (242). – 2012. – С. 15–28.
38. Ночовна Ю.О. Організація управлінського обліку на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Ю.О. Ночовна. – Полтава, 2009.
39. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 5-е изд., изм. и доп. – М. : Дашков и К, 2007. – 460 с.
40. Костюкова Е.И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 36. – С. 12–17.
41. Садовська І.Б. Розвиток діагностичної функції управлінського обліку / І.Б. Садовська // Вісник НТУ «ХП». – 2009. – № 36 – С. 163–171.
42. Садовська І.Б. Розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін / І.Б. Садовська // Зб. наук. пр. Таврійського держ. агротехнолог. ун-ту (економічні науки). – 2014. – № 4 (28). – С. 281–286.
43. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку / Л.В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – № 1 (139). – 2013. – С. 173–181.
44. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
45. Валуєв Ю.Б. Процесно-функціональне управління промисловим підприємством : монографія / Ю.Б. Валуєв. – Одеса : Ін-т проблем ринку та екон.-еколог. досліджень НАН України, 2011. – 298 с.

46. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
47. Нагірська К.Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови і розвитку / К.Є. Нагірська // Зб. наук. пр. ВНАУ. – 2012. – № 1 (56). – С. 78–86. – (Сер.: Економічні науки). – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/532.pdf>
48. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
49. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О.В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
50. Лебедева А.Ю. Проблемы управленческого учета в российском судостроении / А.Ю. Лебедева // Судостроение. – № 6. – 1999. – С. 48–50.
51. Чая В.Т. Управленческий учет : учеб. пособие / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.
52. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., доп. и перераб. – М. : Омега-Л., 2007. – 570 с.
53. Мансуров П.М. Управленческий учет : учеб. пособие / П.М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.
54. Егорова Л.И. Бухгалтерский (управленческий) учет : учеб.-метод. комплекс / Л.И. Егорова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 111 с.
55. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу : монографія / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с.
56. Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием / Д.В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3.
57. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / О.В. Лишиленко. – Київ : Центр навч. літ., 2004. – 254 с.

58. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козин. – М. : Колос, 2000. – 224 с.
59. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.
60. Сердюк В.Н. Управленческий учет : учеб. пособие / В.Н. Сердюк. – 2-е изд., изм. и доп. – Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 407 с.
61. Задорожній З.В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку / З.В. Задорожній // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 1. – С. 62–71.
62. Герасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : монографія / П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2001. – 270 с.
63. Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 136–140.
64. Карпова Т.П. Управленческий учет : учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
65. Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі / О.В.Фоміна // Бізнес Інформ. – 2015. – № 7. – С. 295–299.
66. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
67. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М. : ЦБА, 2004. – 288 с.
68. Abdel-Kader IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. Advances in Management Accounting / Abdel-Kader, M. – Luther, R. – 2006. – [vol. 15]. – P. 229–247.

69. Cheryl S. McWatters. Management Accounting Analysis and Interpretation / Cheryl S. McWatters, Jerold L. Zimmerman, Dale C. Morse. – Graficas Estella. – Navarra. – Spain.
70. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. / В.С. Лень. – Київ : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
71. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методичні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 413 с.
72. Фесенко Д.М. Внутрішньогосподарський розрахунок з застосуванням розрахункових чеків : метод. посіб. / Д.М. Фесенко. – Полтава, 2002. – С. 1–16.
73. Виткалова А.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации / А.П. Виткалова, Д.П. Миллер. – М. : Альфа-Пресс, 2006. – 104 с.
74. Кукунина И.Г. Управленческий учет : учеб. пособие / И.Г. Кукунина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
75. Лаговська О.А. Структурування предмета управлінського обліку: проблеми здійснення / О.А. Лаговська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fkd.org.ua/article/viewFile/29017/26140>
76. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук. – 6-те вид., допов. і перероб. – Київ : Алерта, 2011. – 1040 с.
77. Садовська І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія / І.Б. Садовська, Н.В. Тлучкевич ; Луцький нац. техн. ун-т. – Луцьк, 2008. – 351 с.
78. Фоміна О.В. Історичний генезис розвитку управлінського обліку / О.В. Фоміна // Економіка та право. – Донецьк. – 2011. – № 3 (31). – С. 33–37.
79. Янковский К.П. Управленческий учет : учеб. пособие / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – СПб. : Питер, 2011. – 368 с.

80. Управленческий учет : пер. с англ. / Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2005. – 878 с.
81. Красова О.С. Управленческий учет в США. / О.С. Красова / Горячая линия бухгалтера. – 2006. – 168 с.
82. Панков В.В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В.В. Панков, В.Ф. Несветайлов // Междунар. бух. учет. – 2012. – № 7. – С. 3–24.
83. Пушкар М.С. Управлінський облік / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
84. Хорнгрен Ч. Управленческий учет : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
85. Чая В.Т. Теоретические основы управленческого учета / В.Т. Чая, А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. – № 6. – 2008. – С. 1–14.
86. Словарь иностранных слов. – 15-е изд., испр. – М. : Русский язык, 1988. – 608 с.
87. Global Management Accounting Principles – 2014. – Режим доступа : <http://www.glavbukh.ru/cnews/549#ixzz3MkIzOD9P>
88. Канцуров О.О. Удосконалення методології досліджень бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – Київ : Всеукр. ін-т права і оцінки, 2013. – 534 с.
89. Бочуля Т.В. Інформаційна система бухгалтерського обліку в Україні: вихід за межі традиційного / Т.В. Бочуля, В.В. Янчев // Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 28 листоп. 2013 р., м. Мукачево. – 246 с.
90. Воронова Е.Ю. Формы и способы институционализации управленческого учета в России / Е.Ю. Воронова // Вестник МГИМО. – 2012. – № 3. – [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/formy-i-sposoby-institutsionalizatsii-upravlencheskogo-ucheta-v-rossii>

91. Гайдуцький П.І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 9–19.
92. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
93. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках).
94. Сльозко Т.М. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі / Т.М. Сльозко // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84–93.
95. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 57 с.
96. Гейер Е.С. Інституціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування / Е.С. Гейер // Вісник ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. – 2012. – № 3(55). – С. 322–330.
97. Matthews R.C.O. (1986) / The Economics of institutions and the Sources of growth // Economic Journal. – 1996. – (December). P. 903–910.
98. Агапова И.И. Институциональная экономика / И.И. Агапова. – М. : Экономистъ, 2006. – 254 с.
99. Садовська І.Б. Реформування управлінського обліку: інституційний підхід / І.Б. Садовська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5539/1/214.pdf>
100. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика / С.А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський держ. агро-технол. ун-т. – 2007. – 297 с.

101. Куцик П.О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи / П.О. Куцик // Міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 3(21). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///C:/Users/User/Downloads/45791-92595-1-PB.pdf>
102. Siegel G. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management.
103. Чая В.Т. Этапы развития управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Все для бухгалтера. – 2008. – № 1.
104. Стандарти управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.imanet.org/resources_and_publications
105. Косминко М.В. Стандартизація управлінського обліку як інструмент його активізації / М.В. Косминко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – С. 219–224.
106. Мазаракі А.А. Інституціоналізація управлінського обліку / А.А. Мазаракі, О.В. Фоміна // Вісник КНТЕУ. – 2015. – № 5. – С. 5–15.
107. Accounting Profession: The 1999 Practice Analysis of Management Accounting –Executive Summary / G. Siegel, J.E. Sorensen. – USA: Institute of Management Accountants, 1999.
108. Bhimani A. Management accounting: European Perspectives / A. Bhimani. – Oxford: Oxford University Press, 1996.
109. Russell K.A. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession / K.A. Russell, G.H. Siegel, C.S. Kulesza // Strategic Finance. – 1999. – September. – P. 39–44.
110. Пушкар М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2007. – 359 с.
111. Фоміна О.В. Напрями вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів / О.В. Фоміна // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 9 (87). – С. 207–216.

112. Кудінов Е.О. Механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства / Е.О. Кудінов // Науковий вісник Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2013. – № 5 (61). – С. 108–112.
113. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты : пер. с англ. / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 408 с.
114. Фоміна О.В. Принципи управлінського обліку / О.В. Фоміна // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 9 (171). – С. 3292–3297.
115. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / [Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.] ; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
116. Porter, Michael E. Competitive advantage. – The Free Press, 1985.
117. Киреева О.В. Проблемы информационного обеспечения процесса управления современными предприятиями / О.В. Киреева // Управленческий учет. – 2008. – № 7. – С. 37–44.
118. Задорожній З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія / З.В. Задорожній. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – 336 с.
119. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 412 с.
120. Plan comptable general 2003/2004. – Liste integrale des comptes. – Les Editions FOUCHER. – Paris, 2003. – 34 p.
121. Berrada M. Cours de comptabilite analytique. – Casablanca : Sochexpress, 1980.
122. Оленчик А. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: суть і місце в системі формування економічної інформації / А. Оленчик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 6. – С. 7–10.
123. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 46–49.

124. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. / Г.О. Партин. – Коломия : Знання, 2000. – 245 с.
125. Лучко М.Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – Тернопіль : Зорепад, 1998. – 151 с.
126. Безценна Е.Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах / Е.Ф. Безценна. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=4551>
127. Вітренко О.В. Система методів управлінського обліку / О.В. Вітренко // Вісник СумДУ. – № 2. – 2008. – С. 188–195. – (Сер.: Економіка).
128. Николаева О.Е. Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишлова. – 12-е изд. – М., 2010. – 336 с.
129. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 335 с.
130. Таран А.А. Поиск эффективных инструментов управленческого учета для сельскохозяйственного предприятия / А.А. Таран, Р.М. Цыган. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://grani3.kznscience.ru/data/documents/5_Taran.pdf
131. Сабирьянова Л.Р. Методические основы управленческого учета в организациях / Л.Р. Сабирьянова // Бухгалтерский учет, статистика. – 2013. – № 12 (109). – С. 142–145.
132. Булгакова С.В. Структурирование процедур и инструментов управленческого учета / С.В. Булгакова // Вестник ВГУ. – 2006. – № 1. – С. 169–173. – (Сер.: Экономика и управление).
133. Бондарчук Н.В. Управлінський облік як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством / Н.В. Бондарчук. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>
134. Голов С.Ф. Управленческий учёт / С.Ф. Голов. – Харьков : Фактор, 2009. – 784 с.

135. Волкова О.Ю. Елементи методу управлінського обліку / О.Ю. Волкова // *Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: шляхи та засоби побудови* : всеукр. наукові екон. читання з міжнар. участю. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : conference.nuos.edu.ua
136. Єршова Н.Ю. Ідентифікація предмета та методу стратегічного управлінського обліку / Н.Ю. Єршова // *Наук. вісник Ужгородського ун-ту.* – Вип. 1 (45). – Т. 2. – 2015. – С. 148–152. – (Сер. Економіка).
137. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета / Т.П. Карпова // *Бухгалтерский учет.* – 2000. – № 20.
138. Левицька С.О. Управлінський облік: теорія та практика впровадження в умовах сталого національного розвитку / С.О. Левицька // *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону* : зб. наук. пр. – Вип. XIX. – № 4. – 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/User/Downloads/prvse_2013_19_4_7.pdf
139. Мухина Е.Р. Развитие инструментария управленческого учета / Е.Р. Мухина // *Бухгалтерский учет, анализ, аудит, статистика: теория, методология, практика* : материалы междунар. науч. симпозиума. – М., 2013. – С. 42–52.
140. Майданевич П.М. Елементи методу управлінського обліку / П.М. Майданевич, Л.Б. Прокопович // *Актуальні проблеми економіки.* – 2010. – № 9. – С. 265–271. – *Бібліогр.* : С. 270–271.
141. Правдюк Н.Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування / Н.Л. Правдюк // *Економіка АПК.* – 2006. – № 6. – С. 52–59.
142. Кулинич М.Б. Еволюція предмета і методу бухгалтерського обліку / М.Б. Кулинич // *Наук. вісн. ВДУ ім. Лесі Українки. Екон. науки.* – 2008. – № 7. – С. 218–225.
143. Нападівська Л.В. Методологічні засади управлінського обліку / Л.В. Нападівська // *Бухгалтерський облік і аудит.* – № 4. – 2004. – С. 26–30.

144. Управлінський облік : підручник / [Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик та ін.]. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2013. – 280 с.
145. Дерев'янюк Т. Генеза та еволюція моделей розрахунку й оцінки результатів діяльності підприємства / Т. Дерев'янюк // Економіка. – 2009. – № 4 (95). – С. 9–11.
146. Фоміна О.В. Передумови розвитку обліку в системі управління підприємством / О.В. Фоміна // Вісник ЧТЕІ. – Чернівці : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – Вип. IV (40). Економічні науки. – 408 с.
147. Ивлев В. Balanced Scorecard – альтернативные модели / В. Ивлев, Т. Попова // Банки и технологии. – 2002. – № 4. – С. 28–29.
148. Fedosieiev A. Vidkryvaiuchy novi horyzonty upravlinnia / A. Fedosieiev // Upravlinnia kompaniieiu. – 2003. – Vol. 9 (28). – S. 65–72.
149. Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman, 1984.
150. Фоміна О.В. Особливості впровадження управлінського обліку за допомогою консалтингу / О.В. Фоміна // Економіка та право. – Донецьк. – 2011. – № 1(29). – С. 99–103.
151. Петров М.А. Теория заинтересованных сторон: пути практического применения / М.А. Петров // Вестник СПбГУ. – 2004. – Вып. 2. – № 16. – С. 51–68. – (Сер. 8).
152. Макаренко М.В. Системы показателей, модели и подходы к оценке деятельности предприятия / М.В. Макаренко, И.И. Малова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.edit.muh.ru/content/mag/trudy/12_2008/04.pdf
153. Хьюберт К. Рамперсад. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность : пер. с англ. / Хьюберт К. Рамперсад. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 352 с.
154. Синявина М.П. Стратегическое управление организациями: проблемы и возможности современной экономики : сб. науч. трудов / М.П. Синявина. – Ч. 2. – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2009. – 240 с.

155. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath&Partners ; пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 478 с.
156. Ткалич Д. Система сбалансированных показателей / Д. Ткалич // KPI & Balanced Scorecard. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://balanced-scorecard.ru/article/tkalich>
157. Белей О.І. Побудова моделі призми ефективності торговельного підприємства / О.І. Белей // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. пр. / [редакц. кол. В.В. Апопій, Ю.А. Дайновський, С.В. Скибінський та ін.]. – Львів : Вид-во ЛКА, 2012. – Вип. 14. – С. 16–20.
158. Нили А. Призма эффективности. Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления им / А. Нили, А. Крис, К. Майк. – Днепропетровск : Балан Клуб, 2003. – 54 с.
159. Васильева В.В. Методические подходы к интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и сбалансированных показателей как эффективных инструментов управления на предприятии / В.В. Васильева, О.А. Гаврилова // Вестник АГТУ. – 2010. – № 1. – С. 36–46. – (Сер. : Экономика).
160. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование. Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
161. Немировский И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. – М. : Вильямс, 2006. – 512 с.
162. Бюджетирование: шаг за шагом / [Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков и др.]. – СПб. : Питер, 2005. – 448 с.
163. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – Киев : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 752 с.
164. Гаврилова О.А. Финансовая структура в 3D формате / О.А. Гаврилова // Управленческий учет и финансы. – 2014. – № 02 (08). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа :

- <http://1fin.ru/?id=843&ht=355&w=%F3%EF%F0%E0%E2%EB%E5%ED%F7%E5%F1%EA%7C%F3%F7%E5%F2>
165. Роздрібна та оптова торгівля: терміни та визначення понять. ДСТУ 4303:2004. – [Чинний від 2005–07–01]. – Київ : Держспоживстандарт України, 2005. – 18 с.
166. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 № 833. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>
167. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
168. Торговельне підприємництво: теорія та практика : монографія / за ред. Л.О. Лігоненко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 304 с.
169. Система регулювання внутрішньої торгівлі України : монографія / [В.В. Апопій, І.М. Копич, О.Г. Біла та ін.] ; за ред. В.В. Апопія та І.М. Копича. – Київ : Академвидав, 2012. – 424 с.
170. Лагутін В.Д. Внутрішній ринок споживчих товарів: теорія розвитку і регулювання : монографія / В.Д. Лагутін. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 327 с.
171. Голошубова Н.А. Опт ХХІ века. Концепция развития оптовой торговли / Н.А. Голошубова, В.М. Торопков, И.С. Луценко // Торговое дело. – 2006. – № 6. – С. 4–11.
172. Балабан М.П. Оптова торгівля в ринковому середовищі: ефективність функціонування та стратегія розвитку : монографія / М.П. Балабан. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 153 с.
173. Юрченко Ю.Ю. Сутнісна конкретизація місця оптової торгівлі в системі товароруку / Ю.Ю. Юрченко // Вісник Донец. нац. ун-ту економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського. – 2009. – № 3 – С. 195–202. – (Сер.: Економічні науки).

174. Сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
175. Богославець Г.М. Проблеми та перспективи розвитку підприємств оптової торгівлі України / Г.М. Богославець, О.М. Трубей // Науковий вісник ХДУ. – Вип. 5. – Ч. 2. – 2014. – С. 28–32.
176. Фоміна О.В. Вплив тенденцій в оптовій торгівлі на розвиток управлінського обліку / О.В. Фоміна // Вісник Одеського нац. ун-ту. Економіка. – Т.19. – Вип. 2/6. – 2014. – С. 121–125.
177. Мельник І.М. Стратегічні напрями структурно-територіальної організації оптової торгівлі / І.М. Мельник // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. пр. ; [редакц. кол.: В.В. Апопій, П.О. Куцик, В.О. Шевчук та ін.]. – Львів : Львів. комерц. акад., 2014. – Вип. 16. – 228 с.
178. Магас Н.В. Діагностика потенціалу конкурентоспроможності підприємств торгівлі / Н.В. Магас // Наукові записки Національного університету «Острозька академія» : зб. наук. пр. / ред. кол. : І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. – Острог : Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2013. – Вип. 24. – С. 190–196. – (Сер.: Економіка).
179. Management accounting tool s for today and tomorrow / CIMA. – 2009. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.cimaglobal.com/ma
180. Башкатова Т.А. Особенности управленческого учета и отчетности в торговых организациях / Т.А. Башкатова, И.А. Богатирев // Междунар. бух. учет. – 2012. – № 35(233). – С. 13–18.
181. Полянська О.А. Ключові проблеми вітчизняних підприємств гуртової торгівлі та шляхи їх вирішення із застосуванням ресурсних можливостей системи управлінського обліку / О.А. Полянська // Вісник ЖДТУ. – № 3 (53). – С. 165–168. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1141/1/35.pdf>

182. Лігоненко Л.О. Контролінг у торгівлі : монографія / О.А. Вержбицький, Л.О. Лігоненко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 268 с.
183. Новый словарь иностранных слов. – EdwART, 2009.
184. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
185. Булгакова С.В. Диспозитивные свойства управленческого учета / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Междунар. бух. учет. – 2014. – № 41(335). – С. 17–28.
186. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів / О.В. Фоміна // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту : зб. наук. пр. – Хмельницький, 2007. – С. 167–171.
187. Фоміна О.В. Стейкхолдерський підхід до формування управлінської звітності / О.В. Фоміна, Г.В. Блакита, Д.В. Карпенко // Наук. вісн. Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2014. – № 6 (68).
188. Швырева О.И. Инструментарий управленческого учета продаж в оптовой торговле / О.И. Швырева, А.А. Любушкин // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 31 (181). – С. 23–31.
189. Волосович С.В. Страхування ризиків кредитної сфери : монографія / С.В. Волосович. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 388 с.
190. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
191. Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций / А.С. Шапкин. – М. : Дашков и К, 2003. – 544 с.
192. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента : в 2 т. / И.А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, 1999. – Т. 2. – 512 с.
193. Камінський А.Б. Моделювання фінансових ризиків : монографія / А.Б. Камінський. – Київ : Київ. ун-т, 2006. – 304 с.

194. Хозяйственный риск и методы его измерения : пер. с венг. / [Т. Бачкаи, Д. Мессена, Д. Мико и др.]. – М. : Экономика, 1979. – 184 с.
195. Кіпрєєва О. Унеможливлуючи загрози. Методичні передумови управління ризиками в аграрному виробництві / О. Кіпрєєва. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://director.com.ua>
196. Пластун В.Л. Страхування ризиків сільськогосподарських підприємств / В.Л. Пластун // Вісник Сум. нац. аграрного ун-ту. – 2008. – № 12/1 (33). – С. 58–62. – (Сер.: Економіка і менеджмент).
197. Бойко О.П. Дозвілля в суспільстві ризику / О.П. Бойко // Мультивер. сум. філософ. альманах. – 2011. – № 1(99). – С. 36–43.
198. Устенко О.Л. Теория экономического риска : монография / О.Л. Устенко. – Киев : МАУП, 1997. – 164 с.
199. Гранатуров В.М. Аналіз підприємницьких ризиків: проблеми визначення, класифікації та кількісні оцінки : монографія / В.М. Гранатуров, І.В. Литовченко, С.К. Харічков ; за наук. ред. В.М. Гранатурова. – Одеса : Ін-т проблем ринку та екон.-еколог. досліджень НАН України, 2003. – 164 с. – С. 7.
200. Штефанич Д.А. Управління підприємницьким ризиком / Д.А. Штефанич ; за заг. ред. Д.А. Штефанича. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 224 с.
201. Сафонова М.Ф. Методика управления рисками финансово-хозяйственной деятельности в организации / М.Ф. Сафонова, К.В. Мовчан // Междунар. бух. учет. – 2013. – № 29 (275). – С. 23–31.
202. Сметанко О.В. Удосконалення процесу ідентифікації та реагування на ризики службою внутрішнього аудиту / О.В. Сметанко // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 11–12. – С. 135–139.
203. Фоміна О.В. Оцінка ризиків підприємства в системі обліку / О.В. Фоміна // Економічний часопис – XXI. – 2015. – № 3–4. – С. 67–70.

204. Самусенко С.А. Управленческий учет в инновационной экономике : монография / С.А. Самусенко. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2014. – 244 с.
205. Фоміна О.В. Моніторинг управлінської звітності як складова контрольного процесу підприємства / О.В. Фоміна // Наук. вісн. Міжнар. гуманітар. ун-ту. – Серія: Економіка і менеджмент. – Вип. 11. – 2015. – С. 293–296.
206. Козак В.Є. Управлінський облік за теорією обмежень: загальна характеристика // Вісник Хмельн. нац. ун-ту. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 170–174.
207. Bragg S.M. Throughput accounting: a guide to constraint management. John Wiley & Sons, Inc, 2007.
208. Galloway D. Throughput accounting – 1: The need for a new language for manufacturing / Galloway D. & Waldron D. // Management accounting. – 1988. – November. – P. 34–35.
209. Dugdale D. Throughput accounting: transforming practices? / D. Dugdale, T.C. Jones // British Accounting Review. – 1998. – № 30. – P. 203–220.
210. Caspari J.A., Caspari P. Management dynamics: Merging constraints accounting to drive improvement. – John Wiley & Sons, Inc, 2004.
211. Noreen E., Smith D., Mackey J.T. The theory of constraints and its implications for management accounting. – The North river press, 1995. – 124 p.
212. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС. Учет прохода / Т. Корбетт. – Киев : Необхідно і достатньо, 2009. – 232 с.
213. Голдрат Е.М. Цель: процесс непрерывного совершенствования / Е.М. Голдрат, Дж. Кокс ; пер. с англ. П.А. Самсонова. – Мн. : Попудри, 2013. – 496 с.
214. Johnson, H.T. Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management accounting. – Cambridge, Mass.; Harvard Business School Press, 1987.
215. Эльсукова Т.В. Исторические аспекты создания метода управленческого учета ТА / Т.В Эльсукова. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://na-journal.ru/1-2012-gumanitarnye-nauki/16-istoricheskie-aspekty-sozdaniya-metoda-upravlencheskogo-ucheta-ta-throughputaccounting>.

216. Theory of constraints (TOC) Management System Fundamentals. – Institute of Management Accounting. – June. – 1999.
217. Коуен О. Основи теорії обмежень / О. Коуен, О Федурко. – Таллінн : TOC Strategic Solutions, 2012. – 331 с.
218. Eliyahu M. Goldratt and Robert E. Fox. The Race. – North River Press, 1986.
219. Eliyahu M. Goldratt. The Haystack Syndrome. – North River Press, 1990.
220. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я. Король // Бізнесінформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.
221. Шигун М.М. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації / М.М. Шигун, В.О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. пр. ЖДТУ. – 2008. – Вип. 3 (12). – С. 432–443.
222. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, М.Л. Эдди ; пер. с англ. под ред. С.Л. Каныгина. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
223. Игошина Ю.А. Содержание управленческой отчетности и этапы её постановки / Ю.А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2012. – № 7. – С. 13–28.
224. Палий В.Ф. Внутренняя отчетность в управленческом учете // Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. – М. : Инфра-М, 2006. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cfin.ru/ias/manacc/reporting.shtml>
225. Fomina O. Strategic management accounting in enterprise policy implementation / O.Fomina // Department of the University of Messina, Enterprise in hardship: economic managerial and juridical perspective, 2014. – P. 275–290.
226. Мазаракі А.А. Інструментарій управлінського обліку / А.А. Мазаракі, О.В. Фоміна // Економічний часопис. – XXI. – 2016. – № 6.

227. Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3 – С. 3–12.
228. Карпенко О.В. Проблеми розробки методологічної бази системи управлінської звітності / О.В. Карпенко, М.О. Любимов. – Режим доступу : <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/212/1/2.pdf>
229. Слободняк И.А. Система принципов формирования и анализа показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. – 131 с.
230. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И.А. Югансон // Бухгалтерский учет. – № 5. – 2008. – С. 45.
231. Fomina O. Trading enterprise management reporting system / O. Fomina // Herald KNTEU. – 2014. – № 6. – P. 37–45.
232. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2004.
233. Вікіпедія. Система [Електронний ресурс] // Вікіпедія. Вільна енцикл. / Дж. Уейсл, Л. Сенгер. – Електрон. дані та прогр. – [Майамі, 2001–2011]. – Режим доступу : [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/) – Назва з екрана.
234. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній ; Київ. нац. екон. ун-т. – Київ : КНЕУ, 2004. – 411 с., рис., табл.
235. Шпак В.А. Концепція організації бухгалтерського обліку: теоретичний та методологічний вимір. – дис. ... д-ра екон. наук: 08.09.00 / В.А. Шпак. – Київ : ДАС, 2011.
236. Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі / О.В. Фоміна // Бізнесінформ. – 2015. – № 7. – С. 295–299.
237. Курманова А.Х. Методологические подходы к организации управленческого учета // Вестник ОГУ. – 2012. – № 13 (149). – С. 206–211.

238. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 № 3332-VI. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua
239. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 36–41.
240. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и рекомендации / Р.А. Алборов. – М. : ДИС, 1995. – 80 с.
241. Житній П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / П.Є. Житній. – Луганськ : Вид-во ЛНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
242. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Т.В. Барановська. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 278 с.
243. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
244. Житній П.Є. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П.Є. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 19–25.
245. Вахрушина М.А. Учетная политика для целей управленческого учета / М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 66–68.
246. Іщенко Я.П. Організація управлінського обліку корпоративних структур як об'єкт управлінського консалтингу / Я.П. Іщенко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://repository.vsau.org/getfile/3599.pdf>
247. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект) : монографія / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук ; за заг. ред. О.Д. Гудзинського. – Київ : ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.
248. Куцик П.О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П.О. Куцик // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 140–142.

249. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России / В.М. Грибановский // Управленческий учет. – 2005. – № 1. – С. 7–11.
250. Supply chain management. – Режим доступа : http://en.wikipedia.org/wiki/Supply_management
251. Кизенко О.О. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства / О.О. Кизенко // Економічний простір. – 2008. – № 11. – С. 185–191.
252. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – Київ : Кондор, 2008. – 312 с.
253. Сысоева С.В. Категорийный менеджмент: управление ассортиментом в рознице / С.В. Сысоева, Е.А. Бузукова. – СПб. : Питер, 2010. – 288 с.
254. Технологии сбалансированного управления / [А. Гершун, М. Горский и др.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 416 с.
255. Жовновач Р.І. Постановка системи бюджетування на підприємстві / Р.І. Жовновач. – Кіровоград, 2006. – С. 83–90.
256. Ситник Г.В. Фінанси торгівлі : монографія / Г.В. Ситник. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 672 с.
257. Кулинич М.Б. Облік і аналіз в системі управління собівартістю продукції (на прикладі підприємств хімічної промисловості України) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / М.Б. Кулинич ; Київ. нац. екон. ун-т. – Київ : КНЕУ, 2004. – 216 с.
258. Пресс-релиз ЕБРР – 2010 – [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://building.ua/Rynok-konsaltingovyh-uslug-Ukrainy-otvechaet-mirovoy-praktike-EBRR>
259. Гончарова М.Л. Управлінське консультування в Україні: основні проблеми, тенденції та напрями розвитку / М.Л. Гончарова // Актуальні проблеми економіки. – № 2 (164). – 2015. – С. 136–141.
260. Пукиш О. Развитие рынка консалтинговых услуг в Украине / О. Пукиш. – [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://panthergroup.com.ua/ru/articles/4>

261. Кныш М.И. Консалтинговые услуги в условиях реформирования экономики России / М.И. Кныш. – М. ; СПб. : Изд. дом Буланина, 2003. – 192 с.
262. Марченко О.С. Консалтингові ресурси національних інноваційних систем. Економіко-теоретичний аналіз : монографія / О.С. Марченко. – Харків : Право, 2008. – 280 с.
263. Корінько М.Д. Організація управлінського обліку діяльності підприємств / М.Д. Корінько // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матеріалів I Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. ; відп. за вип. П.О. Куцик. – Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2012. – 196 с.
264. Васильців Т. Пріоритети державної політики сприяння посиленню фінансової стійкості суб'єктів підприємництва України в умовах фінансово-економічної кризи / Т. Васильців. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Monitor/May2010/13.htm>
265. Довбенко М. Економічна криза початку ХХІ століття: криза чи розвиток / М. Довбенко // Журнал європейської економіки. – 2010. – Т. 9. – № 1. – С. 3–18.
266. Шульга Н.П. Банківський контролінг: теорія, методологія, практика : монографія / Н.П. Шульга. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. – 326 с.
267. Тарасюк М.В. Контролінг в управлінні торговельними мережами: теорія, методологія, практика : монографія / М.В. Тарасюк. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 578 с.
268. Федоренко К.П. Управление взаимоотношениями с контрагентами фирмы как инструмент повышения ее конкурентоспособности / К.П. Федоренко // Управление продажами. – 2009. – № 04 (47). – С. 198–206.
269. Большой экономический словарь / под. ред. А.Н. Азрилияна. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Ин-т нов. экон., 2002. – 1280 с.
270. Подобедова Н.В. Формирование стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта :

- дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н.В. Подобедова. – Воронеж, 2015. – 206 с.
271. Сафаралиев Г.К. Анализ правовой концепции режима коммерческой тайны / Г.К. Сафаралиев, А.П. Бердашкевич. – М., 2004.
272. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
273. Цимбалюк В. Проблеми формування інституту інформаційної культури в теорії інформаційного права України / В. Цимбалюк // Правова інформатика. – 2003. – № 1. – С. 31–36.
274. Інтелектуальна власність : навч. посіб. / Г.М. Остапович, О.М. Стороженко, Г.В. Уманців, О.В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 398 с.
275. Жминько С.І. Діагностика і постановка системи управління обліку на підприємствах оптової торгівлі / С.І. Жминько, А.А. Любушкін // Міжнар. бух. облік. – 2011. – № 20 (170).
276. Шумилова Ю.А. Теоретические аспекты диагностики экономического состояния организации / Ю.А. Шумилова // Проблемы и перспективы управления экономикой и маркетингом в организации. – 2003. – № 3. – Режим доступу : <http://perspectives.utmn.ru/>
277. Тарасов К.Е. Логика и семиотика диагноза: методологическая проблема / К.Е. Тарасов, В.К. Великов, А.И. Фролова. – М. : Медицина, 1989. – 270 с.
278. Темнікова Н.В. Діагностика і аналіз в управлінні фінансовою спроможністю підприємства / Н.В. Темнікова // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3. – С. 38–43.
279. Сатмурзаев А.А. Управленческие аспекты учета и оценки производственных ресурсов на предприятиях агропромышленного комплекса // Изденіс–Поиск Алматы. – 2003. – № 1 (2). – С. 15–23.

280. Жирнова Т.В. Система управленческого учета как инструмент мониторинговой деятельности предприятий / Т.В. Жирнова // Вестник Самар. гос. экон. ун-та. – 2010. – № 7 (69). – С. 45.
281. Кротов К.А. Методика постановки управленческого учета : метод. пособие по проведению презентационного семинара / К.А. Кротов. – М. : Рос. агентство поддержки малого и среднего бизнеса, 1999.
282. Литвак Б.Г. Разработка управленческого решения / Б.Г. Литвак. – М. : Дело, 2000. – 392 с.
283. Галкина Е.В. Организация мониторинга систем управленческой отчетности / Е.В. Галкина // Управленческий учет. – 2006. – № 4. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://upruchet.ru/articles/2006/4/4036.html>
284. Алешин В.Д. Проблемы использования цикла Деминга в международных стандартах / В.Д. Алешин. – Режим доступа : http://www.itmane.ru/files/Aleschin_Vladimir
285. Костенко О.М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень / О.М. Костенко // Агросвіт. – № 1. – 2013. – С. 26–30.
286. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М.З. Матвійчук // Інноваційна економіка. – № 6[44]. – 2013. – С. 299–305.
287. Добикіна О.К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / О.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков. – Київ : Слово, 2005. – 272 с.
288. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. посіб. / П.В. Іванюта, З.М. Левченко. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 368 с.
289. Янчук Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т.Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 285–287.
290. Полянська Н.І. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної

- діяльності підприємств гуртової торгівлі : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.А. Полянська ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2009. – 182 с.
291. Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Н.И. Чупахина. – М., 2010. – С. 18.
292. Вахрушева О.Б. Развитие методологии и практики управленческого учета в коммерческой организации : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О.Б. Вахрушева. – Хабаровск, 2012. – 57 с.
293. Удалова З.В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарськими організаціями: теорія і методологія : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.12 / З.В. Удалова. – Ростов н/Д, 2011. – С. 165–166.
294. Лисенко Д. Організація управлінського обліку / Д. Лисенко // Аудит і оподаткування. – 2009. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Доступ із справ.-правової системи «Консультант-плюс».
295. Гоменюк В. Досвід постановки управлінського обліку в промислово-будівельному холдингу / В. Гоменюк. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=004129>
296. Ніканоров С. Як розробити і упровадити систему управлінського обліку на підприємстві / С. Ніканоров. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL: <http://www.klerk.ru/boss/articles/93900/>
297. Кротов К.А. Методика постановки управлінського обліку: метод. посіб. з проведення презентаційного семінару «Методика постановки управлінського обліку» / К.А. Кротов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL: <http://devbiz.narod.ru/home/kozloff/TACIS/ManagerialAccounting.pdf>

298. Москаленко В.А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу / В.А. Москаленко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2033>
299. Скороход А. Методологія постановки управлінського обліку / А. Скороход // Фінансовий директор. – 2005. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaap.ru/articles/49770/>
300. Борисов І. Технологія постановки управлінського обліку в компанії. Основні етапи і нюанси / І. Борисов, Г. Сухов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.topsbi.ru/default.asp?artID=1343>
301. Багатий Д.В. Розвиток методики управлінського обліку і контролю в комерційних організаціях : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 / Д.В. Багатий. – К., 2014. – С. 89.
302. Самофалов П.П. Управлінський облік як складова частина контролінгу / П.П. Самофалов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 12. – С. 49–53.
303. Терещенко О.О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці / О.О. Терещенко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 137–145.
304. Селиванов И.А. Стратегический управленческий учет и устойчивое развитие предприятия // Управленческий учет и финансы. – 2012. – № 04 (32). – С. 272.

ДОДАТКИ

Додаток А

Порівняння визначень окремих термінів, включених до офіційної термінології Інституту привілейованих управлінських бухгалтерів (СІМА) і законодавства України

Термін	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	Термінологія СІМА [8]
<i>Бухгалтерський облік (рахівництво – accounting)</i>	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	<ul style="list-style-type: none"> • Класифікація та відображення операцій у грошовому вираженні. • Подання та інтерпретація результатів цих операцій з метою оцінки результатів за певний період і фінансового стану на певну дату. • Прогнозування у грошовому вираженні майбутньої діяльності в результаті альтернативних запланованих напрямів дії
<i>Фінансовий облік (Financial accounting)</i>	–	Класифікація і облік операцій організації в грошовому вимірнику, які здійснюються відповідно до встановлених принципів, правил, стандартів звітності та вимог законодавства, а також їх подання у звіті про прибутки та збитки, балансі, звіті про рух грошових коштів упродовж і на кінець звітного періоду
<i>Управлінський облік (Managerial accounting)</i>	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Застосування принципів бухгалтерського обліку і управління фінансами з метою створення, збереження та збільшення вартості в інтересах зацікавлених учасників комерційних і некомерційних організацій (як державних, так і приватних)

Концепції визначення поняття «управлінський облік»

№ пор.	Джерело	Визначення управлінського обліку
<i>I</i>	<i>Управлінський облік як система реалізації функцій управління</i>	
1.1	Васильєва Л.С. [9, с. 9]	Управлінський облік – комплексна система обліку, планування, контролю, аналізу інформації про доходи і витрати, результати господарської діяльності організації в необхідних аналітичних розрізах, необхідної для оперативного ухвалення різних управлінських рішень у цілях оптимізації фінансових результатів діяльності організації в короткостроковій і довгостроковій перспективах
1.2	Довжик О.О. [10, с. 175]	Управлінський облік – інтегруюча система підготовки ключової інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращання якості прийнятих рішень
1.3	Нападковська Л.В. [11, с. 16]	Управлінський облік – інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень
1.4	Ніколаєва С.А. [12, с. 16]	Управлінський облік – система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
1.5	Шевчук В.Р. [13, с. 5]	Управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства

Продовження дод. Б

№ пор.	Джерело	Визначення управлінського обліку
2	<i>Управлінський облік як підсистема (складова) бухгалтерського обліку</i>	
2.1	Блек Дж. [14, с. 449]	Управлінський облік – це частина бухгалтерського обліку, функцією якого є надання інформації, корисної для керівництва підприємства, для управління активами і зобов'язаннями
2.2	Гарісон Р. [15, с. 84]	Управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень
2.3	Економічна енциклопедія [16, с. 608]	Управлінський облік – складова бухгалтерського обліку, що охоплює діяльність з підготовки інформації і висновків та оцінок, необхідних керівництву для прийняття управлінських рішень
3	<i>Управлінський облік як підсистема управління</i>	
3.1	Апчерч А. [17, с. 42]	Управлінський облік – це невід'ємна частина менеджменту, пов'язана з виявленням, представленням та інтерпретацією інформації
3.2	Богатин Ю.В. [18, с. 45]	Управлінський облік – частина управління виробництвом, що виконує комплексне інформаційне забезпечення управління фірмою
3.3	Рудницький В., Рудницький Т. [19, с. 24]	Управлінський облік є інтегральною складовою системи управління і забезпечує керівний склад інформацією для потреб: планування, оптимізації використання господарських засобів, виміру і оцінки, обмеження суб'єктивності в процесі прийняття рішень, контролю за операціями і господарськими процесами
3.4	Моссаківський В. [20, с. 42]	Управлінський облік – окремий елемент менеджменту діяльності, який в основі своїй використовує інформацію внутрішньогосподарського обліку і показники фінансової звітності в цілому

Продовження дод. Б

№ пор.	Джерело	Визначення управлінського обліку
4		<i>Управлінський облік як процес підготовки інформації для управління</i>
4.1	Атамас П.Ю. [21, с. 5]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, що використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів
4.2	Бутинець Ф.Ф. [22, с. 11]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства
4.3	Голов С.Ф. [23, с. 16]	Управлінський облік (Managerial accounting) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
4.4	Друрі К. [24, с. 27]	Управлінський облік – це процес підготовки інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої як прийняття рішень, контроль і регулювання
4.5	Ентоні Р., Ріс Дж. [25, с. 269]	Управлінський облік – процес у рамках організації, що забезпечує управлінський апарат організації інформацією, використовуваною для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій

№ пор.	Джерело	Визначення управлінського обліку
5	<i>Управлінський облік як деталізація обліку</i>	
5.1	Сопко В.В. [26, с. 224, 483]	Управлінський облік – процес ідентифікації, вимірювання, збору, систематизації, аналізу, розкладання, інтерпретації і передачі інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами... Це є продовження, а, точніше, подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо
5.2	Нашкерська Г.В. [27, с. 14]	Управлінський облік – деталізований оперативний облік господарських операцій, який дає можливість не тільки підтвердити факт їх здійснення, а і втрутитись у процес здійснення цих операцій та оцінити їх ефективність
5.3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Патрин Г.О. [28, с. 402]	Управлінський облік дає змогу суттєво поглибити інформацію про витрати і результати діяльності підприємства за сферами діяльності, видами продукції, що виробляється та реалізується, регіонами діяльності, окремими структурними одиницями та підрозділами підприємства
6	<i>Управлінський облік як сукупність даних / інформації для ефективного управління</i>	
6.1	Губачова О.М. [29]	Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, що забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією
6.2	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Патрин Г.О. [28, с. 402]	Управлінський облік – сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством

Закінчення дод. Б

№ пор.	Джерело	Визначення управлінського обліку
6.3	Труш В.С. [30, с. 19]	Управлінський облік – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку, надання інформації для планування, контролю, прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством
7	<i>Управлінський облік як система інформаційного обміну</i>	
7.1	Волкова О.Н. [31, с. 21]	Управлінський облік – система інформаційного обміну в організації, призначена для ухвалення управлінських рішень, спрямованих на досягнення цілей всієї організації
7.2	Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. [32, с. 870]	Управлінський облік – це забезпечення посадових осіб інформацією, необхідною для прийняття правильних рішень
7.3	Губачова О.М., Мельник С.І. [29, с. 334]	Управлінський облік – це процес всередині організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, контролю й прийняття управлінських рішень
7.4	Швець В.Є. [52, с. 50–51]	Управлінський облік є джерелом інформації для управлінського персоналу підприємства, забезпечує зниження витрат і підвищення конкурентоспроможності продукції та послуг

Порівняння визначень понять «управлінський облік», «виробничий облік», «контролінг»

Напрямок думки	Дослідники	Суть погляду
<i>Ототожнення понять «управлінський облік» і «виробничий облік»</i>	Пушкар М.С. [83, с. 6] Ніколаєва С.А. [128, с. 21]	Управлінський облік є підсистемою обліку, пов'язаною з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції в тому розрізі, який задовольняє систему управління Управлінський облік являє собою систему обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі різноманітних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
<i>Виробничий облік як передумова виникнення управлінського обліку</i>	Лень В.С. [70, с. 25] Труш В.С. [30, с. 20]	Виробничий облік (cost accounting) – це калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Є джерелом інформації для фінансового та управлінського обліку У межах виробничого обліку розраховується собівартість і рентабельність одиниці продукції, виявляються резерви підвищення ефективності виробничої діяльності підприємства. Управлінський облік за обсягом і складом вирішуваних завдань значно ширший, ніж виробничий облік
<i>Ототожнення понять «управлінський облік», «виробничий облік», «контролінг»</i>	Сопко В.В. [26, с. 2]	Внутрігосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є якимось самостійним бухгалтерським обліком

Напрямок думки	Дослідники	Суть погляду
	Пушкар М.С. [83, с. 50, 52]	Контролінг призначений для збору внутрішніх даних про діяльність підприємства та моніторингу зовнішнього середовища, в якому воно функціонує, з метою забезпечення стратегії розвитку... Управлінський облік обмежується в основному деталізацією витрат на виробництво, створенням системи формування собівартості на основі норм витрачання ресурсів, аналізом витрат при прийнятті рішень, калькулюванням собівартості продукції... Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції для збільшення норми прибутку
<i>Контролінг як продовження управлінського обліку</i>	Самофалов П.П. [302, с. 52]	Контролінг – це нова концепція системного управління ... Система контролінгу повинна охоплювати не тільки поточні завдання, але і довгострокову перспективу розвитку підприємства. В системі контролінгу можна виділити такі основні розділи: встановлення цілей, планування, управлінський облік, система інформаційних потоків, моніторинг, контроль, аналіз планів, результатів та відхилень, розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень
	Терещенко О.О. [303, с. 139]	Поняття «контролінг» і коло функцій, які виконують відповідні служби, є ширшими, ніж поняття «управлінський облік». Управлінський облік є лише одним із багатьох напрямів діяльності контролера... На практиці під управлінським обліком здебільшого мають на увазі систему розрахунків, планування і аналізу витрат, доходів, спрямовану на внутрішніх споживачів

Джерело: доповнено автором за [290].

Основні відмінності стратегічного і оперативного (традиційного) управлінського обліку

Ознака порівняння	Стратегічний управлінський облік	Оперативний (традиційний) управлінський облік
Сутність системи	Система збору, обробки, аналізу та представлення топ-менеджменту інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень про довгостроковий розвиток компанії з урахуванням прогнозів щодо зміни всієї сукупності зовнішніх та внутрішніх факторів [304]	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством [2]
Роль у компанії	Забезпечує інформаційну підтримку довгострокових управлінських рішень	Орієнтований на підтримку прийняття оперативних рішень
Спрямованість у часі	Пов'язаний з обліком макропараметрів зовнішнього середовища, а також із середньо- та довгостроковим плануванням	Оперативні дані використовуються для прийняття рішень з діапазоном планування не більше року, як правило, на основі фактичних даних за попередні періоди
Користувачі даних	Топ-менеджмент компанії	Топ-менеджмент (для прийняття короткострокових тактичних рішень), лінійні керівники
Структура системи	Розподіл за бізнес-процесами компанії	Затрати–результат
Підхід до формування інформації про витрати	Витрати є функцією стратегічного вибору	Витрати є функцією обсягу діяльності
Взаємозв'язок з іншими дисциплінами	Більшою мірою пов'язаний зі стратегічним маркетингом та менеджментом	Застосовуються методи бухгалтерського обліку, економіко-математичні та статистичні методи

Додаток Д

**Підходи до визначення предмета та об'єкта
управлінського обліку**

№ пор.	Джерело	Предмет	Об'єкт
1	Атамас П.Й. [21]	Загалом є сукупністю об'єктів у процесі всього циклу управління господарською діяльністю. Зміст предмета розкривають його об'єкти [с. 13]	Витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями та ін.) [с. 6]
2	Бондарчук Н.В. [133]	Предметом управлінського обліку є виробнича, комерційно-збутова і інвестиційна (у частині капітальних витрат) діяльність підприємства та його окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління	Зміст предмета управлінського обліку розкривається його численними об'єктами, які можна об'єднати у дві групи: 1) виробничі ресурси, що забезпечують результативну працю персоналу в процесі господарської діяльності; 2) господарські процеси та їх результати, що становлять у сукупності фінансово-виробничу діяльність підприємства
3	Нападовська Л.В. [66]	«Поведінка» підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством [66, с. 26]	Затрати (поточні та капітальні) та доходи підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів;

Продовження дод. Д

№ пор.	Джерело	Предмет	Об'єкт
			собівартість як форма цільового спрямування затрат; внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни); бюджетування; внутрішня звітність [66, с. 29]
4	Лень В.С. [70, с. 26]	Контроль за формуванням собівартості продукції стосовно центрів витрат і сфер відповідальності, визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку	Не розкривається
5	Лишиленко О.В. [57]	Зміст предмета управлінського обліку розкривається через його об'єкти [57, с. 8]	<p>1. Виробничі ресурси підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> – засоби праці; – предмети праці; – трудові ресурси. <p>2. Господарські процеси та їх результати, що виражають напрям діяльності підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> – постачальницько-заготівельний процес; – виробничий процес; – процес реалізації та визначення фінансових результатів [57, с. 8–9]. <p>3. Центри відповідальності (виробництва і збуту) за галузевою, територіальною та товарною ознаками [57, с. 15]</p>
6	Шевчук В.Р. [13]	Господарська діяльність підприємства, що планується [с. 9]	Окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище [с. 9]

Продовження дод. Д

№ пор.	Джерело	Предмет	Об'єкт
7	Труш В.Є., Чебан Т.М., Стефанович Н.Я. [30]	Сукупність об'єктів у процесі управління діяльністю підприємства. Зміст предмета розкривають його численні об'єкти [с. 24]	– Витрати за видами; – структурні підрозділи; – сфери діяльності; – види продукції (робіт, послуг); – райони реалізації продукції; – доходи, фінансові результати [с. 26]
8	Бутинець Ф.Ф. [22]	Загалом є сукупністю об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмету розкривають його численні об'єкти [с. 17]	1. Виробничі ресурси підприємства: – основні засоби; – нематеріальні активи; – матеріальні ресурси; – трудові ресурси. 2. Господарські процеси та їх результати, що складають в сукупності виробничу діяльність підприємства: – постачальницько-заготівельна діяльність; – виробнича; – фінансово-збутова; – організаційна [с. 17–19] 3. Центри відповідальності, окремі продукти [с. 15]
9	Огійчук М.Ф. [32]	Контроль за формуванням: – затрат, доходів та фінансових результатів підприємства; – собівартості продукції та калькулювання; – виплати працівникам та ефективного використання фонду оплати праці	1. Виробничі ресурси. 2. Господарські процеси та їх результати, що складають у сукупності підприємницьку діяльність

Продовження дод. Д

№ пор.	Джерело	Предмет	Об'єкт
10	Садовська І.Б. [77]	Предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства [с. 420]	Витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями та ін.) [с. 420]
11	Костенко О.М. [274]	Предмет управлінського обліку – все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про підприємство, тобто сукупність процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень [с. 27]	Під об'єктом управлінського обліку розуміють господарські засоби, джерела їх утворення та процеси, що відбуваються з тими і іншими [с. 27]
12	Вахрушина М.А. [52]	Виробнича діяльність організації та її окремих структурних підрозділів (сегментів), що називаються центрами відповідальності [с. 12]	Затрати (поточні і капітальні) підприємства і його окремих структурних підрозділів – центрів відповідальності; результати господарської діяльності як усього підприємства, так і окремих центрів; внутрішнє ціноутворення, що припускає використання трансфертних цін; бюджетування і внутрішня звітність [с. 21]

Закінчення дод. Д

№ пор.	Джерело	Предмет	Об'єкт
13	Єгорова Л.І. [54]	Виробнича діяльність організації в цілому і її окремих структурних підрозділів [с. 5]	Витрати (поточні і капітальні) підприємства та його структурних підрозділів – центрів відповідальності; результати господарської діяльності як усього підприємства, так і окремих центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, що припускає використання трансфертних цін; бюджетування і внутрішня звітність [с. 5]
14	Матвійчук М.З. [16]	Предметом управлінського обліку є виробнича і комерційна діяльність підприємства в цілому та її окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління	Об'єктами управлінського обліку є витрати в цілому по підприємству і структурних підрозділах; результати господарської діяльності підприємства і його підрозділів; фінансові результати (витрати) центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, що припускає використання трансфертних цін; бюджетування і система внутрішньої звітності

Формулювання завдань управлінського обліку різними вченими

№ пор.	Завдання управлінського обліку	Атамас П.Й. [21]	Бутинець Ф.Ф. [22]	Голов С.Ф. [23]	Карпова Т.П. [64]	Лень В.С. [70]	Нападовська Л.В. [66]	Пушкар М.С. [83]	Хонрен Ч.Т. [84]
1	Збір, обробка, збереження та передача інформації	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Підбиття підсумків та оцінка ефективності діяльності	+	+	+	+	+	+	+	+
3	Контроль і регулювання	+		+	+	+	+	+	+
4	Оперативне планування			+	+	+	+	+	+
5	Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту	+		+	+	+	+		
6	Складання управлінської звітності		+	+		+		+	+
7	Прийняття управлінських рішень	+			+	+	+	+	
8	Автоматизація обліку					+			
9	Перевірка законності та доцільності		+						

Характеристика загальних підходів до формування інформації у системі управлінського обліку та звітності

№ пор.	Підходи то теорії управлінського обліку	Характеристика підходів
1	<i>Економічний підхід</i>	<p><i>Макроекономічний підхід.</i> Визначає вплив різних, у тому числі альтернативних, методів подання звітних даних на економічні показники галузі, галузевих комплексів, регіонів і держави в цілому. Від бухгалтерської звітності очікується інформація, яка стимулювала б збільшення капітальних вкладень під час економічних криз і стримування інвестицій у період інфляції.</p> <p><i>Мікроекономічний підхід.</i> Спрямований на виявлення ефекту альтернативних звітних процедур на економічні показники діяльності підприємства. Передбачається, що підприємство як економічна одиниця впливає на економіку своїми господарськими процесами, операціями і укладеними угодами, взаємодіючи при цьому з іншими економічними одиницями на ринку</p>
2	<i>Біхевіористичний підхід (поведінковий)</i>	<p>Альтернативний економічному підходу, орієнтує розробку теорії обліку щодо психологічних та соціальних аспектів. Більш пріоритетною вважається інформація, що є основою для прийняття рішень і поведінки окремих осіб – користувачів звітності. Біхевіористична теорія містить спроби вимірювання і оцінювання економічного, психологічного та соціологічного ефектів на облікові процедури і звітні дані</p>

№ пор.	Підходи то теорії управлінського обліку	Характеристика підходів
3	<i>Правовий підхід</i>	Полягає в розробці правового аспекту, який дозволяє стверджувати, що факт продажу необхідно визнавати в момент переходу права власності від продавця до покупця. Побудований на аргументі: немає коштів – немає прибутку. У цілому суть підходу зводиться до того, що стимулювання розвитку на облікову теорію здійснює законодавство
4	<i>Податковий підхід</i>	Визначається впливом податкового законодавства на розвиток обліку, прискорення розвитку бухгалтерської практики, що адаптується до вимог податкового законодавства. Має незначний вплив на розвиток теорії бухгалтерського обліку
5	<i>Соціально-корпоративний підхід</i>	Орієнтований на облік, що охоплює вплив діяльності підприємства на соціальну сферу, суспільство (забруднення навколишнього середовища, безробіття, незадовільні умови праці, різні соціальні наслідки, які впливають на результати діяльності підприємства в основному через механізм оподаткування). Нині розвиток цього підходу відбувається у двох напрямках: – на основі формування і використання системи збалансованих показників; – на основі глобальної ініціативи GRI: формування звітності в галузі сталого розвитку організацій
6	<i>Етичний підхід</i>	Не виключає використання інших підходів, орієнтований на таке визнання облікової інформації, що узгоджується із загальноприйнятими принципами і дозволяє формувати достовірну звітність. Фундаментальні етичні проблеми є сутністю всіх сучасних підходів до теорії, акцентують увагу на справедливості і чесності (істинності, правдивості), знайшли відображення в концептуальних положеннях FASB, МСФЗ, МСА

Закінчення дод. Ж

№ пор.	Підходи то теорії управлінського обліку	Характеристика підходів
7	<i>Системний підхід</i>	Є визначальним у виборі форм і методів облікової інформації, призначеної для ефективної реалізації управлінських рішень
8	<i>Стратегічний підхід</i>	Інформаційні ресурси стратегічно орієнтованого управлінського обліку мають зв'язок із традиційним обліком, але ним не обмежуються. Для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, що має надзвичайно важливе значення для прогнозування траєкторії розвитку підприємства
9	<i>Інституційний підхід</i>	Представляє собою сукупність методологічних принципів, заснованих на включенні в аналіз інститутів, а також економічних і неекономічних (соціальних, культурних, історичних та ін.) чинників. Такий підхід є альтернативним поглядом на управлінський облік, оскільки дозволяє отримати додаткові інноваційні знання про управлінський облік. Сутність інституту управлінського обліку полягає у врахуванні ментальності, традицій, галузевої приналежності, освіти, наявності неформальних правил і обмежень, впливу інших інституцій

Співвідношення професійних стандартів у сфері бухгалтерського обліку

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS, IFRS)	Міжнародні стандарти аудиту (ISA)	Положення з управлінського обліку (SMA)	Міжнародні стандарти оцінки (IVS)
Концептуальна основа	100 110 120 700	1D 2A	
IAS 1	200 210 580 710 720		IVA 1
IAS 2	501 530	4K	IVS 1 IVS 2
IAS 7	540		GN 10
IAS 8	240	4MM	
IAS 10	560		
IAS 11			
IAS 12	250		
IAS 14	310	5G	
IAS 16		4J 4L	IVS 1 IVS 2 GN 1 GN 3
IAS 17		4J 4L	GN 2
IAS 18	11	4D	
IAS 19	250	4C	
IAS 20	250		
IAS 21			
IAS 23			
IAS 24	550 920		
IAS 26	250	4C	

Закінчення дод. II

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS, IFRS)	Міжнародні стандарти аудиту (ISA)	Положення з управлінського обліку (SMA)	Міжнародні стандарти оцінки (IVS)
IAS 27	600 1007	5G	GN 6
IAS 28	600		GN 6
IAS 29			
IAS 31			GN 6
IAS 32	200	4M	
IAS 33		4AA	
IAS 34	300	4T 4CC	
IAS 36	620	4J	IVS 1 IVS 2 GN 1 GN 3 GN 4
IAS 37	540		GN 7
IAS 38	620	4J 4L	IVS 1 IVS 2 GN 1 GN 4
IAS 39	570 520	4M	
IAS 40		4O	GN 6
IAS 41			GN 10
IFRS 1			IVA 1
IFRS 2			
IFRS 3			GN 6
IFRS 4			GN 3
IFRS 5			GN 6
IFRS 6			GN 14
IFRS 7	4M		

Джерело: складено за [23].

Етапи розвитку управлінського обліку за різними джерелами

№ пор.	Автор, джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
1	Бутинець Ф.Ф. [22, с. 17]	<i>I етап</i> – до 1900 р. – зародження; <i>II етап</i> – 1930–1970 рр. – формування та розвиток; <i>III етап</i> – 1970 р. і дотепер – стратегічне управління
2	Булгакова С.В. [6, с. 18]	<i>I етап</i> – первіснообщинний світ (орієнтовно 9–6 тис. років до н.е.); <i>II етап</i> – древній світ (5 тис. років до н.е. – 500-ті рр. до н. е.); <i>III етап</i> – античний світ (500-ті рр. до н.е. – 476 р. н.е.); <i>IV етап</i> – середньовічний період (476–1492 рр.); <i>V етап</i> – новий час (1492–1750 рр.); <i>VI етап</i> – промисловий етап (1750–1920 рр.); <i>VII етап</i> – сучасний етап (1920-ті рр. – по сьогодні)
3	Голов С.Ф. [23, с. 21]	<i>I стадія</i> – до 1900 р. – зародження; <i>II стадія</i> – 1900–1950 рр. – формування; <i>III стадія</i> – 1950–2000 рр. – розвиток; <i>IV стадія</i> – з 2000 р. і дотепер – інтеграція
4	Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижиков В.С. [276, с. 11]	<i>I етап</i> – кінець ХІХ ст. – промисловий облік; <i>II етап</i> – до початку Другої світової війни – аналітичний облік; <i>III етап</i> – до 1953 р. – управлінський облік; <i>IV етап</i> – до 1975 р. – маржинальний облік; <i>V етап</i> – з 1975 р. – стратегічний облік
5	Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. [65, с. 12]	<i>I етап</i> – середина ХІХ ст.; <i>II етап</i> – початок ХХ ст. – середина 50-х років ХХ ст.; <i>III етап</i> – 50–80-ті роки ХХ ст. <i>IV етап</i> – з 80-х років ХХ ст. і дотепер
6	Іванюта П.В., Левченко З.М. [277, с. 13]	<i>I етап</i> – 1932–1935 рр. (стандарт-кост); <i>II етап</i> – 1953–1975 рр. (директ-кост); <i>III етап</i> – 1981 р. – дотепер (нормативний метод)

Продовження дод. К

№ пор.	Автор, джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
7	Куцик П.О. [101]	<p><i>I етап</i> – 1920–1950 рр.: зародження виробничого обліку, зосередженого на методах калькулювання собівартості та контрольних функціях бюджетування;</p> <p><i>II етап</i> – 1950–1965 рр.: зміщення акцентів у бік постачання інформації для планування і контролю з використанням обліку за центрами відповідальності та аналізу витрат;</p> <p><i>III етап</i> – 1965–1985 рр.: зосередження уваги на зниженні витрат ресурсів, що споживаються у бізнес-процесах, за допомогою технологій аналізу поведінки витрат й управління собівартістю за процесами;</p> <p><i>IV етап</i> – 1985–1995 рр.: основна увага звертається на процес створення вартості за допомогою дослідження чинників, що впливають на створення вартості для акціонерів, споживачів та інших зацікавлених сторін;</p> <p><i>V етап</i> – з 1995 р. по теперішній час: зосередження на стратегії, ключових компетентностях і знаннях, за допомогою яких створюється вартість в умовах нової (інформаційної) економіки</p>
8	Лишиленко О.В. [57, с. 6–7]	<p><i>I етап</i> – до 30-х рр. ХХ ст. (винайдення системи калькулювання собівартості «абсорпшен-костинг»);</p> <p><i>II етап</i> – із середини 30-х рр. ХХ ст. до 70-х рр. ХХ ст. (винайдення системи «директ-костинг»);</p> <p><i>III етап</i> – 70-ті рр. ХХ ст. донині (зростання значення стратегічної інформації)</p>
9	Нападовська Л.В. [66, с. 50–51]	<p><i>I етап</i> – кінець ХІХ ст. – початок ХХ ст. (калькуляційний облік);</p> <p><i>II етап</i> – початок ХХ ст. – 50-ті рр. ХХ ст. (виробничий облік з елементами управлінського);</p> <p><i>III етап</i> – 50–70 рр. ХХ ст. (управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань);</p> <p><i>IV етап</i> – 70-ті рр. ХХ ст. по сучасний період (управлінський (стратегічний) облік)</p>

№ пор.	Автор, джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
10	Задорожній З.В. [118, с. 28–40]	<i>I етап</i> – 1494–1600 рр.; <i>II етап</i> – 1600 р. – кінець XIX ст. – застійний; <i>III етап</i> – кінець XIX ст. – початок 30-х рр. XX ст. – перехідний; <i>IV етап</i> – початок 30-х рр. XX ст. – середина 50-х р.р. – еволюційний; <i>V етап</i> – середина 50-х рр. – 1972 р. – становлення управлінського обліку як окремого виду бухгалтерського обліку; <i>VI етап</i> – 1972 р. – донині – розвиток управлінського обліку як науки
11	Рудницький В., Рудницький Т. [19]	<i>I етап</i> – 1890–1920 рр. – школа наукової організації праці; <i>II етап</i> – 1921–1939 рр. – біхевіористична школа; <i>III етап</i> – 1940–1950 рр. – школа теорії кількісного підходу; <i>IV етап</i> – 1951–1960 рр. – школа класичної теорії організації (системний напрям); <i>V етап</i> – 1961–1980 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрям); <i>VI етап</i> – 1981–1990 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрям); <i>VII етап</i> – 1991–2010 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрям)
12	Янчук Т.Ю. [278]	<i>I етап</i> – 50-ті роки XIX ст. – зародження; <i>II етап</i> – 1950–1970 рр. – управління виробництвом; <i>III етап</i> – середина 70-х рр. XX ст. і дотепер – стратегічне управління

Додаток Л

Склад та характеристика процедур управлінського обліку

Процедури управлінського обліку	Характеристика процедур управлінського обліку
<i>Облікові процедури управлінського обліку</i>	
Класифікація затрат та доходів	<p>Мета – формування впорядкованої структури витрат, прийнятної для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу організації, ефективного відображення витрат на субрахунках, обґрунтованої ув'язки витрат з їх носіями (об'єктами витрат). Неправильний вибір за ознаками класифікації витрат/доходів обумовлює потенційні ризики ухвалення помилкових управлінських рішень</p> <p>Класифікація витрат полягає у формуванні груп за однаковими характеристикам стосовно до визначального їх об'єкта. Об'єкт витрат обумовлює класифікацію витрат. Напрями класифікації витрат задаються функціями управління</p>
Розподіл затрат	<p>Мета – аллокація витрат між собівартістю проданої і непроданої продукції, завершеним і незавершеним виробництвом, між структурними підрозділами і іншими об'єктами для привертання уваги управлінського персоналу до проблеми ефективності використання ресурсів, оцінки діяльності сегментів бізнесу, створення умов правильної організації обліку витрат за об'єктами на основі запису на рахунках.</p> <p>Ключові моменти розподілу витрат: 1) неминучість і об'єктивна необхідність; 2) цільова спрямованість (аллокація здійснюється на основі виявлення цілей розподілу витрат, різноманіття яких виключає уніфікацію цієї процедури)</p>
Калькулювання собівартості	<p>Мета – створення корисної інформації про величину витрат для інформаційної підтримки управління на основі вибору систем калькуляції і класифікації витрат.</p> <p>Зважаючи на необхідність підвищення ефективності управління функціональними процесами і забезпечення конкурентоспроможності організацій, разом з традиційними використовуються інноваційні системи калькуляції</p>

Процедури управлінського обліку	Характеристика процедур управлінського обліку
	Більшість інноваційних калькуляційних систем орієнтована на ухвалення стратегічних управлінських рішень. Потреба в гнучкому виборі систем калькуляції виникає під впливом зовнішніх чинників – необхідності аналізувати параметри зовнішнього ринкового оточення, а також внутрішніх чинників – удосконалення технології виробничого процесу, ускладнення техноструктури тощо
<i>Аналітичні процедури управлінського обліку</i>	
Оцінка витрат	<p>Мета – створення корисної інформації про величину витрат, необхідної для забезпечення інформаційної підтримки ухвалення управлінських рішень. В силу перспективного характеру завдань управління особливого значення набуває оцінка майбутніх витрат, які, зважаючи на ретроспективний характер документального відображення фактів господарської діяльності, не можуть бути зафіксовані на бухгалтерських рахунках. Оцінка майбутніх витрат може базуватися на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) об'єктивній інформації бухгалтерських рахунків про витрати (на основі методу екстраполяції); 2) суб'єктивних оцінках (на основі кількісних методів оцінки витрат). Особливого значення оцінка витрат набуває у виявленні витратних чинників – об'єктивних і суб'єктивних причин та умов виникнення витрат. Помітно впливає на оцінку майбутніх витрат інфляція, на яку коригуються минулі витрати, якщо вони прийняті за базу оцінки майбутніх витрат
Процедури знаходження оптимальних управлінських рішень	<p>Мета – розробка інформаційного забезпечення процесу ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень.</p> <p>Оперативні процедури орієнтовані на рішення оперативних завдань:</p> <ul style="list-style-type: none"> – про обсяги виробництва, собівартості; – вибору виробничої програми; – прийняття замовлення за ціною не вище за собівартість за наявності вільних потужностей;

Продовження дод. Л

Процедури управлінського обліку	Характеристика процедур управлінського обліку
	<ul style="list-style-type: none"> – встановлення ціни продажів; – оцінка інвестицій і вартості капіталу; – оптимальність виробничих ресурсів. <p>Стратегічні процедури обумовлюють рішення стратегічних завдань, серед яких:</p> <ul style="list-style-type: none"> – «робити або купувати»; – оцінка конкурентів (їх виробництва, ринків збуту, персоналу, виробничих ресурсів); – оцінка покупців; – оцінка стратегії; – оцінка потенціалу; – оцінка життєвого циклу продукту; – аналіз сильних і слабких сторін
Формування оцінних показників діяльності	<p>Мета – створення корисної інформації, необхідної для підготовки зовнішньої (оприлюдненої) і внутрішньої звітності, необхідної для ухвалення рішень на різних рівнях управлінського контролю і сегментів бізнесу.</p> <p>Для цілей формування оприлюдненої бухгалтерської звітності звіт про прибутки і збитки розробляється на основі повної калькуляції собівартості, виходячи з припущення, що випуск продукції неминуче пов'язаний з виникненням непрямих (накладних) витрат. Це є основою їх включення у собівартість. Базується на класифікації витрат у зв'язку з випуском продукції – на виробничі і невиробничі. Характер виробничих витрат дозволяє відносити їх до калькуляційних одиниць, а невиробничі витрати списувати як витрати звітного періоду (передусім для оцінки матеріально-виробничих запасів і прибутку).</p> <p>Для цілей управління звіт про прибутки і збитки може формуватися диференційовано в розрізі видів продукції, структурних підрозділів, організації в цілому. Розробляється на основі маржинальної калькуляції, виходить з розрахунку маржинального прибутку (вкладу в суму загального прибутку)</p>

Процедури управлінського обліку	Характеристика процедур управлінського обліку
	Базується на класифікації витрат на змінні і постійні, характер поведінки яких дозволяє відносити змінні витрати безпосередньо на калькуляційні одиниці, постійні враховувати як витрати звітного періоду
<i>Контрольні процедури управлінського обліку</i>	
Бюджетування	Мета – кількісне вираження (квантифікація) впливу на підприємство запланованих показників, що розкриваються через кількісне вираження стратегічних, тактичних і оперативних цілей
Контроль	Мета – оцінка співвідношення фактичних і бюджетних показників, міри досягнення цілей організації, ефективності діяльності центрів відповідальності; контроль дієвості систем управління витратами, калькуляції і бюджетування за видами діяльності, виявлення шляхів зниження витрат
Аналіз відхилень	Мета – оцінка бюджетних відхилень, виявлення відхилень для формування оперативної управлінської звітності, розмежування фактичних і нормативних (бюджетних) показників, аналіз структури відхилень, оцінка сукупних бюджетних відхилень
<i>Організаційні процедури управлінського обліку</i>	
Організація управлінського обліку	Мета – побудова організаційної форми управлінського обліку, схем його структури, визначення функцій суб'єктів управлінського обліку і його взаємозв'язків з іншими підрозділами організації, формування посадових інструкцій, підбір кваліфікованих кадрів, здатних використати обліково-аналітичні і контрольні інструменти управлінського обліку, їх підготовка і перепідготовка, технічне і фінансове забезпечення служби управлінського обліку (управлінської бухгалтерії)

Джерело: адаптовано та доповнено за [132].

Методи калькулювання собівартості товарів та особливості їх застосування на підприємствах оптової торгівлі

Методи	Характеристика	Особливості застосування
<i>Позамовний</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку витрат за кожним індивідуальним замовленням	Застосовується для калькулювання витрат за окремими замовленнями. Даєть можливість оцінити вигідність та прибутковість того чи іншого конкретного замовлення, що, відповідно, дозволить ефективніше працювати в галузі збуту
<i>Процесний (постадійний)</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку витрат за кожним процесом (стадією) товароруху товарного асортименту підприємства	Застосовується для калькулювання витрат за окремими стадіями проходження товару від постачальника товару до покупця. Даєть можливість простежити збільшення вартості товару в процесі проходження ним усіх стадій від постачальника до покупця, що, відповідно, дозволить оптимізувати процес товароруху всередині підприємства
<i>Абсорбін-костинг</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку усіх витрат (постійних і змінних), що безпосередньо стосується придбання та реалізації товару	Обмежене застосування, особливо для калькулювання собівартості товарів за фактичними витратами. Більшу цінність має при калькулюванні за плановою собівартістю. Даєть змогу, крім підрахунків повної собівартості, виявляти відхилення фактичних показників від планових
<i>Директ-костинг</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку лише змінних витрат	Найбільш практичний та простий метод калькуляції для підприємств сфери обігу. Даєть можливість проводити ефективну демпінгову політику, робити розрахунок і вибір різноманітних комбінацій ціни на товар і обсягів його реалізації

Закінчення дод. М

Методи	Характеристика	Особливості застосування
<i>Стандарт-костинг</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку стандартних (нормативних, планових) витрат	Широке застосування. Дає можливість оперативно виявити та проаналізувати відхилення фактичних значень стосовно заданих (запланованих), що дозволить проконтролювати та впорядкувати діяльність підприємства. Виникає можливість передбачати витрати та прибутки на короткі проміжки часу
<i>ABC-калькулювання</i>	Система калькулювання собівартості товарів на основі обліку витрат за видами діяльності	Широке застосування. Дає можливість оцінювати кожен вид діяльності підприємства з огляду на його витратомісткість та ефективність функціонування. Дозволяє оптимізувати процес розподілу ресурсів підприємства між окремими видами діяльності
<i>Таргет-костинг</i>	Система цільового планування витрат за моделлю «ціна–функція–якість–витрати»	Широке застосування. Дає можливість оптимізувати асортиментну політику підприємства. Фокусує увагу на зовнішніх факторах та формує стратегію зниження витрат, тому дозволить довести собівартість товару до ринково можливої ще на стадії планування
<i>Кайзен-костинг</i>	Система поступового зниження витрат шляхом безупинного пошуку поліпшень	Широке застосування. Дозволить досягнути необхідного (цільового) рівня фактичної собівартості товару, а також загалом підвищити ефективність діяльності підприємства

Концепції реалізації стратегічного підходу в управлінському обліку

Концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку	Загальна характеристика, основні риси і ознаки стратегічних концепцій
Концепція загального управління витратами (<i>total cost management – TCM</i>)	Спрямована на зниження витрат під впливом змін як зовнішнього, так і внутрішнього середовищ
Концепція стратегічного управління витратами (<i>strategic cost management – SCM</i>)	Заснована на знаннях про формулювання стратегії компанії і напрямках її здійснення
Концепція стратегічного управлінського обліку (<i>strategic management accounting – SMA</i>)	Розглядає управлінський облік як невід’ємну частину процесу ухвалення стратегічних управлінських рішень
Концепція життєвого циклу продукту	Заснована на дослідженні чотирьох фаз життєвого циклу продукту: вхід на ринок, зростання, зрілість, вихід з ринку. Визначає три рівні впливу на розробку стратегічних управлінських рішень: 1) стратегія підприємства; 2) стратегія продукту; 3) маркетингова стратегія. Обумовлює формування калькуляції на базі життєвого циклу (<i>lifecycle costing</i>) і цільової калькуляції (<i>target costing</i>)
Концепція ланцюжка цінностей	Базується на представленні підприємства торгівлі як складної системи видів діяльності: дослідження ринку, логістика, постачання та складування, продаж і доставка товарів, післяпродажне обслуговування. Передбачає виділення п’яти основних і чотирьох доповнених видів (функцій) діяльності, надає можливість скорочення витрат при вдосконаленні видів діяльності

Продовження дод. Н
Закінчення табл. Н.1

Концепції стратегічно орієнтованого управлінського обліку	Загальна характеристика, основні риси і ознаки стратегічних концепцій
	Розроблені концепції функціонального менеджменту (<i>activity-based management – АВМ</i>) або менеджменту на основі функціональних витрат (<i>activity-based cost management – АВСМ</i>), а також калькуляція за видами діяльності (<i>activity-based costing – АВС</i>). Система калькуляції АВС спрямована на вирішення головного завдання – аналізу витрат і вартості (цінності), що створюється на всіх етапах ланцюжка цінності, пошук шляхів підвищення ефективності діяльності
<i>Концепція доданої вартості</i>	Передбачає виділення видів діяльності, що додають і не додають вартості (цінності) продукту для споживача
<i>Концепція затратоутворюючих чинників</i>	Затратоутворюючі чинники розподіляються на: структурні (обсяг виробництва, досвід, масштаб, діапазон, технологія, складність) і функціональні (кваліфікація персоналу, якість продукції, використання потужностей)
<i>Концепція ключових чинників успіху</i>	Розглядаються як невелика кількість необхідних вимог (умов) для досягнення організацією встановлених цілей діяльності. Є неодмінним атрибутом розробки системи стратегічного управлінського обліку (як стратегічного менеджменту і стратегічного маркетингу)
<i>Концепція загального управління якістю (total quality management – TQM)</i>	Орієнтує всі функції і процеси бізнесу на безперервне підвищення якості
<i>Концепція «точно в строк» (just in time – JIT)</i>	Розглядається як інструмент скорочення витрат, що не додають вартості, а також довгострокових витрат
<i>Концепція ТОС</i>	Сприяє усуненню обмежень, які заважають компанії повністю реалізувати її потенціал
<i>Концепція «кайзен»</i>	Передбачає скорочення витрат на вказану величину за рахунок невеликих, але постійних поліпшень у технологічному процесі

Характеристика основних методів стратегічно орієнтованого управлінського обліку діяльності підприємств торгівлі

№ пор.	Метод	Характеристика	Мета застосування
1	<i>SWOT-аналіз</i>	Аналіз зовнішнього середовища підприємства, що передбачає: а) визначення можливостей та небезпек для підприємства, б) визначення сильних та слабких сторін підприємства відповідно до окреслених раніше можливостей та небезпек. Здійснюється за допомогою матриці	Отримання максимуму значущої інформації про можливість та безпеки зовнішнього середовища, яку необхідно враховувати при прийнятті ключових рішень щодо стратегії розвитку підприємства
2	<i>PEST-аналіз</i>	Аналіз зовнішнього середовища підприємства за 4 основними аспектами: політичними, економічними, соціокультурними, технологічними. Здійснюється за допомогою матриці	Отримання максимуму значущої інформації про можливість та безпеки зовнішнього середовища, яку необхідно враховувати при прийнятті ключових рішень стосовно стратегії розвитку підприємства
3	<i>SNW-аналіз</i>	Аналіз внутрішнього середовища підприємства з позиції сильних, слабких, а також нейтральних сторін підприємства	Отримання максимуму значущої інформації про сильні, слабкі та нейтральні сторони внутрішнього середовища підприємства, яку необхідно враховувати при прийнятті ключових рішень щодо стратегії розвитку підприємства

Продовження дод. Н
Продовження табл. Н.2

№ пор.	Метод	Характеристика	Мета застосування
4	<i>Аналіз конкуренції за Портером</i>	Аналіз конкуренції всередині галузі, у якій підприємство працює. Аналіз здійснюється за допомогою побудови «поля сил» (постачальники, покупці і клієнти, товари-замінники, конкуренти всередині галузі, нові конкуренти). Аналіз конкуренції передбачає виділення таких діагностичних компонентів: майбутня мета конкурента, поточна стратегія конкурента, характер реакції конкурента, сильні і слабкі сторони конкурента	Отримання максимуму значущої інформації про стан конкуренції в галузі, в якій функціонує підприємство, що необхідно враховувати при прийнятті ключових рішень відносно стратегії розвитку підприємства
5	<i>БКС</i>	Визначення базових конкурентних стратегій (лідерство за цінами, диференціація, фокусоване лідерство за цінами, фокусована диференціація)	Обрання базової стратегії поведінки підприємства для конкретної товарної позиції на конкретному ринку в конкретний проміжок часу
6	<i>Матриця БКГ</i>	Вибір стратегії підприємства, виходячи з аналізу співвідношення між двома параметрами: обсягом реалізації (співвідношення між попитом та пропозицією на конкретному ринку в конкретний момент часу) та часткою ринку (частка підприємства у сукупності підприємств-конкурентів). Визначення стратегічної позиції підприємства за кожним напрямом його діяльності (стратегічними зонами господарювання). Аналіз проводиться за допомогою матриці з чотирьох квадрантів, яка пропонує диференційований підхід до розробки стратегії залежно від особливостей кожного напрямку діяльності	Напрацювання напрямів, в яких слід розвиватися підприємству, а також розподілення стратегічних коштів для подальшого їх інвестування між стратегічними зонами господарювання в майбутньому

Продовження дод. Н
Продовження табл. Н.2

№ пор.	Метод	Характеристика	Мета застосування
7	<i>Матриця Мак-Кінсі</i>	Являє собою розвиток і узагальнення матриці БКГ. Відображає більш гнучкий підхід до формування стратегії і має ширшу сферу застосування. Вибір стратегії підприємства, виходячи з багатогаторного аналізу двох критеріїв: привабливості ринку та конкурентного статусу самого підприємства. Аналіз проводиться за допомогою матриці, яку доцільно формувати із 9, 16 та 25 квадратів	Стратегічне позиціонування конкретних видів діяльності підприємства
8	<i>Матриця ADL</i>	Вибір стратегії підприємства, виходячи з багатогаторного аналізу двох критеріїв: життєвого циклу ринку, на якому працює підприємство, та конкурентної позиції підприємства. Аналіз проводиться за допомогою матриці, яка складається з 20 квадратів	Стратегічне позиціонування конкретних видів діяльності підприємства
9	<i>Аналіз стратегії за Міңсбергом</i>	Вибір моделі створення стратегії підприємства, виходячи з можливостей підприємства (величини підприємства, наявності спеціалістів, автоматизованості процесів управління та ін.)	Формування стратегії розвитку підприємства відповідно до можливостей підприємства
10	<i>Матриця «товар-ринок»</i>	Вибір стратегії підприємства, виходячи з аналізу ринків збуту та товарного асортименту підприємства. Аналіз можна проводити також за допомогою матриці	Формування товарної стратегії та асортиментної політики підприємства

Закінчення дод. Н
Закінчення табл. Н.2

№ пор.	Метод	Характеристика	Мета застосування
11	<i>Лоцман</i>	Вибір стратегії підприємства, виходячи з аналізу вимог покупців до товарного асортименту та сервісного обслуговування підприємства. Аналіз проводиться за допомогою неформалізованих методів (обговорення найважливіших проблем з працівниками підприємства)	Напряцювання шляхів до пристосування своїх дій відповідно до вимог покупців
12	<i>Аналіз розривів</i>	Показує проміжок («розрив»), який утворився між найоптимальнішими умовами розвитку підприємства відповідно до стратегічних планів розвитку підприємства, і реальними можливостями підприємства відповідно до прогнозу розвитку підприємства	Дає відповідь на запитання: «чи може підприємство досягти бажаних результатів у результаті проведення обраної стратегії». Визначення «вузьких місць», що ще на стадії планування утворилися на підприємстві. Приведення стану справ підприємства у відповідність до найбільш високого рівня можливих досягнень

Карта результатів застосування СЗП

Елемент ЗСП	№ пор.	Ціль	Показник	Цільове значення	Рекомендовані дії
<i>Навчання та професійне зростання персоналу</i>	1				
	2				
	3				
<i>Внутрішні бізнес-процеси</i>	1				
	2				
	3				
<i>Відносини з клієнтами</i>	1				
	2				
	3				
<i>Фінанси</i>	1				
	2				
	3				

Джерело: складено автором за [119].

Продовження дод. П

Таблиця П.2

**Склад показників оцінювання діяльності центрів
відповідальності**

Центр відповідальності	Якісні характеристики	Кількісні показники	
		Нефінансові	Фінансові
<i>Фінансовий директор</i>	Відсутність заборгованості з виплати зарплати та своєчасність подання зовнішньої звітності з обов'язкових платежів	Співвідношення власного та позикового капіталу, рівень ліквідності	Зниження простроченої дебіторської заборгованості порівняно з попереднім періодом
<i>Комерційний директор</i>	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, поява нових споживчих якостей у продуктів	Обсяг продажу, час доставки, кількість нових замовників, кількість нових торговельних марок	Зростання доходу порівняно з попереднім періодом, частка ринку, дохід на 1 грн витрат на рекламу
<i>Генеральний директор</i>	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукту, стосунки між працівниками	Кількість нових соціальних програм, зменшення відсотка шкідливих відходів	Зростання ринкової ціни акції, прибутковість інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень

Структура звіту за BSC підприємства торгівлі

Цілі та завдання підприємства	Показники досягнення цілей	Одиниця вимірювання	Поточний рік (цільове/поточне значення)	Поточний рік + 1	Поточний рік + 2	Примітки (причини переконання/недовиконання)
1. Стратегічна мета підприємства в перспективі – Фінанси на основі КРІ	1. Показник					
1.1. Тактична мета ЦФВ х (код ЦФВ)	1.1.1. Показник					
1.1.1. Завдання ЦФВх	1.1.1.1. Показник					
	1.1.1.1. Показник					
1.1.2. Завдання ЦФВх	1.1.2.1. Показник					
	1.1.2.2. Показник					
...	...					
1.2. Тактична мета ЦФВ х 1 (код ЦФВ)	1.2.1. Показник					
1.2.1. Завдання ЦФВ х 1	1.2.1.1. Показник					
	1.2.2.1. Показник					
1.2.2. Завдання ЦФВ х 1	1.2.2.2. Показник					
...	...					

Закінчення дод. П
Закінчення табл. П.3

Цілі та завдання підприємства	Показники досягнення цілей	Одиниця вимірювання	Поточний рік (цільове/поточне значення)	Поточний рік + 1	Поточний рік + 2	Примітки (причини переривання/недовиконання)
Стратегічна мета підприємства в перспективі – Персонал та інновації (Навчання та розвиток) на основі КРІ	...					
1.3. Тактична мета ЦФВ х (код ЦФВ)						
1.1.3. Завдання ЦФВ х						
1.1.4. Завдання ЦФВ х						
...						
1.4. Тактична мета ЦФВ х 1 (код ЦФВ)						
1.2.1. Завдання ЦФВ х 1						
1.2.2. Завдання ЦФВ х 1						
...	...					

Процеси, що здійснюються в структурних підрозділах оптових підприємств	
Функції управлінського обліку	<p>Вивчення попиту та пропозиції</p> <p>Планування діяльності підприємства і можливостей швидкого реагування на зміни ситуації на ринку</p> <p>Проведення маркетингових заходів</p> <p>Планування бюджету просування товарів</p> <p>Формування портфеля замовлень</p> <p>Закупівля товарів</p> <p>Планування обсягів реалізації товарів, мінімальної вартості замовлення</p> <p>Планування бюджету закупівлі товару</p> <p>Приймання товарів і зберігання</p> <p>Планування оптимального розміру запасів у розрізі окремих груп товарів</p> <p>Надходження замовлень</p> <p>Планування реальної кількості замовлень, планування витрат обігу</p> <p>Пошук і підбір товарів</p> <p>Планування робочого часу працівників складу і оплати праці</p> <p>Доопрацювання і оформлення замовлень в розрізі окремих груп товарів</p> <p>Транспортування</p> <p>Планування бюджету витрат на транспортування товару</p>
	<p>2. Планування</p>

Функції управлінського обліку	Процеси, що здійснюються в структурних підрозділах оптових підприємств								
3. Облік	Облік вартості продажів (за групами товарів та регіональними ринками) свого підприємства та підприємств-конкурентів	Облік витрат на рекламні заходи та просування товару	Облік реалізації та облік витрат обігу, стану дебіторської та кредиторської заборгованості покупців	Облік поставальників, облік придбаних товарів, облік витрат обігу	Облік надходжень, облік витрат обігу	Облік надходжень, облік витрат обігу	Облік витрат на зберігання, облік вибуття товарів	Облік витрат обігу	Облік витрат на транспортування
	Вивчення попиту та пропозиції	Проведення маркетингових заходів	Формування портфелів замовлень	Закупівля товарів	Приймання товарів і зберігання	Надходження замовлень	Пошук і підбір товарів	Доопрацювання і оформлення замовлень	Транспортування

Продовження дод. Р

Процеси, що здійснюються в структурних підрозділах оптових підприємств												
Функції управлінського обліку	Вивчення попиту та пропозиції	Контроль за відхиленнями прогнозованої ситуації на ринку збуту із фактичною	Контроль за використанням бюджету просування	Формування портфеля замовлень	Контроль за виконанням замовлень	Закупівля товарів	Контроль за збереженням оптимальної кількості запасів	Надходження замовлень	Контроль за використанням робочого часу	Пошук і підбір товарів	Допрацювання і оформлення замовлень	Транспортування
			Контроль за використанням бюджету	Контроль за виконанням замовлень	Контроль за збереженням оптимальної кількості запасів	Контроль за виконанням (в часі, якості, кількості, сному розрізах) замовлень	Контроль за збереженням оптимальної кількості запасів	Контроль за додержанням планової собівартості та ціноутворенням, контроль за витратами обігу	Контроль за використанням робочого часу	Контроль за додержанням бюджету	Контроль за оформленням замовлень	Контроль за працездатністю вилучення ПММ та за дотриманням лімітів

Продовження дод. Р

Функції управління обліку		Процеси, що здійснюються в структурних підрозділах оптових підприємств						
Вивчення попиту та пропозиції	Проведення маркетингових заходів	Формування портфелів замовлень	Закупівля товарів	Приймання товарів і зберігання	Надходження замовлень	Пошук і підбір товарів	Доопрацювання і оформлення замовлень	Транспортування
Аналіз попиту та пропозиції щодо групи товарів у різних регіонах та ринків збуту; аналіз стану конкуренції та наявності вільних ніш на окремих ринках; аналіз конкурентоспроможності фірми	Аналіз ефективності та прибутковості рекламних заходів, каналів просування загалом, за окремими видами товарів та окремими регіонами збуту	Аналіз співвідношення отриманих і запланованих замовлень	Аналіз кредиторської заборгованості, можливості проведення ефективної цінової політики на ринку у зіставленні з конкурентами	Аналіз ефективності використання площ, аналіз витрат (вартісних, часових) на приймання та зберігання товарних запасів	Співвідношення таких показників: вартість одержаних замовлень і число клієнтів; отриманих замовлень і запланованих; вартість замовлень та їх кількість	Аналіз ефективності роботи працівників складу	Аналіз доцільності витрат на доопрацювання та оформлення в розрізі окремих груп товарів	Аналіз ефективності виконання транспорту підприємством
<i>5. Аналіз</i>								

Закінчення дод. Р

Процеси, що здійснюються в структурних підрозділах оптових підприємств									
Функції управлінського обліку	Вивчення попиту та пропозиції	Проведення маркетингових заходів	Формування портфеля замовлень	Закупівля товарів	Приймання товарів і зберігання	Надходження замовлень	Пошук і підбір товарів	Доопрацювання і оформлення замовлень	Транспортування
6. Регулювання	Регулювання відповідно до класифікації товарів збутової програми на товари із зростаючим попитом, нейтральні товари, товари із спадаючим попитом	Регулювання маркетингової програми, зокрема корегування ліміту витрат залежно від прибутковості рекламних заходів	Регулювання приймання замовлень відповідно до стану дебіторської заборгованості, регулювання, спрямоване на укрупнення партій замовлень	Регулювання підписання угод відповідно до виконання поставчальними компаніями зобов'язань	Збільшення або зменшення продуктивних площ складів відповідно до вимог менеджерів	Регулювання відпускних цін та бюджету витрат обігу	Регулювання позмінної роботи працівників складу, регулювання послідовності та тривалості виконання операцій	Регулювання бюджету на доопрацювання та оформлення замовлення шляхом вилучення з нього нерациональних витрат	Регулювання експедицій залежно від доцільності використання власного транспорту

Джерело: [279].

Додаток С

Класифікація систем управлінського обліку

Класифікаційні ознаки	Види систем управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
<i>1. Обсяг обробки інформації для управління</i>	Систематичний облік	Облік на регулярній основі, що включає: вимірювання, оцінку та контроль витрат за процесами постачання, складування та реалізації; групування витрат за статтями та елементами, місцями виникнення, носіями витрат; складання внутрішньої звітності за термінами, змістом і періодичністю надання для задоволення користувачів з метою оцінки діяльності структурних підрозділів та підприємства
	Проблемний (диференційований облік)	Зміст обліку залежить від поставлених завдань. Завдання проблемного обліку вирішуються на основі фактичних даних виробничого обліку за допомогою методів програмування, нормування, планування, прогнозування, економічного аналізу, контролю та регулювання. Формує інформацію про економічну, технологічну, конструктивну і організаційну підготовку виробництва; оцінку та обсяги реалізації продукції; управління запасами, раціональність витрачання виробничих ресурсів тощо

Продовження дод. С

Класифікаційні ознаки	Види систем управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
2. Мета та завдання менеджменту	Стратегічний облік	Орієнтований на інформаційне забезпечення вищого рівня управління та визначення перспектив розвитку підприємства
	Традиційний (оперативний) облік	Забезпечує максимально ефективне досягнення цілей короткострокового періоду
	Виробничий облік	Забезпечує формування інформації про собівартість продукції, вартість запасів та розмір прибутку
3. Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Моністична (інтегрована) система	Управлінський облік формується на основі взаємодії з фінансовим. План рахунків для управлінського обліку прив'язаний до рахунків фінансового обліку, існує прямий та зворотний зв'язок рахунків
	Дуалістична (автономна) система	Передбачає відокремлене створення фінансового та управлінського обліку. План рахунків для управлінського обліку розроблено без прив'язування до рахунків фінансового обліку. Весь обліковий процес організований орієнтовано на потреби виробництва
4. Охоплення видів діяльності, організаційної структури підприємства	Повна система	Розповсюджується на виробничу та комерційну діяльність організації в цілому і на її окремі структурні підрозділи

Закінчення дод. С

Класифікаційні ознаки	Види систем управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
	Система з обмеженим набором цілей (достатня)	Розповсюджується на індивідуальні об'єкти управлінського обліку чи їх сукупність
5. <i>Оперативність обліку та контролю даних</i>	Облік фактичних даних	Передбачає використання методу обліку фактично використаних ресурсів і визначення фактичної собівартості та результатів від реалізації продукту
	Облік нормальних (стандартних) даних	Передбачає розробку стандартів (норм) витрат за всіма видами ресурсів, складання стандартної (нормативної калькуляції), облік за стандартами (нормами) з виділенням відхилень
6. <i>Повнота враховуваних витрат</i>	Облік за повними затратами	Передбачає визначення собівартості продукції на основі всіх виробничих витрат
	Облік змінних затрат (маржинальний облік)	Передбачає визначення обмеженої (скороченої) собівартості

Етапи постановки управлінського обліку за різними підходами

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
Чупахіна Н.І. [280]	<p style="text-align: center;">1. Стратегічний підхід</p> <p><i>Етап 1.</i> Визначення місії підприємства. <i>Етап 2.</i> Проведення SWOT-аналізу і вибір пріоритетних напрямів розвитку, визначення стратегічних цілей з використанням прийомів процесно-орієнтованого управління. <i>Етап 3.</i> Розробка положення про фінансову структуру. <i>Етап 4.</i> Розробка системи бюджетування. <i>Етап 5.</i> Формування системи показників для управління підприємством. <i>Етап 6.</i> Розробка системи управлінської звітності. <i>Етап 7.</i> Розробка стандарту обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. <i>Етап 8.</i> Формування механізму взаємодії фінансового і управлінського обліку. <i>Етап 9.</i> Розробка положень про конфіденційну інформацію. <i>Етап 10.</i> Підбір і впровадження автоматизованої системи обміну корпоративною інформацією. <i>Етап 11.</i> Розробка процедур аналізу, контролю і ухвалення рішень</p>
Карпова Т.П. [64]	<p><i>Етап 1.</i> Формування концепції побудови системи бюджетування. <i>Етап 2.</i> Проектування структури, що забезпечує взаємозв'язок внутрішніх об'єктів управління між собою і зовнішнім макросередовищем. <i>Етап 3.</i> Формування понятійного апарату. <i>Етап 4.</i> Формування механізму взаємодії фінансового і управлінського видів обліку на основі єдності об'єктів управління. <i>Етап 5.</i> Обґрунтування сукупності прийомів і методів, що забезпечують адекватність управлінського обліку</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
Вахрушева О.Б. [281]	<p><i>Етап 1.</i> Аналіз рівня розвитку організації і системи управління.</p> <p>1.1. Дослідження рівня розвитку організації. 1.2. Аналіз організаційної структури управління. 1.3. Вивчення зовнішнього середовища функціонування організації.</p> <p><i>Етап 2.</i> Обґрунтування необхідності розвитку системи управлінського обліку.</p> <p>2.1. Обґрунтування нових об'єктів управлінського обліку. 2.2. Обґрунтування суб'єктів і ефективності формування системи управлінського обліку.</p> <p>2.3. Затвердження регламенту організації системи управлінського обліку.</p> <p><i>Етап 3.</i> Обґрунтування структури системи управлінського обліку. 3.1. Розробка методів взаємозв'язку управлінського обліку з контролем, бюджетуванням і моніторингом. 3.2. Уточнення цілей, завдань і функцій підсистем обліку, аналізу, бюджетування, контролю і моніторингу.</p> <p><i>Етап 4.</i> Побудова моделі системи управлінського обліку. 4.1. Розробка моделі функціонування системи управлінського обліку на підприємстві (підрозділах).</p> <p>4.2. Вибір форм звітності і показників взаємозв'язку підсистем управлінського обліку з підрозділами системи управління. 4.3. Формування інформаційних потоків у підсистемах і системі управлінського обліку</p>
Удалова З.В. [282]	<p><i>Етап 1.</i> Ідентифікація місії, проведення SWOT-аналізу, аудит бізнес-стратегії підприємства, діагностика системи управління і визначення слабких і сильних сторін, дослідження бізнес-процесів.</p> <p><i>Етап 2.</i> Аналіз діючої системи управління в комплексі з інформаційними потребами менеджменту, визначення її переваг і недоліків, виділення процесів управлінського обліку</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
<p><i>Етап 3.</i> Створення організаційно-методологічної моделі управлінського обліку на основі декомпозиції і опис його процесів, що передбачає: методологічні аспекти (формування механізму взаємодії фінансового і управлінського обліку, розробка класифікаторів і кодифікаторів управлінського обліку, розробка методики управлінського обліку, розроблення управлінського плану рахунків і моделей типових господарських операцій, розроблення управлінської звітності, розробка процедур аналізу, контролю і ухвалення рішень і т.ін.; організаційні аспекти (формування фінансової структури, розробка внутрішніх положень і інструкцій, проведення організаційних змін на підприємстві, створення регламентів бізнес-процесів управлінського обліку); технічні аспекти (вибір програмного продукту відповідно до розробленої моделі)</p>	
	2. Тактичний підхід
Лисенко Д. [283]	<p><i>Етап 1.</i> Визначення фінансової структури підприємства. <i>Етап 2.</i> Розробка управлінської звітності. <i>Етап 3.</i> Розробка класифікаторів і кодифікаторів управлінського обліку. <i>Етап 4.</i> Розробка методів управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. <i>Етап 5.</i> Розробка управлінського плану рахунків і моделей типових господарських операцій. <i>Етап 6.</i> Розробка внутрішніх положень та інструкцій, проведення організаційних змін на підприємстві</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
Гоме́нюк В. [284]	<p><i>Етап 1.</i> Визначення загальних принципів ведення управлінського обліку.</p> <p><i>Етап 2.</i> Встановлення нормативного регулювання управлінського обліку (розробка внутрішніх регламентів).</p> <p><i>Етап 3.</i> Визначення структури облікової підсистеми.</p> <p><i>Етап 4.</i> Встановлення зв'язку управлінського і фінансового обліку.</p> <p><i>Етап 5.</i> Встановлення основних правил ведення управлінського обліку.</p> <p><i>Етап 6.</i> Формування управлінської звітності.</p> <p><i>Етап 7.</i> Визначення відповідальних за управлінський облік</p>
Ніканоров С. [285]	<p><i>Етап 1.</i> Визначення фінансової структури підприємства шляхом виділення центрів фінансової відповідальності.</p> <p><i>Етап 2.</i> Розробка складу, змісту і формату управлінської звітності. Розробка класифікаторів управлінського обліку.</p> <p><i>Етап 3.</i> Розробка методів управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.</p> <p><i>Етап 4.</i> Розробка управлінського плану рахунків і порядку відображення типових господарських операцій.</p> <p><i>Етап 5.</i> Розробка внутрішніх положень та інструкцій, що регламентують ведення управлінського обліку.</p> <p><i>Етап 6.</i> Проведення організаційних змін на підприємстві</p>
Крогов К.А. [286]	<p><i>Етап 1.</i> Діагностика підприємства в цілому.</p> <p><i>Етап 2.</i> Аналіз стану системи фінансово-господарського обліку на підприємстві.</p> <p><i>Етап 3.</i> Розробка плану реорганізації системи управління фінансами на підприємстві.</p> <p><i>Етап 4.</i> Постановка системи управлінського обліку на підприємстві. 4.1. Розподіл всіх витрат на підконтрольні і непідконтрольні (для усвідомлення менеджерами ступеня відповідальності і делегування ними згодом відповідних повноважень), прями і непрямі, постійні і змінні (для цілей управлінського обліку)</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
Москаленко В.А. [287]	<p>4.2. Виділення доходів, за які несуть відповідальність менеджери ЦФВ. 4.3. Формування звіту про прибутки та збитки (ProfitandLossStatement) за обраними методом обліку витрат (в порядку зростання переваги – облік маржинальної або повної собівартості, післяопераційний облік) для ЦФВ. 4.4. Складання бюджетів для ЦФВ. 4.5. Складання плану продажів (SaleBudget). 4.6. Складання плану прибутків та збитків (ProfitandLossBudget) на найближчий період. 4.7. Складання плану руху грошових коштів (Cash-FlowBudget) на найближчий період. 4.8. Формування поточного звіту про прибутки і збитки (ProfitandLossStatement), звіту про рух грошових коштів (Cash-FlowStatement), балансу (BalanceSheet). 4.9. Формування відповідних баз звітних для менеджерів за рівнями управління</p> <p><i>Етап 1.</i> Видання і затвердження управлінської облікової політики організації <i>Етап 2.</i> Створення і затвердження пакета внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку. <i>Етап 3.</i> Затвердження системи рахунків управлінського обліку. <i>Етап 4.</i> Затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку. <i>Етап 5.</i> Створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств. <i>Етап 6.</i> Вибір методики контролю над виконанням бюджетів</p>
Скороход А. [288]	<p align="center">3. Проектний підхід</p> <p><i>Етап 1.</i> Аналіз існуючої системи (побудова бізнес-процесів; формування схеми документообігу; вивчення методики обліку витрат і формування внутрішньої звітності). <i>Етап 2.</i> Встановлення вимог до системи управлінського обліку. <i>Етап 3.</i> Побудова системи управлінського обліку: доопрацювання первинних документів; створення методики розрахунку витрат; створення системи управлінської звітності</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
Борисов І. [289]	<p><i>Етап 1.</i> Постановка завдання, початок роботи: визначення ключових споживачів даних, формування переліку необхідних звітів.</p> <p><i>Етап 2.</i> Визначення концепції обліку. Планування робіт за проектом: визначення основних концепцій і структури майбутнього обліку, розбиття проекту впровадження обліку на етапи і розстановка пріоритетів, визначення строків проекту, уточнення плану робіт.</p> <p><i>Етап 3.</i> Аналіз стану «як є»: вивчення особливостей та «вузьких місць» поточного обліку, уточнення плану робіт за проектом.</p> <p><i>Етап 4.</i> Підготовка ескізу методології і облікової моделі «як треба»: підготовка моделі формування вихідних звітних форм, розробка проміжних звітних форм і способів розрахунку необхідних показників, опрацювання схеми введення в інформаційну систему і зберігання первинних даних, розробка методики контролю даних, способів системного забезпечення надійності обліку, розробка проекту процедур підготовки інформації, перевірка і компонування проекту методології, підготовка тестової версії методології, пробні розрахунки.</p> <p><i>Етап 5.</i> Обговорення ескізу методології.</p> <p><i>Етап 6.</i> Узгодження і затвердження методології.</p> <p><i>Етап 7.</i> Розробка регламентів і документованих процедур.</p> <p><i>Етап 8.</i> Впровадження</p>
Багатий Д.В. [290]	<p>4. Комбінований підхід, що припускає синтез проектного і стратегічного підходів</p> <p><i>Етап 1.</i> Постановка завдання, початок роботи. 1.1. Проведення передпроектної діагностики. 1.2. Формулювання стратегічних цілей компанії і проведення стратегічного аудиту і аналізу. 1.3. Аналіз сформованої управлінської інформаційної системи в комплексі з інформаційними потребами менеджменту, дослідження її переваг і недоліків. 1.4. Визначення ключових споживачів даних та їх інформаційних потреб. 1.5. Формування переліку необхідних звітів</p>

Автор, джерело	Етапи постановки управлінського обліку
	<p><i>Етап 2.</i> Формування концепції обліку і планування робіт за проектом.</p> <p>2.1. Визначення сформованої концепції. 2.2. Створення організаційно-методологічної моделі управлінського обліку. 2.3. Визначення етапів впровадження обліку. 2.4. Визначення строків проекту. 2.5. Уточнення плану робіт.</p> <p><i>Етап 3.</i> Аналіз стану «як є». 3.1. Виявлення особливостей і недоліків поточного обліку. 3.2. Уточнення плану робіт за проектом.</p> <p><i>Етап 4.</i> Розробка методології і облікової моделі «як треба». 4.1. Підготовка моделі формування вихідних звітних форм. 4.2. Розробка проміжних звітних форм і способів розрахунку показників. 4.3. Опрацювання схеми введення в інформаційну систему і зберігання первинних даних. 4.4. Розробка методів контролю, способів системного забезпечення надійності обліку. 4.5. Розробка проекту процедур підготовки інформації. 4.6. Перевірка і компонування проекту методології. 4.7. Підготовка тестової версії методології, пробні розрахунки.</p> <p><i>Етап 5.</i> Обговорення ескізу методології.</p> <p><i>Етап 6.</i> Узгодження і затвердження методології.</p> <p><i>Етап 7.</i> Запуск, автоматизація і апробація</p>

Стадії роботи над консалтинговим проектом упродовження управління управлінського обліку

№ пор.	Стадія	Мета	Вхідні документи	Склад робіт	Вихідні документи
1	<i>Попереднє визначення проекту</i>	Аналіз можливості виконання проекту	Технічне завдання замовника	<ul style="list-style-type: none"> – Оцінка функціонального застосування, вартості та строків упровадження системи; – збір та аналіз інформації про структуру та діяльність підприємства; – аналіз вимог замовника до майбутньої ERP-системи; – вивчення стратегії автоматизації та необхідної функціональності програмних засобів; – розроблення проекту контракту та укладання контракту 	Контракт
			Інформація про структуру підприємства		Комерційна пропозиція
2	<i>Визначення проекту</i>	Формування та навчання сумісної команди проекту – центру компетенції та вироблення єдиного бачення проекту	Контракт	<ul style="list-style-type: none"> – Формування компетенції; – навчання членів центру компетенції технології виконання проекту, регламенту сумісного управління проектом, функціональності програмних засобів, адмініструванню системи; – вироблення сумісного бачення проекту: цілей, змісту підходів, стратегії проектування та впровадження, план робіт; 	Статут проекту
			Навчальний план		Загальний план-графік проекту
			Навчальні матеріали		Наказ по підприємству «Про формування центру компетенції»

Продовження дод. У

№ пор.	Стадія	Мета	Вхідні документи	Склад робіт	Вихідні документи
			Анкетування збору документів	<ul style="list-style-type: none"> розроблення та затвердження статуту проекту; розробка детального плану та кошторису робіт 	<p>Наказ по підприємству «Про початок робіт щодо впровадження ERP-системи»</p>
3	Обстеження	Підготовка необхідної інформації про підприємство для аналізу та дизайну ERP-системи	Статут проекту	<p>Заповнення листів опитування, проведення інтерв'ю та вивчення документів для:</p> <ul style="list-style-type: none"> опису структури підприємства та побудови переліку його бізнес-процесів; опису нормативно-довідкової інформації; опису проблем управління, що можуть бути вирішені при впровадженні ERP-системи, та рівня підготовленості персоналу до роботи з нею; опису існуючої системи автоматизації; розроблення концептуальних рішень щодо побудови ERP-системи 	Звіт про обстеження
			Пакет документів для аналізу		
4	Аналіз та дизайн	Розроблення макета ERP-системи	Листи опитування	<ul style="list-style-type: none"> Налаштування бізнес-процесів; перевірка тестових контрольних прикладів; вибір рішень для автоматизації бізнес-процесів та розширення їх функціональності; 	Технічне завдання ERP-системи

Продовження дод. У

№ пор.	Стадія	Мета	Вхідні документи	Склад робіт	Вихідні документи
			<p>Звіт про обстеження</p>	<ul style="list-style-type: none"> - складання переліку функціональних доопрацювань та вихідних форм документів; - розробка технічного завдання на ERP-систему; - розробка проектів інструкцій; - підготовка програми навчання кінцевих користувачів 	<p>Програма та методика приймально-здавальних випробувань</p> <p>Регламент підготовки підприємства до запуску ERP-системи в експлуатацію</p> <p>Проекти інструкцій</p>
5	<p><i>Підготовка до запуску</i></p>	<p>Підготовка підприємства, програмних та апаратних засобів до ефективного запуску проекту впровадження системи управлінського обліку</p>	<p>Статут проекту</p> <p>Технічне завдання ERP-системи</p> <p>Програма та методика приймально-здавальних випробувань</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Перевірка готовності кінцевих споживачів до початку роботи проекту; - формування групи супроводження проекту з працівників ІТ-служби; - розробка регламенту ведення нормативно-довідкової інформації; - інсталяція програмних засобів та встановлення прав доступу; - міграція даних в ERP-систему 	<p>Акт готовності об'єкта до початку експлуатації</p> <p>Наказ по підприємству «Про початок впровадження проекту»</p>

Продовження дод. У

№ пор.	Стадія	Мета	Вхідні документи	Склад робіт	Вихідні документи
			<p>Регламент підготовки підприємства до запуску ERP-системи в експлуатацію</p> <p>Проекти інструкцій</p> <p>Програма навчання кінцевих споживачів</p> <p>Графік введення/ виведення автоматизованих робочих місць та програмних засобів у роботу</p>		<p>Регламент ведення нормативно-довідкової інформації</p> <p>Графік введення робочих місць в експлуатацію</p>

Закінчення дод. У

№ пор.	Стадія	Мета	Вхідні документи	Склад робіт	Вихідні документи
			Програма щодо супроводження проекту	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка фінансової звітності сторін, інвентаризація невиконаних зобов'язань, формування кінцевого списку робіт; – підписання акта здачі ERP-системи в експлуатацію 	<p>Звіт про результати виконання проекту</p> <p>Формуляр ERP-системи</p> <p>Реєстр переданої замовнику проектної документації</p> <p>Акт звірки та взаєморозрахунків</p> <p>Наказ по підприємству</p> <p>«Про впровадження ERP-системи»</p>
8	Після-проектне обслуговування	Сприяння вдосконаленню ERP-системи	Контракт на супроводження ERP-системи	Супроводження ERP-системи та оновлення програмних засобів	План-графік консалтингових робіт щодо супроводження

Додаток Ф

Консалтингові компанії світу за сферами їх спеціалізації

Таблиця Ф.1

Перелік провідних консалтингових компаній світу
за сферами їх спеціалізації

Компанія	Стратегічне консультування	Інформаційні технології	Управління кадрами	Аудит
<i>A.T. Kearney</i>	x	X		
American Management Systems		X		
Andersen Consulting	x	X	x	
Arthur Andersen		X	x	x
<i>Arthur D. Little</i>	x			
<i>Bain & Company</i>	x			
<i>Booz-Allen & Hamilton</i>	x			
<i>Boston Consulting Group</i>	x			
Buck Consultants			x	
Cap Gemini Consulting	x	x		
CSC		x		
Deloitte Consulting	x	x	x	
Ernst & Young	x	x	x	x
Grant Thornton	x	x		x
Hay Group			x	
Hewitt Associates			x	
IBM Consulting Group		x		
KPMG	x	x	x	x
<i>McKinsey & Co</i>	x	x	x	
<i>Mercer Management Consulting</i>	x			
Mitchell Madison Group	x	x		
Monitor Company	x			
PA Consulting Group	x	x	x	
PricewaterhouseCoopers	x	x	x	x
Towers Perrin			x	
Watson Wyatt Worldwide			x	
Woodrow Milliman			x	

Примітка: жирним шрифтом виділено компанії, що належать до Великої п'ятірки, а курсивом – фірми, які називають терміном «top-tier» consulting firms, оскільки вони мають багаті традиції і володіють значним авторитетом серед клієнтів; сама їх назва є гарантією якості послуг, що надаються ними [4].

Таблиця Ф.2

Види економічних консалтингових послуг

Бухгалтерський облік та аудит	Управлінське консультування	Консультації з оподаткування	Корпоративні фінансові послуги
Business Process Outsourcing			
<ul style="list-style-type: none"> – Загальногосподарський аудит; – аудит фінансових інститутів; – аналіз систем внутрішнього контролю; – ведення бухгалтерського обліку; – внутрішній аудит; – фінансовий аналіз; – консультації по бухгалтерському обліку і підготовка фінансової звітності відповідно до GAAP і IAS 	<ul style="list-style-type: none"> – Стратегічне планування і управління; – розробка фінансових процедур і заходів контролю; – підвищення ефективності діяльності; – вдосконалення організаційних структур і систем управління; – інформаційні технології; – телекомунікаційні засоби; – питання маркетингу; – логістика; – управління кадрами компанії; – BPR TQM 	<ul style="list-style-type: none"> – Податкове планування і оптимізація оподаткування; – реєстрація нових підприємств; – оподаткування приватних осіб; – ведення справ в арбітражних судах; – експортно-імпортні операції; – правове консультування 	<ul style="list-style-type: none"> – Розробка стратегій і підготовка бізнес-планів; – ТЕО-проекти; – оцінка майнових комплексів; – аналіз ринку; – комплексна оцінка; – анти-кризове управління; – поглинання і злиття; – консультації щодо питань нерухомості

Додаток X

Етапи постановки управлінського обліку на підприємстві торгівлі за комбінованим підходом

№ пор.	Етапи робіт	Зміст робіт	Документ	Результат
1	<i>Цільова структуризація</i>	Визначення бізнес-процесів	Положення про бізнес-процеси	Єдине розуміння бізнес-процесів
		Формалізація організаційної структури	Положення про організаційну структуру	Актуальна організаційна структура підприємства
		Визначення компетентності та сфери відповідальності персоналу	Матриця розподілу бізнес-процесів на структурні ланки	Визначення меж відповідальності посадових осіб і підрозділів
2	<i>Проектування системи управлінського обліку</i>	Проектування системи управлінського обліку	Концепція управління фінансово-економічною діяльністю підприємства	Єдине розуміння принципів та інструментів системи управління фінансово-економічною діяльністю
			Управлінська облікова політика	Єдиний порядок та принципи ведення управлінського обліку
		Побудова фінансової структури підприємства	Положення про фінансову структуру підприємства	Розуміння у керівника, які доходи і ресурси він планує, за які показники відповідає
		Визначення схеми консолідації (агрегування звітності)	Технологічна схема бюджетування та консолідації звітності	Єдині схеми та закономірності планування, обліку і контролю результатів діяльності
		Інформаційне забезпечення бізнес-процесів	Інформаційні карти бізнес-процесів	Повне інформаційне охоплення всіх процесів, схема руху інформаційних потоків

Закінчення дод. X

№ пор.	Етапи робіт	Зміст робіт	Документ	Результат
		Проектування схеми документообігу	Регламент документообігу і альбом форм	Упорядкування інформаційних потоків, своєчасне отримання необхідної інформації у вигляді документів
3	<i>Упровадження системи управлінського обліку</i>	Упровадження процедур обліку результатів діяльності	– Протоколи зауважень; – протоколи внесених змін; – відкориговані (за результатами діагностики) та погоджені (за результатами впровадження) документи, що регламентують ведення управлінського обліку; – щомісячні звіти за результатами впровадження; – звіти діагностики управлінського обліку та моніторингу управлінської звітності; – план першочергових заходів щодо вдосконалення системи управлінського обліку	Діючі процеси планування, обліку, контролю та аналізу результатів діяльності Чинний порядок документообігу між підрозділами підприємства
		Упровадження процедур планування результатів діяльності		
		Упровадження процедур контролю і аналізу результатів діяльності		
4	<i>Діагностика та вдосконалення системи управлінського обліку</i>	Діагностика та удосконалення процедур обліку результатів діяльності		Діюча система управлінського обліку
		Діагностика та удосконалення процедур планування результатів діяльності		
		Діагностика та удосконалення процедур контролю і аналізу результатів діяльності		

Структура Положення про облікову політику з управлінського обліку підприємства торгівлі

Елемент облікової політики підприємства торгівлі	Регламентний документ облікової політики підприємства торгівлі	Результат застосування облікової політики підприємства торгівлі
I. Організаційний розділ облікової політики управлінського обліку підприємства торгівлі		
<i>Організаційна структура підприємства торгівлі</i>	Положення про організаційну структуру підприємства торгівлі. Положення про діагностику управлінського обліку на підприємстві торгівлі	Визначення організаційної структури, її схем, функцій і напрямку діяльності. Діагностика управлінського обліку на підприємстві торгівлі
<i>Фінансова структура підприємства торгівлі</i>	Положення про фінансову структуру підприємства торгівлі. Положення про діагностику управлінського обліку на підприємстві торгівлі	Визначення фінансової структури, її схем, функцій і напрямку діяльності виділених центрів фінансової відповідальності (ЦФВ). Класифікація ЦФВ (витрат, доходів, прибутку, маржинального доходу, інвестицій). Діагностика управлінського обліку підприємства торгівлі
<i>Бюджетно-фінансова структура підприємства торгівлі</i>	Положення про фінансову структуру підприємства торгівлі. Положення про бюджетування підприємства торгівлі. Положення про прогнозування показників діяльності підприємства торгівлі. Положення про діагностику управлінського обліку підприємства торгівлі	Проекція фінансової структури на різні бюджети підприємства торгівлі. Класифікатор бюджетів підприємства торгівлі. Діагностика методики управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Продовження дод. Ц

Елемент облікової політики підприємства торгівлі	Регламентний документ облікової політики підприємства торгівлі	Результат застосування облікової політики підприємства торгівлі
<i>Повноваження і структура відділу управлінського обліку та контролю підприємства торгівлі</i>	Положення про відділ управлінського обліку і контролю підприємства торгівлі. Положення про діагностику управлінського обліку на підприємстві торгівлі	Посадові інструкції співробітників відділу управлінського обліку і контролю підприємства торгівлі. Діагностика управлінського обліку на підприємстві торгівлі
II. Методичний розділ облікової політики управлінського обліку підприємства торгівлі		
<i>Методи оцінки майна і зобов'язань підприємства торгівлі</i>	Положення про облікову політику управлінського обліку підприємства торгівлі. Положення про діагностику управлінського обліку підприємства торгівлі	Вибір методу оцінки активів і зобов'язань підприємства торгівлі. Вибір методу амортизації необоротних активів підприємства торгівлі. Вибір методу списання оборотних активів підприємства торгівлі
<i>Методика обліку витрат, доходів, калькуляції собівартості і ціноутворення підприємства торгівлі</i>	Положення про облікову політику управлінського обліку підприємства торгівлі. Положення про облік, нормування витрат і калькуляцію собівартості підприємства торгівлі. Положення про ціноутворення підприємства торгівлі	Класифікатор витрат і довідник статей витрат підприємства торгівлі. Класифікатор носіїв витрат і місць виникнення витрат підприємства торгівлі. Структура і склад статей кошторисів і калькуляцій підприємства торгівлі. Сформовані бази для розподілу непрямих витрат

Продовження дод. Ц

Елемент облікової політики підприємства торгівлі	Регламентний документ облікової політики підприємства торгівлі	Результат застосування облікової політики підприємства торгівлі
<i>Форми бюджетів і управлінської звітності</i>	Положення про бюджетування і управлінську звітність підприємства торгівлі. Положення про форми первинних облікових документів і управлінську звітність підприємства торгівлі	Структура, форми і склад бюджетів підприємства торгівлі. Класифікатор документів за типами і видами. Класифікатор управлінських звітів. Порядок формування, представлення і затвердження звітів підприємства торгівлі
<i>Система показників для оперативного, тактичного і стратегічного управління</i>	Положення про регламент планування, контроль і аналіз діяльності підприємства торгівлі. Положення про управлінський бюджетний аналіз підприємства торгівлі. Положення про оцінку, аналіз і прогнозування виконання бюджетів підприємства торгівлі	Класифікатор ключових показників ефективності (КПЕ) підприємства торгівлі. Вибір фінансових і нефінансових, кількісних і якісних показників для кожного ЦФВ і підприємства торгівлі в цілому. Діагностика і моніторинг обліково-аналітичних показників підприємства торгівлі
<i>Процедури проведення управлінського контролю на підприємстві торгівлі</i>	Положення про регламент планування, контроль і аналіз діяльності підприємства торгівлі. Положення про порядок проведення інвентаризації МШП, товарів, тари на складах, робочих місцях підприємства торгівлі	Класифікатор контрольних показників для оцінки діяльності ЦФВ і підприємства торгівлі в цілому. Порядок формування нормативних величин контрольних показників ЦФВ і підприємства торгівлі в цілому

Закінчення дод. Ц

Елемент облікової політики підприємства торгівлі	Регламентний документ облікової політики підприємства торгівлі	Результат застосування облікової політики підприємства торгівлі
	Положення про матеріальну відповідальність осіб, пов'язаних із прийманням, зберіганням, внутрішнім переміщенням і використанням МШП, товарів, тари на підприємстві торгівлі	Порядок визначення фактичних величин контрольних показників ЦФВ і підприємства торгівлі в цілому. Порядок оцінки діяльності ЦФО на основі проведеного аналізу
III. Технічний розділ облікової політики управлінського обліку підприємства торгівлі		
<i>Стандарти внутрішнього документообігу підприємства торгівлі</i>	Регламенти взаємодії підрозділів у системі фінансово-господарської діяльності і управління підприємства торгівлі	Графік документообігу підприємства торгівлі
<i>Опис структури даних для автоматизації управлінського обліку підприємства торгівлі</i>	Положення про автоматизацію управлінського обліку підприємства торгівлі. Технічне завдання на автоматизацію управлінського обліку підприємства торгівлі	Регламенти по автоматизації управлінського обліку підприємства торгівлі, підготовлені для затвердження
<i>Формування управлінського плану рахунків підприємства торгівлі</i>	Робочий план рахунків управлінського обліку підприємства торгівлі	Кодифікатор рівнів аналітичних рахунків управлінського обліку підприємства торгівлі. Класифікатор і взаємозв'язок рахунків фінансового і управлінського обліку підприємства торгівлі

**Структура регламенту, що визначає умови визнання
об'єктів управлінського обліку та відображення
інформації про них в управлінській звітності**

1. Основні **визначення**, що стосуються відповідного об'єкта.
2. Внутрішня **класифікація** об'єкта, що використовується для цілей управлінського обліку та управлінської звітності. Визначення рівнів деталізації інформації про відповідний об'єкт обліку.
3. Організація **документообігу (інформаційних потоків)**, що забезпечує можливість обліку відповідного об'єкта.
4. Перелік **умов** визнання об'єкта в управлінському обліку (із зазначенням порядку перевірки умов).
5. Визначення **моменту визнання** об'єкта в управлінському обліку (загальний варіант для всіх об'єктів незалежно від їх виду і джерела придбання; індивідуальні варіанти для конкретних об'єктів або для конкретних варіантів їх придбання);
6. Визначення **первинної оцінки** об'єкта (загальний варіант для всіх об'єктів незалежно від їх вигляду; індивідуальні варіанти для конкретних об'єктів або для конкретних варіантів їх придбання);
7. Визначення **видів оцінок та порядок їх здійснення** стосовно до об'єктів управлінського обліку (первісна оцінка і порядок її визначення; умови і порядок переоцінки).
8. Перелік **умов**, виконання яких є необхідним для списання (перенесення) вартості об'єкта на інші об'єкти обліку в управлінському обліку (з вказівкою порядку перевірки умов).
9. Характеристика **основних способів списання** (перенесення) вартості об'єкта на інші об'єкти обліку з вказівкою порядку застосування кожного способу.

10. Перелік **умов**, виконання яких необхідне для припинення визнання об'єкта в управлінському обліку (із зазначенням порядку перевірки умов).
11. Визначення **моменту припинення** визнання об'єкта в управлінському обліку (загальний варіант для всіх об'єктів незалежно від їх вигляду і джерела придбання; індивідуальні варіанти для конкретних об'єктів або для конкретних варіантів їх придбання).
12. Характеристика **аналітичних показників**, які розраховуються за даними, що включають інформацію про відповідний об'єкт управлінського обліку.
13. Перелік **форм і конкретних статей** управлінської звітності, в яких наводиться інформація про об'єкт. Порядок заповнення відповідних позицій у звітності.
14. **Терміни представлення** інформації, необхідної для складання звітності. Терміни складання відповідних форм звітності.
15. Відповідальні особи за представлення інформації про об'єкт. Особи, відповідальні за складання відповідних форм управлінської звітності про об'єкт.
16. Контроль якості інформації управлінської звітності про об'єкт.

Положення про діагностику методики управлінського обліку на підприємстві торгівлі (витяг)

1.1. Загальні положення

- 1.1.1. Положення розробляється фінансовим директором підприємства і застосовується до всіх структурних підрозділів, задіяних у веденні управлінського обліку та формуванні управлінської звітності.
- 1.1.2. Зміна Положення здійснюється з початку нового фінансового року у всіх структурних підрозділах підприємства одночасно.

1.2. Базові принципи

- 1.2.1. Діагностика методики управлінського обліку здійснюється для розпізнавання, виявлення, аналізу і прогнозування відхилень, змін у системі управлінського обліку, організації від загальноприйнятих правил бухгалтерського і податкового обліку, встановлених законодавством, з урахуванням впливу чинників обліково-аналітичного забезпечення процесу управління організацією на зміну результативних показників її діяльності, з метою ухвалення ефективних управлінських рішень.

1.3. Організаційні основи

- 1.3.1. Проведення діагностики управлінського обліку здійснюється періодично та на вимогу керівника організації для визначення відповідності обраних методів та методик управлінського обліку цілям і завданням ефективного управління і ухвалення управлінських рішень.

1.4. Методичні основи

- 1.4.1. Методичні основи діагностики управлінського обліку ґрунтуються на Методичних рекомендаціях з організації та ведення управлінського обліку на підприємстві торгівлі та Положенні про облікову політику управлінського обліку підприємства.

1.5. Технічні основи

- 1.5.1. Правила проведення діагностики управлінського обліку на підприємстві торгівлі розробляються фінансовим директором і впроваджуються та контролюються під його керівництвом у терміни, визначені розпорядженням керівника підприємства.

Система оцінних індикаторів ефективності управлінського обліку підприємств торгівлі

Структурні компоненти системи управлінського обліку	Оцінний індикатор	Характеристика
Організаційна структура системи управлінського обліку	Рівень розвитку організаційної структури системи управлінського обліку	Організаційна структура облікового апарату побудована з урахуванням розміру, масштабу і специфіки виду економічної діяльності та впливу зовнішніх і внутрішніх факторів
	Диференціація функціональних обов'язків облікових працівників	Чітка ідентифікація функцій з метою мінімізації викривлення обліково-аналітичної інформації, розмежування облікових і контрольних функцій між співробітниками, наявність служби контролю і регламентація її діяльності
	Регламентація управлінського обліку	Формування єдиного для всіх співробітників понятійного апарату, наявність внутрішніх стандартів управлінського обліку, облікової політики для цілей управлінського обліку
Методичне забезпечення системи управлінського обліку	Порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку	Використання найбільш оптимального варіанта відображення господарських операцій з урахуванням специфіки та розміру підприємства. Застосування спеціальних транзитних рахунків, субрахунків другого і третього порядків, а також системи аналітичних рахунків з метою досягнення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком

Продовження дод. Ю

Структурні компоненти системи управлінського обліку	Оцінний індикатор	Характеристика
		Для великих підприємств рекомендований автономний спосіб побудови системи рахунків управлінського обліку
	Управлінська звітність	Система управлінської звітності повинна бути достатньою, гнучко структурованою, мати необхідні аналітичні розрізи та узгодження з метою безперервного забезпечення інформацією щодо бізнес-процесів підприємства
	Вибір системи управлінського обліку	Досягнення спрощення і підвищення точності визначення фінансового результату, забезпечення виконання контрольних функцій обліку. Вибір інструментів та методів управлінського обліку, що дозволяє оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом продажу, витратами і доходом і оперативно забезпечує інформацією при прийнятті управлінських рішень
	Номенклатура статей затрат та доходів	Визначення номенклатури статей затрат та доходів з урахуванням технологічних особливостей підприємства торгівлі, досягнення оптимального рівня деталізації, при якому не відбувається ускладнення методики розрахунку фінансового результату, але в той же час забезпечується отримання необхідної інформації для управління продажами товарів

Структурні компоненти системи управлінського обліку	Оцінний індикатор	Характеристика
	Способи обліку та розподілу непрямих затрат	Вибір способу обліку і розподілу непрямих витрат з урахуванням їх економічної природи і безпосереднього зв'язку з технологічними особливостями торговельного процесу
Технічне забезпечення системи управлінського обліку	Ступінь досягнення безпомилковості реєстрації і своєчасності обробки інформації про фінансово-господарські операції суб'єкта господарювання	Відображенню підлягають операції, пов'язані з відповідним звітним періодом, які повинні бути правильно віднесені на відповідні рахунки. Визначення «управлінських різниць» шляхом співвідношення фінансового результату у фінансовому на управлінському обліку
	Якість автоматизованої обробки облікової інформації	Комплексний підхід при автоматизації системи управління. Автоматизація процесу збору даних, наявних в інформаційних системах, повинна здійснюватися з урахуванням вимог управлінського обліку
	Організація системи збору облікової інформації, що забезпечує оформлення і реєстрацію господарських операцій	Управлінська інформація повинна бути надана особам, уповноваженим приймати рішення, у встановлені терміни при дотриманні принципів конфіденційності, необхідності, достатності, істинності, релевантності інформації

Проект звіту за результатами діагностики системи управлінського обліку і звітності

ЗВІТ

за результатами діагностики системи управлінського обліку
і звітності

станом на « _____ » _____ р.

ЗМІСТ:

Резюме

1. Постановка завдання і методи їх вирішення.

- 1.1. Запити і потреби замовника.
- 1.2. Точка зору консультанта.
- 1.3. Етапи консультаційного проекту.
- 1.4. Мета, завдання і методи дослідження.

2. Отримані результати та їх аналіз.

- 2.1. Система збору і відображення первинної інформації управлінського обліку.
 - 2.1.1. Облік руху грошових коштів.
 - 2.1.2. Облік руху товарно-матеріальних цінностей.
- 2.2. Система підготовки, перевірки і надання управлінської звітності.
- 2.3. Регламентация системи управлінського обліку.
- 2.4. Коротка характеристика професійних якостей співробітників.

3. Висновки

4. Програма заходів підвищення ефективності діяльності

_____ *назва підприємства*

Програма заходів підвищення ефективності діяльності

_____ *назва підприємства*

№ пор.	Завдання	Заходи/дії	Примітки
1			
2			
3			
4			

Наукове видання

ФОМІНА Олена Володимирівна

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК
У ТОРГІВЛІ**

Монографія

Редактор Т.В. Москалюк
Комп'ютерне верстання К.М. Похилюк
Дизайн обкладинки Т.В. Матвієнко

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 24,18. Тираж 300 пр. Зам. 857.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.213 р.