

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОРГІВЛІ

© 2015 ФОМІНА О. В.

УДК 330:338.2

Фоміна О. В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі

Правильно організована та ефективно функціонуюча система інформаційного забезпечення менеджменту повинна в кінцевому підсумку забезпечити належний рівень конкурентоспроможності підприємства, а отже, і його довгостроковий розвиток. Метою статті є наукове обґрунтування та розробка концептуальних засад організації системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі. У статті проведено дослідження та здійснено структурування базових складових організації управлінського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємств торгівлі. Визначено сучасні підходи до організації управлінського обліку. Здійснено наукове обґрунтування теоретико-методологічних засад організації системи управлінського обліку на основі системного підходу.

Ключові слова: бізнес-процес, організація управлінського обліку, процес управлінського обліку, система управлінського обліку, структура управлінського обліку.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 11.

Фоміна Олена Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: Fomina504@mail.ru

УДК 330:338.2

Фоміна О. В. Организация управленческого учета на предприятии торговли

Правильно организованная и эффективно функционирующая система информационного обеспечения менеджмента должна в результате обеспечить надлежащий уровень конкурентоспособности предприятия, а следовательно, и его долгосрочное развитие. Целью статьи является научное обоснование и разработка концептуальных основ организации системы управленческого учета на предприятии торговли. В статье проведено исследование и осуществлено структурирование базовых составляющих организации управленческого учета с учетом особенностей деятельности предприятий торговли. Определены современные подходы к организации управленческого учета. Осуществлено научное обоснование теоретико-методологических основ организации системы управленческого учета на основе системного подхода.

Ключевые слова: бизнес-процесс, организация управленческого учета, процесс управленческого учета, система управленческого учета, структура управленческого учета.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Библ.:** 11.

Фоміна Елена Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, докторант, Киевский национальный торгово-экономический университет (ул. Киото, 19, Киев, 02156, Украина)

E-mail: Fomina504@mail.ru

UDC 330:338.2

Fomina O. V. Organization of Managerial Accounting at the Trade Enterprise

Correctly organized and well-functioning system for information support of management should result in providing the appropriate level of competitiveness and, consequently, its long-term development. The article is aimed at scientific substantiation and development of conceptual foundations for organization of a managerial accounting system at the trade enterprise. The article provides studying together with outlining of basic constituents for organization of management accounting in view of features of the trade enterprises' activities. The current approaches to organization of managerial accounting have been determined. A scientific substantiation of theoretical-methodological foundations of organizing a managerial accounting system has been accomplished on the basis of systematic approach.

Key words: business process, organization of managerial accounting, managerial accounting process, managerial accounting system, structure of managerial accounting.

Pic.: 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 11.

Fomina Olena V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Kyiv National University of Trade and Economy (vul. Kioto, 19, Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: Fomina504@mail.ru

На сучасному етапі свого розвитку управлінський облік на підприємстві являє собою не просто облікову систему, а й починає ставати основним ключовим ядром всієї системи управління підприємством у цілому. Це пояснює значний інтерес науковців до проблем методології, організації та методики управлінського обліку, вирішення яких сприяє його розвитку. Зокрема, організація облікової системи належить до недостатньо досліджених проблем формування та функціонування управлінського обліку, що пов'язано з його особливостями як прикладної дисципліни.

Інноваційні підходи до управління, виникнення нових форм господарських взаємовідносин, постійно зростаючі інформаційні потреби менеджерів підприємств обумовлюють необхідність дослідження стримуючих організаційних обмежень облікової системи і, зокрема, визначення її концептуальних засад.

У науковій літературі існують різні погляди на організацію управлінського обліку. Так, В. Ф. Палій,

досліджуючи питання організації та функціонування управлінського обліку, наголосив на тому, що базовим принципом останнього є децентралізація управління з контролем результатів на всіх рівнях структури фінансового управління. Тобто система управлінського обліку передбачає нову логіку економічних взаємовідносин всередині підприємства, зокрема у співпраці керівника та підлеглого [1].

Н. Цветкова, розглядаючи методичні питання організації обліку для забезпечення інформацією менеджерів при прийнятті управлінських рішень, базує своє дослідження на класифікації затрат та внутрішній звітності як методу контролю за результатами діяльності підприємства. Вчений підкреслює, що управлінським обліком на підприємстві повинен займатися менеджер з бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що бухгалтер на підприємстві інколи займається управлінськими функціями, здійснюючи аналіз фінансового стану підприємства, контроль доцільності витрачання ресурсів та досягнен-

ня планових завдань, складання та подання внутрішньої звітності [2]. Даний підхід характеризує організацію управлінського обліку як «менеджмент бухгалтерської структури» та забезпечення облікових процедур, що притаманно сучасному етапу розвитку управлінського обліку. Крім того, як зазначає В. П. Суйц, управлінський облік досить часто розглядають не як частину інформаційного забезпечення підприємства, а лише як такий, що виконує «сервісну функцію» [3, с. 96].

К. В. Ткачова у своїй роботі запропонувала послідовні дії побудови системи управлінського обліку, що базуються на досвіді та результатах впровадження на конкретному підприємстві, де функції виконання та постановки управлінського обліку були покладені на фінансового директора та начальника служби управлінського обліку. Так, до етапів реалізації проекту організації управлінського обліку віднесено: розробку організаційної структури підприємства; розробку моделі обліку; погодження плану рахунків обліку; формування реєстру управлінських проведення; розроблення форматів та схем руху первинних документів; розроблення переліку показників для оцінки діяльності підрозділів; погодження формату звітності. Важливим етапом також відзначено автоматизацію управлінського обліку [4].

Грунтовне дослідження, у якому здійснено наукове обґрунтування та розробка концепції організації системи бухгалтерського обліку, яка сприятиме оптимізації системи управління та визначенню перспектив її розвитку, проведено Шпаком В. А. [5].

Сучасний управлінський облік полягає в: оптимізації організаційної та фінансової структури бізнесу; оптимізації бізнес-процесів; впровадженні нових управлінських технологій; впровадженні процесоорієнтованого управління затратами та крос-функціональних моделей управління бізнесом; включенні в обліковий процес усіх спеціалістів підприємства, які пов'язані з документообігом, обліком, ланцюжком створення вартості продукту; підвищенні кваліфікації кадрів та їх мотивації в досягненні цільових значень ключових показників ефективності; впровадженні електронних засобів обробки даних і контролю за виконанням прийнятих рішень; підвищенні загального рівня корпоративної культури. Зазначені компоненти та аналіз наукових праць показує генезис розуміння проблеми від організації управлінського обліку як практичної діяльності до організації управлінського обліку як наукової дисципліни. Це, у свою чергу, обґрунтовує актуальність проблеми та необхідність її вирішення.

Метою статті є наукове обґрунтування та розробка концептуальних засад організації системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі.

Визначена мета обумовила вирішення таких завдань:

- ✦ обґрунтувати теоретико-методологічні засади організації системи управлінського обліку на основі системного підходу;
- ✦ розкрити особливості організації системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі, визначити пріоритети її розвитку.

Ефективне вирішення завдань управлінського обліку може бути досягнуто за рахунок комплексності в побудові та функціонуванні самої системи управлінського обліку, яка 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, планованих 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, які характеризують оціночні показники.

Правильно організована і ефективно функціонуюча система інформаційного забезпечення менеджменту повинна в кінцевому результаті забезпечити належний рівень конкурентоспроможності підприємства, а отже, і його довгостроковий розвиток.

У цілому, організація – це діяльність зі створення та вдосконалення зв'язків між частинами цілого, у більш вузькому розумінні – діяльність зі створення та вдосконалення структури і правил функціонування її елементів. Одне з лексичних значень терміна «організація» відповідає «системі», але не будь-якій, а впорядкованій, організованій системі [6].

На думку Н. М. Бондаренко, на організацію обліку впливають як об'єктивні чинники (такі, як рівень розвитку ринкової економіки, ступінь демократизації суспільства, поширення процесу інтеграції економіки країни у світовій економічній простір та вимоги міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації обліку), так і суб'єктивні чинники (наприклад, форма власності та організаційно-правова форма господарювання, вид діяльності, особливості технології та організаційно структури підприємства, інформаційні потреби керівництва підприємства тощо) [7, с. 11].

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 частинами 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 [5].

Термін «структура» (лат. *structūra* – побудова) має цілий спектр значень: він може бути синонімом системи, форми, моделі, організації. Структура – це взаєморозміщення та певний взаємозв'язок складових частин цілого, внутрішня будова, влаштування, впорядкування, устрій, організація [5]. Отже, структура відображає лише те, що залишається відносно незмінним, сталим при перебудові системи, тоді як організація є поняттям, що охоплює як структурні, так і динамічні характеристики системи (у тому числі сукупність процесів).

Екстраполюючи це визначення на управлінський облік, виділимо два аспекти організації системи управлінського обліку: структура управлінського обліку та процес організації управлінського обліку (рис. 1).

Управлінський облік, як система оброблення 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 і 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.

Під організацією управлінського обліку необхідно 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.

Особливості організації системи управлінського обліку можна дослідити за такими ознаками:

- ✦ наявність структури та її ієрархічність;
- ✦ відносна самостійність елементів, кожен з яких сам володіє властивостями системи;
- ✦ наявність входів, виходів, контролю і управління елементами.

Різноманітність організаційно-правових форм, соціально-економічних, історичних, юридичних, технологічних факторів впливу на діяльність господарюючого суб'єкта, корпоративних цілей і завдань, рівнів компетентності керівництва, потреби в інформації при вирішенні оперативних і стратегічних задач менеджменту обумовлює використання різних методологічних підходів в організації збору, накопичення, систематизації та обробки управлінської інформації. Відповідно, різні підходи в організації облікового процесу породжують різні варіанти побудови системи управлінського обліку [8, с. 14].

Існують такі основні методологічні підходи до організації управлінського обліку, які можна класифікувати за типами системи управлінського обліку:

1. На рівні взаємодії системи бухгалтерських рахунків:

- ✦ повна інтеграція фінансового та управлінського обліку;
- ✦ автономна (локальна) система управлінського обліку в окремому плані рахунків.

2. За формуванням інформації для управління на основі синтезу методів:

- ✦ системний підхід, який передбачає повне інформаційне забезпечення управління підприємством системою управлінського обліку;
- ✦ позасистемний підхід, який передбачає включення в сферу управлінського обліку лише окремих об'єктів управління відповідно до інформаційних запитів користувачів.

І системний, і позасистемний підходи до організації управлінського обліку можуть бути реалізовані як без використання бухгалтерських рахунків, так і з використанням окремого плану рахунків.

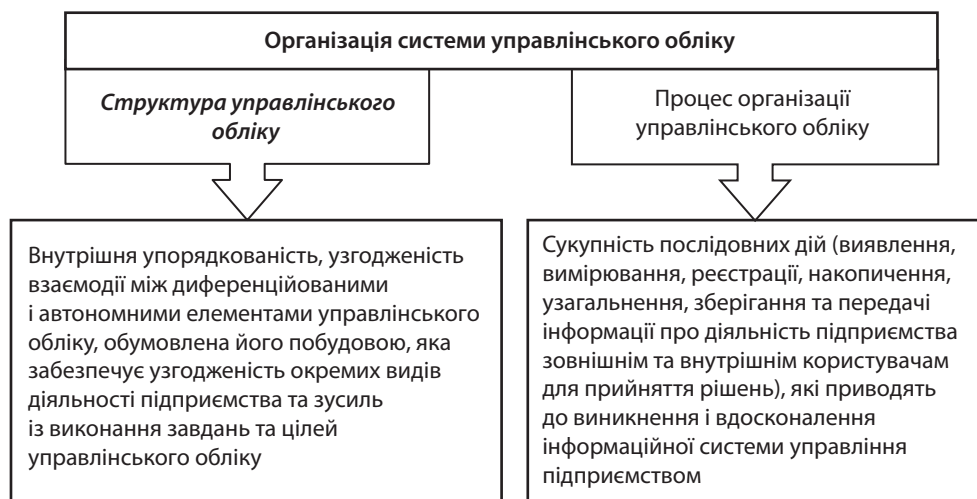


Рис. 1. Складові організації системи управлінського обліку

3. За формою організації обліково-аналітичної системи:

- ✦ централізований підхід, відповідно до якого організація управлінського обліку регламентується і контролюється єдиною обліково-аналітичною службою на чолі з відповідальною особою за його впровадження (ведення);
- ✦ децентралізований підхід, згідно з яким веденням управлінського обліку і формуванням управлінської звітності займаються працівники різних відділів (фінансового, планово-економічного, аналітичного відділів).

Керівництвом компанії, що бере участь у проектуванні системи управлінської звітності, приймається остаточне рішення про конфігурацію системи управлінської звітності 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 в цілому інформаційну систему управлінського обліку та звітності [9]:

- ✦ центри відповідальності;
- ✦ бізнес-процеси;
- ✦ регламенти;
- ✦ результати та оціночні показники.

Зміст кожного елемента інформаційної системи управлінського обліку та звітності для кожного підприємства буде мати 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 та згруповані за обсягом повноважень і обов'язків – центри витрат, доходів, маржинального доходу, прибутку, інвестицій, контролю, управління і т. д. Це дозволяє, у 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.

Також структуризація центрів відповідальності може проводитися з таким рівнем деталізації, який до-

зволить оптимізувати з необхідною і достатньою мірою функції управління – планування, облік, контроль, мотивацію та 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 та допоміжні центри відповідальності [10].

Так, для торговельних підприємств виділяють центри відповідальності, що класифікуються за різними ознаками (табл. 1) [11, с. 120].

Відповідно до покладених на центри відповідальності функцій та завдання здійснюється закріплення за ними основних напрямків діяльності – бізнес-процесів, які, у свою чергу, структуруються у визначену послідовність операцій та заходів. При цьому формування бізнес-процесів може бути лінійним або функціональним.

Формування лінійного бізнес-процесу включає в себе ті операції, які здійснюються або можуть бути здійснені одним центром відповідальності без взаємодії з іншими.

Функціональні ж бізнес-процеси передбачають спільне виконання декількох центрів відповідальності частини операцій, від взаємодії яких залежить ефективність реалізації всього бізнес-процесу в цілому.

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.

Організація управлінського обліку повинна забезпечувати виконання його головного завдання – задоволення потреб внутрішніх користувачів в повній, достовірній, об'єктивній та своєчасній інформації. Саме тому ефективність організації управлінського обліку оцінюється споживачами такої інформації та проявляється в результатах господарської діяльності (фінансово-майновому стані) суб'єкта господарювання.

Таблиця 1

Класифікація центрів відповідальності торговельного підприємства [11]

| Класи центрів відповідальності | Підкласи центрів відповідальності |
|---|--|
| За статусом (ступенем контрольованості ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальності працівників) | Центри фінансової відповідальності: центри нефінансової відповідальності; місця виникнення доходів (витрат) |
| За показниками, які 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, дезагреговані |
| За ієрархічним рівнем (ступенем підпорядкованості) | Першого, другого, третього ... ступеня |

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що організація управлінського обліку – це спрямовані системні дії вищого управлінського персоналу на формування, підтримку, постійне вдосконалення функціонування системи управлінського обліку та забезпечення досягнення його цілей на підприємстві.

Базовими складовими організації управлінського обліку є процеси вибору, систематизації, визначення зв'язків за процесами діяльності підприємства торгівлі (постачання, складування, продаж), їх організації, об'єднанні в часі здійснення та просторі зовнішнього і внутрішнього середовища суб'єкта господарювання. Саме тому система внутрішнього нормативного регулювання управлінського обліку має бути гармонізованою з іншими корпоративними (внутрішніми) стандартами підприємства. Така система дозволить упорядкувати і пов'язати всі функції і сфери управління організацією на основі уніфікованих описів бізнес-процесів. ■

ЛІТЕРАТУРА

- 1. Палій В. Ф.** Управленческий учет: организация и функционирование / В.Ф. Палій // Бухгалтерський учет. – 2007. – № 23(XII). – С. 60 – 65.
- 2. Цветкова Н.** Сучасна організація обліку а складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14 – 27.
- 3. Суйц В. П.** Проблемы организации и технологии управленческого учета / В. П. Суйц // Вестник Моск. ун-та. – Сер. 6. Экономика. – 2012. – № 3. – С. 94 – 102.
- 4. Ткачева Е. В.** Опыт внедрения системы управленческого учета на примере ЗАО «Свердловский камвольный комбинат» / Е. В. Ткачева // Управленческий учет и финансы. – 2008. – № 01 (13). – С. 38 – 80.
- 5. 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.
- 6.** Система // Вікіпедія. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0>
- 7. Бондаренко Н. М.** Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 4. – С. 10 – 14.
- 8. Курманова А. Х.** Концептуальные подходы к формированию системы управленческого учета в организациях / А. Х. Курманова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 28 (274). – С. 13 – 21.
- 9. Грибановский В. М.** Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России / В. М. Грибановский // Управленческий учет. – 2005. – № 1. – С. 7 – 11.
- 10. Кизенко О. О.** Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства / О. О. Кизенко // Економічний простір. – 2008. – № 11. – С. 185 – 191.
- 11. Лігоненко Л. О.** Контролінг у торгівлі : монографія / Л. О. Лігоненко, О. А. Вержбицький. – К. : Київ.нац. торг.-екон. ун-т. – 2013. – 268 с.

REFERENCES

Bondarenko, N. M. "Teoretychni osnovy orhanizatsii obliku na pidpriemstvi" [The theoretical basis of accounting in the enterprise]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, no. 4 (2014): 10-14.

Gribanovskiy, V. M. "Kontsepsiia upravlencheskogo ucheta na sovremennom etape razvitiia ekonomiki Rossii" [The concept of management accounting at the present stage of development of the Russian economy]. *Upravlencheskiy uchet*, no. 1 (2005): 7-11.

Kurmanova, A. Kh. "Kontseptualnye podkhody k formirovaniu sistemy upravlencheskogo ucheta v organizatsiakh" [Conceptual approaches to the formation of a system of management accounting in organizations]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, no. 28 (274) (2013): 13-21.

Kyzenko, O. O. "Vprovadzhennia systemy biudzhetuвання v informatsiine seredovyshe upravlinskoho obliku pidpriemstva" [Implementation of budgeting in management accounting information environment of the enterprise]. *Ekonomichnyi prostir*, no. 11 (2008): 185-191.

Lihonenko, L. O., and Verzhbytskyi, O. A. *Kontrolinh u torhivli* [Controlling trade]. Kyiv: KNTEU, 2013.

Paliy, V. F. "Upravlencheskiy uchet: organizatsiya i funktsionirovanie" [Management accounting: the organization and functioning]. *Bukhgalterskiy uchet*, no. 23 (XII) (2007): 60-65.

"Systema" [System]. *Vikipediia*. Vilna entsyklopediia. <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0>

Suyts, V. P. "Problemy organizatsii i tekhnologii upravlencheskogo ucheta" [Problems of organization and technology management accounting]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya "Ekonomika"*, no. 3 (2012): 94-102.

Shpak, V. A. "Kontsepsiia orhanizatsii bukhgalterskoho obliku: teoretychnyi ta metodolohichnyi vymir" [Concept of Accounting: theoretical and methodological dimension]. *Dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.09.00*, 2011.

Tkacheva, E. V. "Opyt vnedreniia sistemy upravlencheskogo ucheta na primere ZAO «Sverdlovskiy kamvolnyy kombinat»" [Experience in the implementation of management accounting system by the example of JSC "Sverdlovsk Worsted"]. *Upravlencheskiy uchet i finansy*, no. 01 (13) (2008): 38-80.

Tsvietkova, N. "Suchasna orhanizatsiia obliku ta skladannia zvitnosti dlia pryiniattia upravlinskykh rishen" [The current organization of accounting and reporting for management decisions]. *Bukhgalterskiy oblik i audyt*, no. 3 (2008): 14-27.