

**Фомина О. В.**

Киевский национальный торгово-экономический университет

## ВЛИЯНИЕ ТЕНДЕНЦИЙ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ НА РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### Резюме

Статья посвящена вопросу развития управленческого учета в современных условиях деятельности предприятий торговли. На основе выявления тенденций в оптовой торговле Украины определено их влияние на целевую структуризацию системы управленческого учета. Рассмотрены особенности параметризации учетной информации для принятия решений в управлении продажами предприятия оптовой торговли.

**Ключевые слова:** учетно-аналитическое обеспечение, оптовая торговля, управленческий учет, управление продажами, управленческие решения.

**Fomina O. V.**

Kyiv National University of Trade and Economics

## INFLUENCE OF TENDENCIES OF WHOLESALE ON DEVELOPMENT MANAGEMENT ACCOUNTING

### Summary

The article is sanctified to the question of development of management accounting in the modern terms of menage trade enterprises. On the basis of exposure of tendencies at the wholesale of Ukraine their influence is certain on having a special purpose organization of the system of management accounting. The features of parametrization of accounting information are considered for making decision in a management the sales of enterprise of wholesale.

**Key words:** registration-analytical providing, wholesale, managemen accounting, management, managemen decisions, sales.

УДК 657.1

**Чижевська Л. В.**

**Кулікова Н. Т.**

Житомирський державний технологічний університет

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Досліджено теоретико-організаційні засади побудови бухгалтерської управлінської інформаційної підсистеми підприємства з метою формування управлінської звітності. Представлено варіант розподілу обов'язків між підрозділами підприємства щодо формування управлінської звітності; наведено перелік регламентів системи управлінської звітності за трьома їх групами; запропоновано заходи організації системи управлінської звітності за стадіями функціонування такої системи, що передбачають адаптацію до потреб середовища; розкрито вимоги до організації системи управлінської звітності за центрами відповідальності та запропоновано перелік такої звітності.

**Ключові слова:** управлінська звітність, організація обліку, звітність промислового підприємства, центри відповідальності.

**Постановка проблеми.** Інтеграція економічної системи України в Європейській простір призвела до актуалізації удосконалення забезпечення інформаційних потреб менеджменту. Відбувається перебудова системи бухгалтерського обліку в бік збільшення ролі спеціальної управлінської інформації для забезпечення ефективних управлінських рішень. У таких умовах система управлінської звітності стає найбільш складним і важливим елементом інформаційної підсистеми підприємства, що дозволяє отримувати необхідні відомості про різні контрольовані аспекти функціонування підприємства та про фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, що є непідконтрольними керівництву, але здійснюють вплив на фінансовий стан підприємства. Об'єктивна складність організації облікового процесу з використанням аналітичних, розрахункових, документальних та контрольно-аналітичних інструментів зумовлює попит на дослідження у сфері організації системи управлінської звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Останні дослідження проблем підготовки інформації для цілей управління підприємством розкриваються в працях О.А. Лаговської, М.О. Любимова, К.Є. Нагірської, Л.В. Нападівською та багатьма іншими вченими, у працях яких розглядається місце управлінської інформаційної системи в системі підприємства та зв'язок із системою бухгалтерського обліку. Щодо організації інформаційної підсистеми підприємства, то в дослідженнях переважає підхід В.Ф. Палія [3] щодо можливих варіантів організації управлінського обліку та його взаємодії з підсистемою фінансового обліку – це двохколова (варіант автономії, або дуалізму) і одноколова (інтегрована, або моністична) система організації бухгалтерського обліку. У дослідженнях відстоюється саме інтегрований варіант організації інформаційної підсистеми підприємства.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Система управлінської звітності охоплює широкий спектр інформації, що визна-

чає і особливості організації такої системи на підприємстві та зумовлює необхідність у додаткових дослідженнях.

**Метою статті** є обґрунтування організаційних засад бухгалтерської інформаційної підсистеми промислового підприємства, завданням якої є формування управлінської звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Організаційне моделювання стосовно побудови управлінської звітності промислових підприємств базується на теорії організації, яка передбачає вибір такої організаційної структури, що найкраще відповідає досягненню цілей і завдань підприємства. Шлях досягнення цілей суб'єктом господарювання полягає у пошуку вдалого співвідношення різних параметрів суб'єкта господарювання як складної системи. Таким чином, погляд на суб'єкт господарювання як на інструмент досягнення цілей вимагає від інформаційної підсистеми підприємства здатності своєчасно реагувати на перманентні зміни внутрішнього та зовнішнього середовища та підтримувати інформацією процес прийняття рішень. В таких умовах основною вимогою до інформаційної підсистеми є її гнучкість, адаптивність, здатність реагувати на зміни та інновації.

Необхідність побудови гнучкої системи управлінської звітності обумовлюється також зростанням популярності тимчасових організаційних форм на промислових підприємствах (проектні групи), що в останні роки набувають все більшої популярності. Такі групи діють не на постійній основі, а лише для виконання конкретних завдань, термін завершення яких встановлюється на стадії планування діяльності. Такі організаційні форми мають назву «проектної організації» і призначені для виконання обмежених за часом завдань, пов'язаних з певним проектом.

Організаційні структури бувають централізованими та децентралізованими. Централізовані організаційні структури відрізняються жорсткою координацією повноважень у функціональних областях, розвитком вузькопрофільної спеціалізації. У разі децентралізації організаційної структури внутрішньофірмове управління забезпечується делегуванням відповідальності за рівнями в ієрархії управління, передбачаючи достатню координацію зусиль в досягненні цілей і завдань діяльності підприємства.

Практика організаційного розвитку передбачає різне поєднання централізації та децентралізації управління, що пов'язане із кризами управління (модель еволюційно-революційного розвитку підприємства за Л. Грейнером [1]), тому вважаємо за доцільне формування такої організації системи управлінської звітності, що передбачає різні ступені регламентації та поєднання централізованого та децентралізованого управління процесом формування управлінської звітності.

Дослідження інформаційних запитів, що зумовлені функціями управління, дозволяють виділити три основні групи функцій, які реалізуються при формуванні інформації в системі управлінської звітності: планування та бюджетування; визначення фактичних показників та їх аналіз; контроль за виконанням тактичних та стратегічних цілей підприємства. Реалізація зазначених функцій вимагає проведення процедур, що орієнтовані на виконання у різних часових проміжках: оперативному, тактичному та стратегічному. Крім того, досвід впровадження системи управлінської звітності на підприємствах свідчить, що в сучас-

них умовах намітилися тенденції до спеціалізації облікової роботи на наступні види: методологічні розробки, системні рішення, постановка задач, створення планів та програм дій тощо. В табл. 1 запропоновано варіант розподілу обов'язків організаційних підрозділів підприємства щодо формування управлінської звітності.

Таблиця 1  
Розподіл обов'язків між підрозділами щодо формування управлінської звітності

Відділ	Обов'язки
Економічного управління (служба управлінської звітності)	Постановка завдань та контроль за якістю інформаційного забезпечення управління; розробка методології збору та упорядкування інформації про економічні явища та процеси; оцінка ефективності процесів, пошук можливостей удосконалення діяльності; стратегічне планування, бюджетування, прогнозування; організація управління (оптимізація комунікаційних процесів, використання трудових, матеріальних, грошових ресурсів економічної системи); контроль за виконанням показників та управлінських рішень;
Планово-економічний відділ	розробка планів за підрозділами, зведених бюджетів, прогнозування показників діяльності;
Фінансовий відділ	облік поточних доходів та витрат у розрізі центрів відповідальності; здійснення оперативного аналізу виконання показників; складання щоденного рапорту про надходження і витрачання грошових коштів; контроль за виконанням показників та управлінських рішень;
Маркетинговий відділ	аналітика продаж; моніторинг ринків;
Інформаційна автоматизована система управління	розробка програмних продуктів щодо обслуговування інформаційної системи підприємства та їх підтримка;
Керівники центрів відповідальності	контроль за підсистемою управлінської звітності, виконанням показників та управлінських рішень; пошук можливостей удосконалення діяльності;
Бухгалтерська служба	ведення фінансового та податкового обліку; повідомлення фінансового відділу та служби управлінської звітності про виникнення відхилень;

Порядок взаємодії підрозділів формально закріплюється на підприємстві положеннями про структурні підрозділи, які фіксують закріплення задач і процедур формування звітності за кожною структурною ланкою, їх права, відповідальність і зв'язки в процесі реалізації завдань підсистеми; методичними і інструктивними документами, які відображають порядок вирішення завдань обліку; посадовими інструкціями персоналу. Зокрема, впровадження облікових розрахунків передбачає коректування положень для існуючих структурних підрозділів, а також складання для кожної задачі сукупності методичних і інструктивних документів: описання області застосування задач; інструкції із заповнення вхідних документів; інструкції із обробки вхідної інформації; інструкції із роботи з вихідними документами і таке інше.

Отже, виробничі, техніко-технологічні, структурні та інші особливості діяльності промислових підприємств обумовлюють організаційну проблему принципово важливу для вирішення – необхідність стандартизації та регламентації системи управлінської звітності. На практиці така стандартизація та регламентація передбачає створення стандартів та регламентів (табл. 2).

Таблиця 2  
**Основні регламенти, які доцільно застосовувати для регулювання системи управлінської звітності**

№ з/п	Види	Типи
1	Регламенти, що визначають порядок формування та подання інформації про основні об'єкти управлінської звітності	- Класифікатори об'єктів обліку, що визначають і основні види об'єктів обліку, і їх внутрішню структуру, що може бути покладено в основу бухгалтерської управлінської звітності; - Правила формування інформації про активи та пасиви організації, її доходи та витрати; - Правила, що визначають порядок розрахунку показників (по розподілу витрат, калькуляції, оцінці, обліку управління грошовими потоками тощо)
2	Регламенти, що визначають порядок реалізації функцій управління при підготовці бухгалтерської управлінської звітності	Порядок формалізації управлінських запитів; - Порядок визначення суб'єктивності інформації; - Порядок про організаційну структуру системи управлінської звітності; - Порядок розробки планів, бюджетів, складання прогнозів; - Порядок контролю за виконанням бюджетів та прогнозів та корегування відхилень
3	Регламенти, що визначають (закріплюють) організаційну структуру організації	- Побудови внутрішніх інформаційних потоків в організації та отримання інформації із зовнішнього середовища організації (в т.ч. правила, що визначають джерело інформації); - Документи, що регулюють порядок подання інформації управлінської звітності, у тому числі документи, що визначають забезпечення комерційної таємниці

Уточнимо, що під регламентом розуміється конкретизований опис методичних дій суб'єктів організації та формування системи управлінської звітності з метою забезпечення практичної реалізації функцій такої системи. Основне призначення регламентів – упорядкування, систематизація та конкретизація дій суб'єктів при виконанні конкретних операцій, що передбачені посадовими інструкціями щодо формування управлінської звітності.

Отже, для успішної організації адаптивної системи управлінської звітності на підприємстві необхідно передбачити організаційні, методичні та технологічні аспекти на трьох стадіях функціонування такої системи, що передбачатиме процедуру постійне удосконалення системи управлінської звітності (табл. 3).

Завданням на організаційній стадії є забезпечення максимальної гнучкості процесу складання управлінської звітності шляхом передбачення максимальної кількості можливих варіантів і способів поєднання показників, побудови форм та способів їх представлення. На цьому етапі обрана облікова політика одержує відповідне оформлення, щоб задовольнити формальні вимоги, які зазначаються в наказі про систему управлінської звітності підприємства. На етапі складання управлінської звітності відбувається функціонування системи управлінської звітності у звичному режимі «запит – відповідь (результат)». На етапі адаптаційних змін забезпечується постійний розвиток та методологічна рефлексія системи управлінської звітності до мінливих умов внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що покликана забезпечити швидку реакцію на їх зміни із наступною перебудовою такої системи.

Таблиця 3  
**Заходи організації системи управлінської звітності (СУЗ) за стадіями функціонування**

Стадії функціонування СУЗ	Рівні організації за стадіями	Характеристика
Організація	Організаційний	підбір кадрів; створення комітету по управлінню проектом; створення робочої групи; визначення критеріїв успішності проекту; вибір місць виникнення витрат;
	Методичний	забезпечення координації відповідальних осіб; дослідження інформаційних запитів; розробка переліку і форм облікових регістрів; розробка переліку показників (розширений варіант); розробка структури аналітичних рахунків; формування номенклатури продуктів, витрат, підрозділів тощо;
	Технологічний	створення програмного забезпечення та його впровадження; оцінка результатів, виявлення відхилень та порушень;
Складання	Організаційний	вибір найбільш економічної і найбільш зручної загальної моделі обліку; визначення оптимального складу та структури облікового апарату (розподіл обов'язків); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності працівників; набір кадрів та їх навчання; організація робочих місць; раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з оперативними підрозділами, працівниками, які часто взаємодіють тощо); встановлення належних інформаційних зв'язків між підсистемами СУЗ та безпосередньо у виборі способів формування звітності для підприємства; вибір здійснюється за допомогою перевірки кожного способу, що був обраний на минулому етапі системою відповідних критеріїв; формування альбому внутрішніх звітів;
	Методичний	вибір об'єктів документування та носіїв інформації, складання переліку форм первинних документів, їх проектування, вибір методу представлення та оцінки об'єктів звітності; вибір номенклатури статей загальних і цехових витрат, способу калькуляції тощо; вибір і затвердження переліку типових методів реєстрації даних; визначення переліку та розробки форм звітності і порядку їх заповнення; затвердження періодичності складання звітності;
	Технологічний	вибір способу обробки облікових даних; вибір методики та порядку обчислення показників; вибір способів ув'язки показників у звітності з метою представлення; розробка стандартів, регламентів, довідників, класифікаторів; адміністрування програмного забезпечення;
Адаптаційні зміни	Організаційний	Вибір суб'єктів, відповідальних за оцінку адекватності СУЗ системі підприємства; визначення критеріїв оцінки якості СУЗ;
	Методичний	Розробка методів ідентифікації та опису подій та явищ з метою відображення у звітності;
	Технологічний	Моніторинг змін господарських процесів та ідентифікація фактів та явищ; уточнення моделей та постановка завдань розробникам програмного забезпечення для адаптації програм;



Щодо структури системи управлінської звітності, то в літературі існують різні підходи до визначення елементів системи формування такої інформації:

- за видами (сферами) діяльності (виходячи з визначених в менеджменті – логістика, виробництво, збут, постачання, фінанси, організаційна тощо): елементами управлінського обліку та звітності в цьому випадку називають: управлінський облік постачальницько-заготівельної діяльності; управлінський облік виробничої діяльності; управлінський облік фінансово-збутової діяльності; управлінський облік організаційної діяльності;

- за видами менеджменту: виробничий, фінансовий, стратегічний, організаційний тощо;

- по відношенню до фінансових результатів (класифікація М.А. Вахрушиної): витрати (поточні, капітальні, результати діяльності; внутрішнє ціноутворення; бюджетування, внутрішня звітність) [2];

- по відношенню до рівнів відповідальності: центри відповідальності по витратам; центри прибутку; центри доходів; центри відповідальності за інвестиції.

Популярною формою організації управлінської звітності є побудова системи управлінської звітності за центрами відповідальності. У даному випадку, розробка форм управлінської звітності починається, з виділення центрів відповідальності в організаційній структурі підприємства. Центр відповідальності (далі – ЦВ) є частиною управлінської системи підприємства, керівник якої несе відповідальність за ті чи інші показники керованого сегмента. У практиці управлінського обліку виділяються кілька видів центрів відповідальності: центри інвестицій (ЦІ), центри прибутку (ЦП), центри маржинального прибутку (ЦМП), центри доходів (ЦД), центри витрат (ЦВ). Існують і інші угруповання центрів відповідальності за різноманітними ознаками.

Організація управлінської звітності за центрами відповідальності дозволяє підприємству організувати систему обліку так, що витрати і доходи акумулюються за ЦВ і відображаються у звітах на певних рівнях управління за принципом контрольованості витрат. Проте, на нашу думку, така побудова системи управлінської звітності має недолік – вона не дозволяє ЦВ оперативного координувати свою діяльність у відповідності до результатів інших, пов'язаних підрозділів.

Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про витрати та результати діяльності за кожним ЦВ, щоб відповідальність за відхилення можна було віднести на конкретну особу. З позиції управління розподіл промислового підприємства на центри відповідальності має відповідати наступним вимогам [4]: ЦВ необхідно пов'язати з виробничою та організаційною структурою підприємства; на чолі кожного ЦВ має бути конкретна особа; необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності глави кожного ЦВ; для кожного ЦВ розробляються індивідуальні форми внутрішньої звітності; менеджери ЦВ повинні брати участь у проведенні аналізу діяльності центру за минулий період і складанні бюджетів на майбутній період.

Система управлінської звітності з метою виконання функцій системи управлінської звітності повинна, як мінімум, передбачати складання: звітності про виконання кошторису центром витрат в залежності від рівня управління; звітності про виконання виробничої програми; звітності

про внесок кожного центру витрат в отримання прибутку. Крім того, на промислових підприємствах можна виділити три рівні управління центрами витрат, і, відповідно, три види звітів з даними рівнями управління: звітність керівників виробничих підрозділів; звітність керівників допоміжних підрозділів; звітність генерального директора підприємства. Звітність першого і другого рівня може агрегуватися, виходячи з наявності в структурі різних виробничих ділянок. Більш деталізований перелік форм управлінської звітності за центрами відповідальності наведено в табл. 4.

Таблиця 4

#### Склад управлінської звітності за центрами відповідальності

Групи управлінської звітності за ЦВ	Склад управлінської звітності за ЦВ
Звітність центрів витрат	звітність про виробничі витрати за видами продукції звітність про виробничі витрати структурних підрозділів
Звітність центрів доходів	звітність про доходи (виручку) за видами продукції звітність про доходи (виручку) по ринках збуту звітність про доходи (виручку) за видами (групами) споживачів звітність про рух грошових коштів за центрами доходів
Звітність за центрами прибутку	звітність про прибутки і збитки за видами продуктів виробництва звітність про прибутки і збитки за видами діяльності звітність про прибутки і збитки за іншим сегментам звітність щодо маржинального прибутку за видами продуктів виробництва звітність щодо маржинального прибутку за видами діяльності звітність щодо маржинального прибутку по іншим сегментам
Звітність за центрами інвестицій	управлінський баланс за центрами інвестицій звітність про прибутки і збитки за центрами інвестицій звітність щодо маржинального прибутку за центрами інвестицій звітність про зміни капіталу за центрами інвестицій

Інформація, представлена в даних формах, повинна бути достатньою для контролю за діяльністю центрів відповідальності та оцінки якості роботи відповідних менеджерів.

**Висновки і пропозиції.** Побудова системи управлінської звітності можлива шляхом максимальної диверсифікації використовуваних методів формування показників звітності, передбачення прямих та зворотних інформаційних зв'язків між різними підсистемами підприємства. Запропоновано порядок побудови адаптивної системи управлінської звітності за центрами відповідальності, що включає наступні етапи: 1) аналіз організаційної структури та виділення центрів відповідальності; 2) вибір системи калькулювання, що прийнятна відповідній структурі управління; 3) визначення характеру наявних та потенційних інформаційних зв'язків між центрами відповідальності, визначення носіїв інформації та її кінцевих користувачів; 4) розробка системи показників діяльності за кожним центром відповідальності та відповідних форм звітності; 5) призначення відповідальних працівників за формування та надання звітності; 6) встановлення термінів і періодичності складання звітів різних рівнів.

**Список літератури:**

1. Greiner L.E. Evolution and Revolution of Organization / L.E. Greiner // Harvard Business Review. – Vol. 50(4). – 1972. – P. 37-46.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / ВЗФИ. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
3. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 210 с.
4. Харионовская Т.В. Формирование внутренней отчетности в системе управленческого учета на промышленных предприятиях : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Харионовская Татьяна Леонидовна; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т]. – Орел, 2008. – 176 с.

**Чижевская Л. В.**

**Куликова Н. Т.**

Житомирский государственный технологический университет

**ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Резюме**

Исследованы теоретико-организационные основы построения бухгалтерской управленческой информационной подсистемы предприятия с целью формирования управленческой отчетности. Представлен вариант распределения обязанностей между подразделениями предприятия по формированию управленческой отчетности; приведен перечень регламентов системы управленческой отчетности по трем их группам; предложены меры организации системы управленческой отчетности по стадиям функционирования такой системы, предусматривающие адаптацию к потребностям среды; раскрыто требования к организации системы управленческой отчетности по центрам ответственности и предложен отчетности.

**Ключевые слова:** управленческая отчетность, организация учета, отчетность промышленного предприятия, центры ответственности.

**Chyzhevskaya L. V.**

**Kulikova N. T.**

Zhytomyr State Technological University

**ORGANIZATIONAL FRAMEWORK OF MANAGEMENT REPORTING SYSTEM OF INDUSTRIAL ENTERPRISES**

**Summary**

Theoretical and organizational principles of forming financial management information subsystem of an enterprise have been disclosed. Distribution of responsibilities between departments regarding company's formation management reporting has been present; lists of the regulations of management accounts have been suggested; the measures of organization of reporting system on the stages of its functioning that require adaptation to the needs of the environment have been disclosed; requirements for management reporting system for responsibility centers and have been shown as well as list of such statements.

**Key words:** management reporting, organization of accounting, reporting for industrial enterprises, responsibility centers.

УДК 657.1:630

**Шавурська О. В.**

Житомирський державний технологічний університет

**ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ЕТАПІ ЛІСОЗАГОТІВЛІ**

Досліджено методику внутрішнього контролю при проведенні заготівельних робіт лісовими господарствами. Внутрішній контроль на етапі лісозаготівлі включає три етапи проведення перевірки (організаційно-підготовчий, методичний, результативно-узагальнюючий), в яких відображені основні процедури для розв'язання головних завдань перевірки, що дають змогу охопити всі господарські операції, що виникають при проведенні заготівельних робіт. Здійснення внутрішнього контролю за виділеними етапами дозволить комплексно та якісно здійснювати внутрішній контроль лісової продукції.

**Ключові слова:** внутрішній контроль, деревина, лісозаготівля, лісові ресурси.

**Постановка проблеми.** Нераціональне використання лісових ресурсів у минулому столітті призвело до їх вичерпаності та зниження показника природного відтворення лісових культур. За даними Державного лісового агентства України в державі внаслідок несанкціонованих рубок пошкоджено ерозією 15 мільйонів гектарів земель,

а щорічний приріст еродованих земель перевищує 80 тис. га. У зв'язку з обмеженістю лісових ресурсів необхідно посилити контроль за їх використання. Відсутність ефективного контрольного механізму є однією з основних причин втрати частини лісових ресурсів в наслідок збільшення обсягів самовільних рубок, розкрадання дереви-