

Особливості впровадження управлінського обліку господарської діяльності торговельних мереж в умовах контролінгу

У статті досліджено сучасні наукові погляди на визначення сутності та місця управлінського обліку в управлінні та контролінгу підприємств та обґрунтовано на цій основі особливості його впровадження та організації в мережному торговельному підприємстві.

Ключові слова: контролінг, управлінський облік, торговельна мережа, вимоги до управлінського обліку, діагностика управлінського обліку, впровадження управлінського обліку.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними задачами

Управлінський облік у торговельних мережах є важливою складовою системи інформаційного забезпечення не тільки менеджменту, а і служби контролінгу. Враховуючи зазначене, необхідно приділити значну увагу для ефективної організації або удосконалення управлінського облікового процесу в суб'єктах мережного торговельного підприємництва.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких існує початок розв'язання існуючої проблеми і на які спирається автор, виокремлення не розв'язаних раніше складників загальної проблеми, яким присвячена стаття

Проблеми контролінгу в управлінні суб'єктами господарювання та, зокрема, системи його інформаційного забезпечення, а також проблеми управлінського обліку розглянуті у працях вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед них найсуттєвіші напрацювання мають: Н.Г. Кислиця, Л. Нападовська, С.В. Степанова, О.Д. Каверина, В.А. Панков, С.Я. Єлецьких, Н.М. Михайличенко, С.Н. Петренко, Л.А. Сухарева, Ю.П. Яковлев, Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляєва, І.Є. Давидович, С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, Г.О. Швиданенко, В.В. Лаврененко, О.Г. Дерев'янку, Л.М. Приходько, А.М. Карминський, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова, Д.Р. Хансен, М.М. Мерієн, Н.С. Еліас та інші.

Незважаючи на значну кількість наукових праць, проблемам контролінгу та управлінського обліку у торговельних мережах приділяється мало уваги, що підвищує актуальність обраної для дослідження проблеми.

Формування мети статті (постановка задачі)

Мета статті полягає в дослідженні сучасних наукових поглядів на визначення сутності та місця управлінського обліку в управлінні та контролінгу підприємств та визначення на цій основі особливостей його впровадження та організації в мережному торговельному підприємстві.

Тарасюк Михайло Вікторович, кандидат економічних наук, докторант Київського національного торговельно-економічного університету.

© М.В. Тарасюк, 2009

***Викладення основного матеріалу дослідження
з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів***

Сьогодні у більшості вітчизняних торговельних мереж ведеться управлінський облік або, хоча б, наявні певні його елементи. Впровадження контролінгу в управління суб'єктами мережного торговельного підприємництва вимагає створення цілісної системи управлінського обліку з метою створення умов для задоволення інформаційних потреб контролерів.

Проект створення або модернізації системи управлінського обліку торговельної мережі повинен відбуватися з дотриманням таких вимог:

- система управлінського обліку, її мета, цілі та завдання функціонування повинні відповідати цілям суб'єкта мережного торговельного підприємництва та служби контролінгу;

- дані, що формуються в системі управлінського обліку повинні відповідати інформаційним потребам власників, менеджерів та контролерів торговельної мережі та інших користувачів інформації;

- управлінський облік повинен будуватися з урахуванням особливостей господарської діяльності, специфіки усіх бізнес-процесів, а також особливостей формування виручки від реалізації, витрат обігу та фінансових результатів суб'єкта мережного торговельного бізнесу;

- система управлінського обліку повинна забезпечувати максимальну оперативність формування та подання релевантної інформації про хід реалізації певних бізнес-процесів, стан формування виручки від реалізації, витрат обігу та фінансових результатів, а також сигналізувати про виявлені відхилення фактичних показників діяльності суб'єкта мережного торговельного підприємництва в цілому та усіх елементів його організаційної та фінансової структури;

- інформація, що формується в системі управлінського обліку, повинна бути захищеною від несанкціонованого доступу з метою збереження комерційної таємниці суб'єкта мережного торговельного підприємництва та його контрагентів;

- інформаційні потреби користувачів інформації управлінського обліку, в тому числі контролерів торговельної мережі, ставлять за вимогу обов'язкове застосування сучасних інформаційних систем та технологій у ході впровадження та функціонування системи управлінського обліку;

- управлінський облік повинен бути органічним елементом системи управління суб'єктом мережного торговельного підприємництва.

Реалізація проекту модернізації системи управлінського обліку, необхідність якої викликана впровадженням контролінгу в управління торговельними мережами, повинна здійснюватися у стислі терміни із забезпеченням дотримання принципу економії економічних ресурсів. Скорочення термінів реалізації проекту модернізації управлінського обліку суб'єкта мережного торговельного підприємництва можливе завдяки чіткій регламентації процедур проекту та унеможливлення дублювання створення та впровадження вже існуючих у мережі елементів управлінського обліку.

Для унеможливлення такого дублювання необхідним є проведення діагностики системи бухгалтерського обліку суб'єкта мережного торговельного підприємництва. З даним твердженням погоджується А. Скороход [1], який зазначає, що постановка управлінського обліку на підприємстві починається з аналізу діяльності та існуючої системи управлінського обліку. На підприємстві може бути відсутньою система управлінського обліку, однак обов'язково існує бухгалтерська система, аналіз та діагностика якої дозволяють виявити низку функцій управлінського обліку.

Основними напрямками діагностики управлінського обліку торговельної мережі є такі:

- проведення обліку постійних та змінних витрат;
- диференціація доходів, витрат обігу та інших ключових показників;
- деталізація обліку основних показників господарської діяльності;
- наявність та якість класифікаторів основних внутрішніх показників;
- наявність фінансової структури торговельної мережі, оцінка її адекватності реальним сферам фінансової відповідальності;
- оцінка використовуваних методів управлінського обліку;
- інтегрованість підсистеми управлінського обліку з іншими підсистемами бухгалтерського обліку;
- стан документування господарських операцій;
- стан обліку витрат обігу торговельної мережі;
- періодичність оцінки фінансових результатів;
- стан та відповідність потребам управління та контролінгу звітності;
- оцінка регламентів управлінського обліку;
- маневреність управлінського обліку, тобто його здатність оперативно пристосовуватися до зміни інформаційних потреб користувачів;
- оцінка кваліфікації співробітників бухгалтерії;
- автоматизація управлінського обліку;
- комунікації між співробітниками бухгалтерії та користувачами даних управлінського обліку та ін.

У разі відсутності в системі бухгалтерського обліку торговельної мережі підсистеми управлінського обліку для належного інформаційного забезпечення контролінгу та менеджменту в цілому необхідно забезпечити впровадження такої підсистеми. В сучасній економічній літературі [2, 3, 4 та ін.] існує багато підходів до обґрунтування основних етапів процесу впровадження системи управлінського обліку на підприємствах. Для торговельних мереж, враховуючи особливості господарювання та управління в них, можливо запропонувати послідовність впровадження системи управлінського обліку, яка складається з таких етапів:

1) *підготовчий етап* (прийняття власниками або менеджерами торговельної мережі рішення про впровадження системи управлінського обліку; визначення посадових осіб, відповідальних за впровадження управлінського обліку (менеджерів, контролерів, бухгалтерів, фахівців з інформаційних технологій), у разі необхідності можливе залучення зовнішніх експертів; затвердження цілей управлінського обліку, виявлення сукупності управлінських завдань та завдань служби контролінгу, встановлення інформаційних потреб менеджерів та контролерів, проведення вхідної діагностики, аналіз інформаційних потоків, вставлення взаємозв'язків між ними та їх реінжиніринг, розроблення проекту системи документообігу, розроблення та зміна існуючих внутрішньокорпоративних регламентів у зв'язку зі створенням системи управлінського обліку);

2) *структуризація інформаційних потоків* (формування ключових показників про стан внутрішнього середовища торговельної мережі в розрізі рівнів управління, бізнес-процесів торговельної мережі та елементів фінансової структури (центрів фінансової відповідальності), визначення періодичності складання звітності, змісту та обсягу інформаційних даних, частоти передачі звітів менеджерам та контролерам, побудова схем документообігу);

3) *регламентація інформаційних потоків* (коригування наказу про облікову політику торговельної мережі; формування регламентів обробки інформаційних даних у системі управлінського обліку: загальних положень, положень про управлінські підрозділи, посадових інструкцій та ін.; формування регламенту управлінського обліку, який обов'язково включає формування структурованого дерева основних показників за рівнями надання інформації, розроблення класифікатора інформації управлінського обліку, затвердження регламентів);

4) *обґрунтування процедур обробки інформації* (визначення основних завдань та процедур обробки інформації в системі управлінського обліку, обґрунтування методичного інструментарію обробки інформації управлінського обліку, узгодження та затвердження методичного інструментарію обробки інформації);

5) *регламентація процесу підготовки звітності* (створення та затвердження форм, методичних рекомендацій зі складання та порядку і термінів надання менеджерам та контролерам торговельної мережі управлінської звітності);

6) *навчання співробітників* (ознайомлення співробітників бухгалтерії та користувачів інформації управлінського обліку (контролерів та менеджерів) з особливостями функціонування створеної облікової підсистеми).

Реалізація процедури впровадження управлінського обліку в управління торговельними мережами в умовах контролінгу повинна відбуватися в тісній взаємодії бухгалтерії із менеджерами, контролерами та фахівцями у сфері інформаційних технологій та систем. Спільна робота співробітників суб'єкта мережного торговельного бізнесу над проектом впровадження управлінського обліку забезпечує його адекватність інформаційним потребам менеджерів та контролерів, а також своєчасну автоматизацію облікових процедур та її відповідність сучасним розробкам у сфері інформаційних технологій.

Поруч із підсистемою управлінського обліку, про що можна зробити висновок за результатами аналізу робіт ряду вітчизняних та зарубіжних науковців [5, 6, 7 та ін.], на кожному вітчизняному підприємстві відповідно до діючого законодавства [8, 9, 10 та ін.] існують ще декілька підсистем бухгалтерського обліку:

➤ *фінансовий облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність торговельної мережі зовнішнім користувачам (органи, до сфери управління яких належить мережа, органам виконавчої влади, банківським установам та іншим користувачам фінансової звітності);

➤ *податковий облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність торговельної мережі для визначення баз оподаткування та подання звітності податковим органам та органам загальнообов'язкового державного соціального страхування;

➤ *статистичний облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність торговельної мережі, її відокремлених підрозділів, що знаходяться на території України та за її межами (респондентів), для подання звітності до органів державної статистики.

Визначені підсистеми бухгалтерського обліку в торговельних мережах відрізняються між собою, з чим погоджуються ряд науковців [11, 12, 13 та ін.]. Результати їх порівняння наведено в табл. 1.

Поглиблений аналіз результатів порівняння підсистем бухгалтерського обліку в торговельних мережах дає можливість зробити висновок про те, що жодна з них, крім підсистеми управлінського обліку не може повною мірою забезпечити потреби системи управління суб'єкта мережного торговельного підприємства та його служби

контролінгу в оперативній та релевантній інформації. З наведеною думкою погоджуються Л.В. Попова, Т.А. Головіна, І.А. Маслова [14]. Ці дослідники, а також деякі інші [4, 15] наводять два основні критерії оцінки ефективності системи управлінського обліку на підприємстві. З урахуванням особливостей менеджменту та контролінгу в управлінні торговельними мережами *критерії ефективності організації та функціонування управлінського обліку в суб'єктах мережного торговельного бізнесу* можна сформулювати такі:

Таблиця 1 – Результати порівняння підсистем бухгалтерського обліку в торговельних мережах

Ознака порівняння	Підсистема бухгалтерського обліку			
	Управлінський облік	Фінансовий облік	Податковий облік	Статистичний облік
1	2	3	4	5
Основні споживачі інформації	Менеджери та контролери	Власники, інвестори, постачальники, фінансово-кредитні організації та ін.	Органи державної податкової служби	Державні статистичні органи
Мета обліку	Задоволення інформаційних потреб менеджерів та контролерів	Складання фінансової звітності	Складання податкової звітності, визначення податкових зобов'язань	Складання державної статистичної звітності
Обов'язковість ведення	Рішення власників та менеджерів	Вимога законодавства	Вимога законодавства	Вимога законодавства
Свобода вибору систем обліку	Обмежень щодо вибору не існує	Подвійний запис, чітка регламентація	Чітко регламентований порядок визначення бази оподаткування	Чітко регламентований порядок формування статистичної звітності
Теоретична база	Внутрішні розпорядчі документи, досягнення економічної науки	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положення (стандарти) бухгалтерського обліку, та ін.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», підзаконні акти	Закон України «Про державну статистику», підзаконні акти
Основна вимога до інформації	Релевантність та оперативність	Точність	Точність	Точність
Характер даних	Інформація про здійснені операції, очікувані дані, прогнозні розрахунки	Інформація про здійснені операції	Інформація про здійснені операції	Інформація про здійснені операції

1	2	3	4	5
Використовувані вимірники	Грошові та натуральні вимірники	Грошові вимірники	Грошові вимірники	Грошові та натуральні вимірники
Об'єкт	Бізнес-процеси, бізнес-об'єкти, види товарів та ін.	Торговельна мережа в цілому, юридично відокремлені підрозділи	Об'єкти оподаткування відповідно до законодавства	Торговельна мережа в цілому, юридично відокремлені підрозділи
Частота складання звітності	Періодично відповідно до вирішуваних завдань, епізодично відповідно до потреби	Квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік	Місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік	Квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік
Ступінь надійності	Може мати як суб'єктивний, так і об'єктивний характер	Об'єктивні дані	Об'єктивні дані	Об'єктивні дані
Відповідальність за правильність ведення	Дисциплінарна відповідальність	Адміністративна або кримінальна відповідальність	Адміністративна або кримінальна відповідальність	Адміністративна відповідальність
Вихідна інформація	Управлінська звітність	Фінансова звітність	Податкова звітність	Статистична звітність

➤ наскільки ефективно система управлінського обліку формує оперативну та релевантну інформацію, необхідну для досягнення цілей, що стоять перед менеджментом торговельної мережі та системою контролінгу;

➤ наскільки внаслідок функціонування системи управлінського обліку збільшується імовірність досягнення системи цілей торговельної мережі.

В умовах необхідності забезпечення існування декількох підсистем бухгалтерського обліку в торговельних мережах постає проблема їх взаємодії. В сучасній літературі існує декілька підходів до організації взаємодії підсистем бухгалтерського обліку [16, 17]. Узагальнюючи існуючі напрацювання та враховуючи особливості нормативно-правового регулювання, можна визначити такі підходи до організації функціонування підсистем бухгалтерського обліку в торговельних мережах:

➤ *повна автономія підсистем бухгалтерського обліку* – передбачає використання різних планів рахунків, підсистеми бухгалтерського обліку майже не перетинаються;

➤ *часткова автономія підсистем бухгалтерського обліку* – передбачає використання різних планів рахунків, підсистеми бухгалтерського обліку взаємодіють за допомогою спеціальних рахунків-екранів;

➤ *часткова інтеграція підсистем бухгалтерського обліку* – підсистеми управлінського, податкового та статистичного обліку функціонують окремими блоками в підсистемі фінансового обліку;

➤ *повна інтеграція підсистем бухгалтерського обліку* – передбачає виокремлення у стандартному плані рахунків фінансового обліку спеціальних субрахунків для вирішення завдань, що стоять перед підсистемами управлінського, податкового та статистичного обліку.

Більшість науковців та практиків, серед яких Л. Семенюк [18], вважають, що ідеальним варіантом організації бухгалтерського обліку в суб'єктах господарювання є варіант, коли управлінський облік являє собою цілісну підсистему, яка включає інші підсистеми бухгалтерського обліку. На тому, що фінансовий та управлінський облік є двома частинами єдиної системи, наголошує також В.Г. Суржик [19].

Можливість інтеграції підсистем фінансового, податкового та статистичного обліку задекларована пунктом 2 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]. Даний нормативний акт передбачає, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, з метою оптимізації витрат на функціонування бухгалтерського обліку в торговельних мережах в умовах України доцільно застосовувати інтегрований підхід до організації роботи всіх його підсистем, який передбачає функціонування управлінського, податкового та статистичного обліку в системі рахунків фінансового обліку.

Аналогічної точки зору дотримуються автори книги «Концепція контролінгу: Управлінський облік. Система звітності. Бюджетування» [20, с. 45], які зазначають, що внутрішня система обліку (управлінський облік) базується на зовнішній системі обліку (фінансовий, податковий, статистичний облік). Досвід ряду німецьких підприємств дозволяє встановити такі переваги інтеграції:

- скасування внутрішніх проблем комунікації (61%);
- досягнення оптимальної комплексності та прозорості обліку (41%);
- ефективність та економія витрат у системі обліку (37%);
- покращання якості відображення управлінських процесів (27%);
- підвищення рівня об'єктивності даних (24%);
- уніфікація та зіставність показників в межах усього підприємства (24%);
- більша зрозумілість та прийняття на міжнародному ринку (20%);
- внесок в управління підприємством, орієнтованим на вартість (15%);
- можливість участі інвесторів в управлінні підприємством (12%);
- узгоджена внутрішня та зовнішня комунікація (12%).

Специфіку організації та функціонування управлінського обліку в торговельних мережах за умов контролінгу також визначають особливості даної управлінської технології в мережному торговельному підприємстві. Отже, управлінський облік в торговельних мережах в умовах контролінгу, крім визначених вище особливостей, повинен також враховувати:

- підвищені вимоги до оперативності формування інформаційних даних;
- формування інформаційних даних, необхідних для дослідження уподобань покупців;
- специфічні об'єкти управлінського обліку в торговельних мережах;
- поєднання в системі управлінського обліку принципів, притаманних торговельній діяльності та господарюванню в реальному секторі економіки.

**Висновки з дослідження та перспективи
подальших розробок у цьому напрямку**

Отже, управлінський облік діяльності торговельних мереж в умовах контролінгу для забезпечення максимально ефективного інформаційного забезпечення контролінгу повинен враховувати визначені особливості.

Крім формування інформаційних даних, необхідно забезпечити своєчасну їх передачу до користувачів. Таке переміщення інформації здійснюється у вигляді інформаційних потоків, від швидкості проходження яких залежить якість не тільки контролінгової діяльності, а й менеджменту. Проблемам реінжинірингу інформаційних потоків торговельних мереж будуть присвячені наступні дослідження.

1. *Скоруход А.* Методология постановки управленческого учета / Алексей Скоруход // Финансовый директор. – 2005. – № 7. – С. 26–31.
2. *Контролинг* : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.– ил.
3. *Шалунова Ж. Л.* Организационно-экономические основы совершенствования системы управления сельскохозяйственным предприятием с использованием механизма контроллинга : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Шалунова Жанэта Леонидовна. – Новосибирск, 2006. – 187 с.
4. *Каверина О. Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
5. *Большой экономический словарь* ; авт. и сост. А. Н. Азрилиян и др. ; 7-е изд., доп. – М. : Иннов. экон., 2008. – 1472 с.
6. *Маляр С. Б.* Роль управленческого учета при осуществлении финансового менеджмента на судоремонтных предприятиях / С. Б. Маляр // Развитие методов управления та господарювання на транспорті. – 2008. – № 28. – С. 196–208.
7. *Юдина Н. Л.* Управленческий учет и контролинг / Л. Н. Юдина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 1. – С. 44–47.
8. *Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»*: в редакції Закону № 283/97-ВР від 22.05.1997 р. / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – С. 181.
9. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*: від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.
10. *Закон України «Про державну статистику»*: в редакції Закону № 1922-III від 13.07.2000 р. / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 43. – С. 362.
11. *Контролинг* : навч. посіб. / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яноко, Л. М. Приходько – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.
12. *Фалько С. Г.* Контролинг для руководителей и специалистов / С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2008.– 272 с.
13. *Ільїна С. Б.* Контролинг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості : [навч. посіб. для студ. ВНЗ] / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 592 с.
14. *Попова Л. В.* Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга : учебное пособие / Л. В. Попова, Т. А. Головина, И. А. Маслова. – М. : Дело и сервис, 2006. – 272 с.
15. *Шанк Дж.* Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Говиндараджан ; пер. з англ. – СПб. : Бизнес-Микро, 1999. – 278 с.
16. *Контролинг как инструмент управления предприятием* / [Ананькина Е. А., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г. и др.] ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

М.В. Тарасюк. Особливості впровадження управлінського обліку господарської діяльності торговельних мереж в умовах контролінгу

17. *Управлінський облік* : навч. посіб. / [Л. В. Нападівська, О. А. Бакурова, В. М. Горностаєва та ін.]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 346 с.
18. *Семенюк Л.* Управленческий учет – это система информационного обеспечения бизнеса [Электронный ресурс] / Лариса Семенюк // Финансовый директор. – Режим доступа : <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=004032>.
19. *Суржик В. Г.* Управлінський та фінансовий облік – інформаційна база фінансового менеджменту / В. Г. Суржик // Фінанси України. – 1998. – № 6. – С. 63–69.
20. *Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование* / Horvath&Partners ; пер. с нем. ; 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.

Отримано 09.09.2009 р.

М.В. Тарасюк

Особенности внедрения управленческого учета хозяйственной деятельности торговых сетей в условиях контроллинга

В статье исследованы современные научные взгляды на определение сущности и места управленческого учета в управлении и контроллинге предприятий и обосновано на этой основе особенности его внедрения и организации в сетевом торговом предпринимательстве.

Ключевые слова: контроллинг, управленческий учет, торговая сеть, требования к управленческому учету, диагностика управленческого учета, внедрение управленческого учета.