

щорічного фінансового аудиту із залучення екологічних аудиторів для всебічного охоплення умов функціонування підприємства і для забезпечення правильності відображення ситуації у бухгалтерському обліку, інформаційній базі прийняття управлінських рішень. Адже саме вдале поєднання цих двох видів надасть найефективніший результат. Звісно, перед проведенням аудиту необхідно повністю оцінити економічну доцільність його проведення, бо залучення двох аудиторів буде вартувати однозначно дорожче в порівнянні із залученням одного. Але, незважаючи на вартість цих послуг, це надасть повну картину функціонування підприємства в сучасних умовах та можливість адекватно оцінювати свої екологічні зобов'язання.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст] : [монографія] / Дорош Н.І. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2006. – 495 с.
3. Москаленко А.П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды [Текст] : [монографія] / А.П. Москаленко. – М. : ИКЦ «МарТ», Ростов-н/Д : Издательский центр «МарТ», 2003. – 224 с.
4. Пахомова Н.В. Экологический менеджмент. [Текст] : [монографія] / Пахомова Н.В., Эндерс А., Рихтер К. – СПб. : Питер, 2003. – 544 с. – С. 453.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [Текст] : [монографія] / В. Г. Швець. – 3-тє вид., переробл. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
6. Шевчук В.Я. Екологічний аудит [Текст] : [монографія] / Шевчук В.Я., Саталкін Ю.М., Навроцький В.М. – К. : Вища школа, 2000/ – 344 с.
7. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-XII: [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
8. Закон України «Про охорону навколишнього середовища» від 26.04.2014 № 1264-12 [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
9. Закон України «Про екологічний експертизу» від 18.11.2012 № 45/95-вр [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/45/95-%D0%B2%D1%80>.
10. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 № 1862-IV [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>.

УДК 657:334.723

**Фоміна О.В.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного торговельно-економічного університету*

### ПРІОРИТЕТНІ ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена дослідженню сучасного стану та тенденцій розвитку управлінського обліку. Розкрито основні проблеми теорії та практики управлінського обліку на підприємствах торгівлі. Визначено пріоритетні завдання досліджень з управлінського обліку та окреслено напрямки їх реалізації.

**Ключові слова:** управлінський облік, облікове забезпечення, завдання управлінського обліку, дослідження питань управлінського обліку.

#### **Фомина О.В. ПРИОРИТЕТНЫЕ ЗАДАНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Статья посвящена исследованию состояния и тенденций развития управленческого учета. Раскрыты основные проблемы теории и практики управленческого учета на предприятиях торговли. Определены приоритетные задания исследований по управленческому учету и очерчены направления их реализации.

**Ключевые слова:** управленческий учет, учетное обеспечение, задание управленческого учета, исследования вопросов управленческого учета.

#### **Fomina O.V. FOREGROUND TASKS OF RESEARCH OF MANAGEMENT ACCOUNTING**

The article is sanctified to research of the modern state and progress of management accounting trends on the enterprises of trade. The basic problems of theory and practice of management accounting are exposed on the enterprises of trade and the ways of their decision are outlined.

**Keywords:** management accounting on the enterprises of trade, registration providing, task of management accounting, research of questions of management accounting.

**Постановка проблеми.** З розвитком ринкових відносин в економіці України цілком закономірно з'явилася проблема формування для потреб управління такої інформаційної системи, яка б в найбільшій мірі відповідала 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.

Особливо актуальним питання інформаційного забезпечення управління підприємств торгівлі стало в період світової фінансової нестабільності, коли починаючи з другого півріччя 2008 року значно знизився рівень фінансової стійкості суб'єктів підприємництва України. Про що свідчить, перш за все, тенденція до збільшення кількості збиткових підприємств, частка яких у 2012 році наблизилася до 43%. Зокрема, наявне скорочення загальної кількості підприємств оптової торгівлі на 6,5% у

січні-вересні 2013 року порівняно з відповідним періодом 2012 року.

Зростання динамічності економічного оточення, посилення конкуренції як в зовнішньому середовищі – за лояльності споживачів, інвесторів, так і в самому підприємстві вплинуло і на появу необхідності постійного вибору між різними варіантами залучення і напрямків використання капіталу. З початку 2013 року обсяг кредитів, наданих підприємствам торгівлі, які відіграють для торгівлі роль обігових коштів, зріс на 16,7% і на кінець листопада 2013 року становив 240 618 млн. грн, що у структурі обсягу кредитування підприємств України займає 37,8% [1].

Процеси, які відбуваються в економіці країни, 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 в розрізі, максимально придатному для прийняття рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку досліджують багато 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, С.В. Булгакова, Р. Вандер Віл, Вахрушина М.А., Ю. Вебер, К. Друрі, В. Говіндараджан, Р. Каплан, В.Е. Керімов, Р. Купер, Е. Майер, Р. Нідлз, А. Ніколаєва, Д. Нортон, Б. Райан, Ж. Рішар, Дж. Сігел, Я.В. Соколов, К. Уорд, Х. Фольмут, Дж. Фостер, Д. Хан, А. Хігінс, Ч. Хорнгрен, Р. Ентоні.

Теорія і методологія управлінського обліку, його особливості в сучасних умовах господарської діяльності отримали розвиток в роботах вітчизняних вчених, серед яких: М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, О.М. Губачова, В.М. Домбровський, З.В. Задорожній, О.В. Карпенко, В.С. Лень, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В. Р. Шевчук, М.Г. Чумаченко та ін. Проте актуальною залишається проблема узгодженості теорії та практики управлінського обліку в ракурсі сучасних підходів до управління підприємством, яку можна пояснити ускладненням вимог до системи управління у зв'язку з посиленням нестабільності зовнішнього середовища.

**Постановка завдання.** На основі викладеного можна сформулювати дослідження, яке полягає у вивченні проблемних питань та визначенні пріоритетних завдань досліджень управлінського обліку, які потребують вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством» [2]. Проте і на сьогодні зберігається актуальність вирішення питань теорії, методології та організації управлінського обліку в торговельній галузі. Це обумовлено, перш за все, відсутністю системних досліджень та розробок з управлінського обліку на підприємствах торгівлі поряд із зростанням ролі управлінського обліку в умовах парадигмальних економічних зрушень як ключового інформаційного ресурсу управління підприємством.

Переважаюча більшість досліджень спрямована на розробку рекомендацій для промисловості. Майже відсутні роботи, присвячені особливостям впровадження та методиці функціонування системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі, а також його розвитку на різних стадіях життєвого циклу підприємства та в залежності з його стратегічною спрямованістю. Як правило, проведені дослідження з питань управлінського обліку в торгівлі розкривають особливості управлінського обліку окремого об'єкту і наведені лише в певному розділі чи навіть пункті дисертаційного дослідження.

Також досі зберігається невизначеність щодо місця управлінського обліку серед інших економічних наук та взаємозв'язку з ними.

На сьогодні не виникає сумнівів в існуванні управлінського обліку як дієвого інструменту в ефективному управлінні підприємством. Проте залишається невизначеним його місце серед інших економічних наук, що обумовлено:

- по-перше, виникненням нових видів обліку (стратегічного, сегментного, соціального та інших);

- по-друге, співвідношенням чи розмежуванням управлінського обліку з фінансовим у дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених. До сьогодні в публікаціях за даним напрямком спостерігається різне бачення з цього приводу: одна група вчених визначають фінансовий облік і управлінський як підсистеми бухгалтерського обліку; інші вважають, що управлінський облік базується на основі фінансового, або навпаки;

- по-третє, міждисциплінарним характером. Дійсно, у своїх дослідженнях вчені вийшли далеко за межі загальнотеоретичних основ бухгалтерського обліку, розширивши кордони облікової науки. Це дозволило зрозуміти теоретичні основи управлінського обліку, необхідність взаємозв'язку останнього з суміжними науками і використовувати отриманий досвід для пізнання і вдосконалення об'єкту дослідження. Проте, в даний час ще не повною мірою розкритий потенціал обліку в сфері управління, сутність його системної методології, без розуміння яких повноцінне використання його інструментарію ускладнюється. В дослідженнях, присвячених проблемам управлінського обліку, вчені перестали реагувати на виникнення нових напрямків в менеджменті, а відповідно, і зміни потреб управління, удосконалюючи його лише за рахунок інших дисциплін, не використовуючи внутрішні джерела розвитку.

Потреба у вирішенні наступного завдання дослідження управлінського обліку обумовлена появою об'єктів, які докорінно змінили уявлення про підприємство як облікову одиницю, і, як наслідок, виникненням необхідності формування нової парадигми обліку з метою отримання можливості забезпечити сучасні паритетні потреби користувачів інформації.

Результати аналізу останніх досліджень дозволяють зробити висновки про те, що управлінський облік орієнтований на відображення досить незначної частини об'єктів управління, що в цілому може свідчити про неспроможність даної системи надавати релевантну інформацію для процесу прийняття управлінських рішень в розрізі функціонування підприємства та щодо його перспективи. Так, переважна більшість дослідників акцентує увагу на витратах як об'єкті управлінського обліку, поза увагою повністю або частково залишаються інші об'єкти обліку, такі як активи, складові власного капіталу, зобов'язання, господарські процеси та їх результати.

Виникнення нових форм розрахунків з діловими партнерами, потреба в оцінці інтелектуального, клієнтського капіталу, соціальна орієнтація підприємств вплинули на появу нових об'єктів, які потребують розвитку теорії та методології управлінського обліку з метою підвищення ефективності управління підприємством.

Більшість наукових робіт розглядають управлінський облік як стійку систему. В той же час аналіз практики показує значущість адаптації управлінського обліку до швидкої зміни мікро- та макросередовища, що обумовлює необхідність 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. Така система не є статичною, оскільки на вимоги, які пред'являються до системи сучасного управлінського обліку, впливають:

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

Саме тому управлінський облік необхідно розглядати як активно-адаптивну систему (систему, що знаходиться в постійному розвитку) інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень для зростання ефективності управління підприємством, а також його економічної результативності.

Відсутність оціночних критеріїв та методики діагностики діючої системи управлінського обліку на предмет достатності, неупередженості та відповідності запитам менеджменту є наступною проблемою, яка потребує дослідження та розробок.

Функціонування інформаційної системи управління підприємством, яка сприяє прийняттю своєчасних на обґрунтованих рішеннях, неможливе без використання дієвих методів контролю ефективності такої інформації для цілей управління.

Враховуючи відсутність цілісних розробок, актуальним є питання діагностики на етапі впровадження системи управлінського обліку, основними елементами якого є: сприйняття концепції управлінського обліку керівництвом підприємства, оцінки доцільності формування системи управлінського обліку, оцінку готовності підприємства до формування системи управлінського обліку, побудову, мотивацію та навчання проектною командою, визначення цілей та завдань формування системи управлінського обліку, що дозволяє визначитися з оптимальною формою організації системи управлінського обліку та підходом до впровадження.

Діагностика діючої системи управлінського обліку на підприємстві може здійснюватися з використанням наступних методів:

- аналіз документів, звітності, файлів, графіків;
- спостереження, в тому числі участь у внутрішніх зборах;
- інтерв'ю, анкетуванні, тестуванні [3].

З метою оцінки виконання встановлених підприємством вимог до системи управлінського обліку в динаміці необхідним є регулярний аналіз, який дозволить діагностувати таку систему на предмет відповідності ряду критеріїв:

- чи здатна вихідна інформація, представлена в управлінській звітності, виявити наявні проблеми, недоліки та приймати необхідні рішення;
- чи надходить інформація вчасно, тобто чи має керівник достатньо часу, необхідного для прийняття рішення, для того щоб вчасно відреагувати на процеси, які протікають незадовільно, та відкоригувати їх;

- чи дозволяє система управлінського обліку передбачити виникнення можливих проблем та прогнозувати альтернативні варіанти їх вирішення (в разі неможливості їх уникнення);

- чи відповідає інформаційне забезпечення системою управлінського обліку критерію достатності (водночас і неперенавантаження інформацією) для відповідного рівня управління;

- чи відповідає форма представлення інформації її змісту, а також вимогам користувачів до зручності для сприйняття.

Періодичний аналіз системи управлінської звітності дозволяє на регулярній основі оперативно удосконалювати дану систему під потреби користувачів.

Діагностика процесів формування та функціонування системи управлінського обліку на підприємстві потребує визначення методичних принципів та критеріїв оцінювання їх результативності. Зокрема, діагностика процесу впровадження управлінського обліку повинна здійснюватися на основі проектного підходу, тобто на основі можливостей оцінки проекту впровадження системи управлінського обліку на підприємстві.

Отже, для високоефективної роботи сучасного підприємства, зокрема підприємства сфери торгівлі, необхідна добре налагоджена система управлінського обліку і звітності для менеджерів різних рівнів. Поряд з тим в Україні відсутні типові Методичні рекомендації 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 [4]. Такі рекомендації покликані служити свого роду путівником при проведенні заходів, направлених 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. Натомість керівники вимушені розробляти їх власними силами, випробовуючи на власному бізнесі, або звертатися до послуг консалтингових компаній. Очевидно, що це означає не тільки фінансові витрати, але і тимчасове зниження ефективності функціонування управлінської системи в цілому.

Вже більше 20 років комітетом з управлінського обліку інституту управлінського обліку США розробляється система положень з управлінського обліку (Statements on Management accounting – SMA) [5], які є рекомендаціями фахівців в області управлінського обліку для компаній. Система цих положень включає п'ять рівнів: Цілі управлінського обліку (Objectives); Термінологія (Terminology); Концепції (Concepts); Практика і техніка (Practices and Techniques); Концепції (Concepts); Управління обліковою діяльністю (Management of Accounting Activities).

В даний час розроблено приблизно 60 таких рекомендацій – від базових, визначаючих Цілі управлінського обліку (положення 1A, 1b і так далі), і Словника управлінського обліку (2A) до Основ звітної інформації для менеджерів (5B) і Впровадження ABC-костінгу (4t). Ці положення є наднаціональними документами та можуть бути базовими для розробки рекомендацій з управлінського обліку і для українських підприємств.

Відсутність регламентації управлінського обліку, з одного боку, пояснюється його необов'язковістю,

залежністю від специфіки бізнесу, з іншого – призводить до неправильного тлумачення понять, хаотичного сприйняття основних положень, ускладнює процес впровадження системи управлінського обліку на підприємстві.

На практиці окремі елементи управлінського обліку, як правило, використовуються на підприємствах. Важливо, щоб ці елементи були об'єднані в загальну структуру, орієнтовану на досягнення певного результату. В рамках досягнення вказаної мети необхідно створити раду з управлінського обліку. Рада може стати аналітичним органом, який на основі взаємодії підприємств, консалтингових компаній, учених координуватиме активність у сфері розвитку управлінського обліку в Україні.

Проблема інформаційного забезпечення стає все більш актуальною і практично значимою в досягненні стратегії, а тому потребує подальших досліджень та розробок. Набуття управлінською інформацією статусу стратегічного ресурсу, який визначає рівень розвитку підприємства, обумовило потребу в захисті інтересів власника комерційної таємниці (системи управлінського обліку на підприємстві).

Не менш важливою проблемою є відсутність критеріїв та підходів до оцінки сучасних програмних продуктів для автоматизованої обробки інформації управлінського обліку та формування управлінської звітності.

Вирішення даної проблеми полягає у визначенні критеріїв та підходів до оцінки сучасних програмних продуктів для потреб управлінського обліку з метою вибору найбільш придатного програмного забезпечення. Важливо також є методика оцінки ресурсної готовності підприємства до формування системи управлінського обліку: можливість та доцільність впроваджувати той чи інший програмний продукт, рівень кваліфікації та потреба у додатковому залученні фахівців.

Крім того, впровадження нового програмного продукту – це певний проміжок часу. Навіть у результаті здійснення успішної автоматизації системи управлінського обліку потрібен час для тестування на предмет відповідності очікуваним результатам та потреби в удосконаленні системи.

Для сучасного українського бізнесу досить поширена проблема, коли в автоматизацію вже вкладені значні фінансові ресурси, витрачено час, але вона недостатньо забезпечує інформацією топ-менеджмент і власників для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Вирішення даної проблеми має кілька варіантів:

1. Ведення повноцінного управлінського обліку на підприємстві. Автоматизація системи управлінського обліку на базі ERP-системи.

2. Використання управлінської інформації з різних інформаційних систем. Автоматизація системи управлінського обліку за допомогою аналітичних систем класу BPM і BI на базі OLAP-технологій.

3. Комплексне рішення. Побудова корпоративно-го сховища даних, тобто автоматизація з використанням програмного забезпечення для архівації даних і фільтрації первинних даних.

4. Впровадження консолідованої системи, яка б інтегрувала всі наявні системи обліку, задовольняючи інформаційні потреби топ-менеджменту та власників.

Крім того, інформаційна система управлінського обліку повинна не лише відповідати встановленим вимогам, але й також мати певний потенціал збільшення можливостей в майбутньому.

**Висновки з проведеного дослідження.** Наведений перелік проблемних питань, що потребують нагально-го вирішення, не є вичерпним. Проте зазначене дозволяє зробити висновки про необхідність розробки науково-обґрунтованих положень з теорії та методології управлінського обліку, що пов'язано з наступним:

1) зростанням ролі управлінського обліку в умовах парадигмальних економічних зрушень як ключового інформаційного ресурсу управління торговельним підприємством;

2) появою об'єктів, які докорінно змінили уявлення про підприємство як облікову одиницю, і, як наслідок, виникненням необхідності формування нової парадигми обліку з метою одержання можливості забезпечити сучасні паритетні потреби користувачів інформації;

3) невідповідність рівнів розвитку теоретичних і методологічних уявлень про управлінський облік характеру та глибини емпіричних розробок у даній сфері наукових знань.

Вирішення розглянутих питань полягає у подальшому розвитку теорії та методології управлінського обліку, функціонування якого дозволяє його користувачам отримувати більш об'єктивну, повну та своєчасну інформацію для набуття впевненості в реалізації своїх інтересів. В кінцевому результаті управлінський облік як інформаційна система, що знаходиться в постійному розвитку, сприяє підвищенню ефективності управління підприємством та його діяльності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua) – офіційний сайт Держкомстату України.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
3. Кротов К.А. Методика постановки управленческого учета : методическое пособие по проведению презентационного семинара. – М. : Рос. агентство поддержки малого и среднего бизнеса, 1999.
4. Методичні рекомендації з організації і ведення управлінського обліку : затв. Експертно-консультаційною радою з питань управлінського обліку при Мінекономрозвитку Росії від 22.04.2002 р. № 4.
5. Statements on Management Accounting. Statement Number 2A November 30, 1990. Terminology: Management Accounting Glossary, IMA.