

5. Максимова М.В. Система фінансового менеджменту в умовах розвитку цифрової економіки. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/60.pdf
6. Стеців Л.П. Теоретико-методичні основи побудови ефективної системи фінансового менеджменту підприємства. *Наукові записки*. 2013. №4 (45). С. 39-45.
7. Ткаченко М.І., Євась Т.В., Олійник О.С. Роль фінансового менеджменту в діяльності комунального підприємства. *Подільський науковий вісник*. 2020. №1 (13). С. 82-86. URL : https://pnv.in.ua/images/Magazine/1_2020/1_2020-82-86.pdf
8. Ткаченко М.І., Євась Т.В., Свідерська У.Ю. Фінансовий менеджмент підприємства в умовах невизначеності. *Подільський науковий вісник*. 2018. №3. С. 82-88. URL : https://pnv.in.ua/images/Magazine/3_2018/2/Тkachenko_vas.pdf
9. Скаско О.І., Майор О.В., Тимчишин-Чемерис Ю.В., Нашкерська М.М., Вижлюк М.М., Килин О.В., Атаманчук З.А., Свелеба Н.А. Фінансовий менеджмент: навч. посібник. Львів: Растр-7, 2018. 416 с.
10. Швед В.В., Ільницький М.С. Принципи фінансового менеджменту громадських організацій. *Подільський науковий вісник*. 2020. №3-4. С. 84-87. URL: <http://www.pnv.in.ua/images/Magazine/3-4-2020.pdf#page=84>
11. Швед В.В., Дробязко О.О. Фінансове планування на підприємствах. *Подільський науковий вісник*. 2017. №1. С. 46-49

Крупельницька І.Г., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9102-1928>

DOI: <https://doi.org/10.58521/2521-1390-2023-28-12>

ПОСТАНОВКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЕЛЬНІЙ КОМПАНІЇ

SETTING UP MANAGEMENT ACCOUNTING IN A TRADING COMPANY

Анотація. Дослідження в даній статті спрямовані на формування основних факторів, що потребують комплексного управління, спрямованого на визначення певних, методик. Описано методики становлення і організації управлінського обліку на торговельному підприємстві, що пов'язані з підвищенням якості управління в торгівлі, сформовано і дано характеристика основних підходів організації управлінського обліку в торговельній компанії. Процес постановки системи

управлінського обліку пропонується розбити на етапи. Пропонується можливий такий варіант такого розбиття. I. Аналіз (діагностика) наявної системи управлінського обліку компанії. II. Розроблення оптимальної системи управлінського обліку. III. Впровадження системи управлінського обліку, впровадження комп'ютерної інформаційної системи. IV. Аналіз та оцінка ефективності проведених заходів щодо реорганізації управлінського обліку. На основі зазначених етапів. Розглянуто покрокова інструкція виконання кожного етапу, пропонується формування певних контрольних документів і запропоновано засоби контролю.

Ключові слова Управлінський облік, етапи управлінського обліку, підрозділи управлінського обліку, документація, процедури контролю, аналіз інформації.

Abstract. The research in this article is aimed at forming the main factors that require integrated management, aimed at determining certain methods. The article describes methods of formation and organisation of management accounting at a trading enterprise, which are connected with improvement of quality of management in trade, forms and characterises main approaches to organisation of management accounting in a trading company. The process of setting up a management accounting system is proposed to be divided into stages. The article offers the following possible variant of such a stages. I. Analysis (diagnostics) of the existing management accounting system of the company. II. Development of an optimal management accounting system. III. Implementation of the management accounting system, implementation of a computer information system. IV. Analysis and evaluation of the effectiveness of the measures taken to reorganise management accounting. Based on these stages. The article provides step-by-step instructions for each stage, suggests formation of certain control documents and suggests control means.

Keywords. Management accounting, stages of management accounting, management accounting units, documentation, control procedures, information analysis.

Постановка проблеми. Ухвалення ефективних рішень у сфері управління торговельною компанією можливе лише за умови використання надійної інформації про реакцію системи, що контролюють, на керуючий вплив. Найповнішою інформаційною базою будь-якого підприємства, що має кількісну оцінку, є система бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичною і методологічною основою дослідження слугують наукові праці та практичні розробки закордонних та вітчизняних учених, присвячені проблемам стратегічного управління: I. Ансоффа, П. Друкера, А. Маршалла, М. Мескона, Д.С. Сінка, Ф. Тейлора, Лі Якокки, М.О. Казима, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченка. Питання управління торгівлі в практиці бізнесорганізацій були дослідженні у роботах Ф.Ж. Гуяра, В.Г.Єліферова, Дж.М. Келлі, В.В. Репіна. М. Робсона, М. Хаммера, Дж. Чампі.

Формулювання цілей. Метою дослідження і даної публікації є формування основних факторів, що потребують комплексного управління, спрямованого на

формування певних, методик, пов'язаних з якістю управління в торгівлі, формування і характеристика основних підходів організації управлінського обліку в торговельній компанії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вважаємо, що інформація управлінського обліку більшою мірою, ніж дані офіційної фінансової звітності, може слугувати основою для прийняття ефективних управлінських рішень. Управлінський облік дає змогу вирішувати такі завдання у сфері управління торговельною компанією: вибір або відмова від певного виду товару для торгівлі на основі його рентабельності, формування асортименту; визначення продажної ціни в межах допустимого інтервалу; визначення точки беззбитковості окремих товарів, центрів відповідальності; оцінка ефективності в розрізі сезонів, магазинів, груп товарів, торгових марок; продаж/закриття діючих магазинів; придбання додаткового обладнання; будівництво/придбання нових магазинів; зміна технології та організації торгівлі; просування по службі окремого менеджера; контроль збереження активів; контроль розрахунків зі сторонніми організаціями; контроль витрат у розрізі магазинів, статей витрат; оцінка вартості бізнесу та низка інших, та інше.

На основі аналізу джерел можна дійти висновку, що знайомство вітчизняних учених і практиків з управлінським обліком уперше відбулося в 1930-х роках після опублікування перекладів американських праць щодо використання окремих його інструментів. Протягом планованого періоду окремі елементи управлінського обліку успішно застосовувалися під час аналізу господарської діяльності підприємств, складання техпромфінпланів, організації оперативного та аналітичного обліку.

Згідно з оцінками консультантів, наразі управлінський облік у системі управління українських компаній використовується недостатньою мірою [8]. Клієнти західних бухгалтерських і аудиторських фірм до 90% часу і ресурсів витрачають на постановку і ведення управлінського обліку і лише 10% на фінансову бухгалтерію [2]. Для вітчизняних компаній характерне зворотне співвідношення.

Успішність застосування інструментів управлінського обліку багато в чому визначається наявністю комплексної системи управлінського обліку в компанії. У вітчизняних умовах торговельні компанії нерідко підходили до побудови цієї системи стихійно і безсистемно. Пропонуємо методику постановки системи управлінського обліку, яку можна успішно застосовувати як для реорганізації системи управлінського обліку, так і для її побудови з початку діяльності компанії.

Процес постановки системи управлінського обліку доцільно розбити на етапи. Можливий такий варіант такого розбиття.

I. Аналіз (діагностика) наявної системи управлінського обліку компанії.

II. Розроблення оптимальної системи управлінського обліку.

III. Впровадження системи управлінського обліку, впровадження комп'ютерної інформаційної системи.

IV. Аналіз та оцінка ефективності проведених заходів щодо реорганізації управлінського обліку.

Зупинимося детальніше на кожному етапі.

I. Аналіз (діагностика) наявної системи управлінського обліку компанії.

Діагностика може проводитися такими методами [4]:

- аналіз документів, звітів, файлів, графіків;
- спостереження, у тому числі участь у внутрішніх нарадах;
- інтерв'ю, анкетування, тестування.

За результатами діагностики доцільно скласти звіт-огляд системи управлінського обліку компанії, який може мати такі розділи:

1. Сутність бізнесу та логіка бізнес-процесів.
2. Зовнішнє середовище компанії.
3. Штатно-організаційна структура компанії, порядок взаємодії співробітників.
4. Аналіз наявної системи звітності, документообігу, використовуваних інструментів управлінського обліку.
5. Аналіз ступеня автоматизації системи управлінського обліку.

Кожен розділ має містити оцінку найбільш гострих проблем і потенційних переваг описаних процесів. Під час постановки системи управлінського обліку з початку діяльності компанії розділи 4 і 5 не використовуються.

Перейдемо до докладнішого розгляду кожного розділу.

1. Сутність бізнесу та логіка бізнес-процесів.

У цьому розділі необхідно розглянути структуру компанії та ринків збуту, особливості управління. Визначаються особливості товарної номенклатури, торгового процесу, попиту і збуту.

Розділ також містить аналіз руху товарно-матеріальних потоків, взаємодії підрозділів, контрагентів. В окремий пункт може бути виділено опис взаємовідносин компанії з власником (власниками), який надав капітал. Може бути використано як словесний опис, так і діаграми, графіки, схеми.

2. Зовнішнє середовище компанії.

У цьому розділі більш детально описуються кон'юнктура і сегмент ринку, на якому працює компанія. Аналізуються стратегія і логіка розвитку бізнесу, його завдання. Проводиться аналіз можливостей і загроз зовнішнього середовища. Розглядаються взаємовідносини з конкурентами і постачальниками.

3. Штатно-організаційна структура компанії, порядок взаємодії співробітників.

Наводиться опис структури і чисельності персоналу. Розглядаються кількість і зміст рівнів управління. Оцінюються швидкість проходження керуючого впливу і зворотного зв'язку. Розділ також містить опис системи мотивації та стимулювання співробітників.

4. Аналіз наявної системи звітності, документообігу, використовуваних інструментів управлінського обліку.

У розділі наводиться перелік і схема руху використовуваних у компанії документів і звітів.

Описується технологія обробки первинної облікової інформації, виокремлюються центри обліку фінансово-господарських операцій, визначається валюта (валюти) ведення управлінського обліку.

Розглядаються підрозділи, що розв'язують завдання управлінського обліку, розподіл функцій між ними, їхня взаємодія та координація. Описуються користувачі звітів та їхні цілі.

Проводиться опис статей витрат, схема розподілу непрямих витрат. Розглядаються види та особливості використовуваних стандартних інструментів управлінського обліку.

Описується застосовувана система показників оцінки результатів діяльності компанії.

5. Аналіз ступеня автоматизації системи управлінського обліку.

Наявна система може включати різноманітне програмне забезпечення, зокрема придбані типові пакети програм, розроблені зовнішніми розробниками продукти для цієї компанії, власні розробки співробітників підрозділу автоматизації компанії. Доцільно оцінити як обсяг автоматизації (комплексна або фрагментарна), так і недоліки наявної інформаційної системи.

Перейдемо до другого етапу процесу постановки управлінського обліку торговельної компанії.

II. Розробка оптимальної системи управлінського обліку.

Здійснення другого етапу можна розбити на такі підрозділи:

1. Вивчення потреб користувачів і формулювання завдань системи управлінського обліку.

2. Аналіз і класифікація витрат, виділення центрів відповідальності та визначення їх типів.

3. Розроблення принципів обліку та регламентних документів, визначення використовуваних інструментів управлінського обліку.

4. Розробка системи показників, форм звітності та їх руху.

5. Формулювання вимог до комп'ютерної системи та критерії її вибору

Перейдемо до опису перелічених підрозділів.

1. Вивчення потреб користувачів і формулювання завдань системи управлінського обліку.

Для реалізації цього підрозділу необхідно скласти перелік користувачів системи управлінського обліку на основі описаної в результаті реалізації першого етапу штатно-організаційної структури, рівнів управління, наявної управлінської системи. Для кожного користувача (групи користувачів) необхідно визначити перелік функціональних обов'язків і необхідної інформації для їх успішного виконання. Для отримання інформації можливе використання посадових інструкцій співробітників. Дані доцільно подати у вигляді таблиці.

Для виявлення потреб користувачів необхідно використовувати дані інтерв'ю, що проводяться під час реалізації першого етапу реорганізації. У переліку обговорюваних питань необхідно передбачити оцінку співрозмовником наявних і

перспективних проблем у системі управління підприємством. Особливу увагу слід приділити інформації про стратегічні цілі компанії, отриманій у результаті опитування вищих менеджерів.

Після консолідації потреб користувачів в однорідні групи та структурування стратегічних цілей компанії можна сформулювати вимоги до системи управлінського обліку, ранжовані в порядку пріоритету для користувачів системи.

2. Аналіз і класифікація витрат, виділення центрів відповідальності та визначення їх типів.

На основі облікової інформації здійснюється групування платежів за видами витрат, формується перелік статей витрат і узгоджується з користувачами системи управлінського обліку. У результаті узгодження може відбуватися укрупнення окремих статей за недоцільності надмірної деталізації.

На основі статистичного аналізу та дослідження параметрів господарської діяльності компанії виокремлюють постійну та змінну частину витрат, визначають чинники, що впливають на поведінку витрат.

Для визначення кількості та типів центрів відповідальності використовуються перелік підрозділів і структура компанії, сформовані в результаті реалізації першого етапу методики реорганізації. При визначенні типів центрів відповідальності також використовуються оцінки завдань системи управління, сформульовані вищими менеджерами на першому етапі реорганізації.

3. Розроблення принципів обліку та регламентних документів, визначення інструментів управлінського обліку, що використовуються.

Розробляються і затверджуються посадові інструкції та положення щодо формування регістрів управлінського обліку та заповнення звітності.

На основі консультацій з користувачами системи управлінського обліку проводиться вибір бази розподілу адміністративних витрат, що розподіляються на магазини. Узгоджується перелік витрат, які беруть участь у формуванні собівартості (що включаються до собівартості) товару.

З використанням інформації про платежі виявляють сезонність у платежах за витратами, що входять до собівартості товару. Ухвалюється рішення про доцільність використання методу «стандарт-кост» і планового коефіцієнта розподілу витрат на товар.

Вивчається відповідність поведінки змінної частини витрат лінійній функції, робиться висновок про можливість використання СVP-аналізу.

Визначаються види валют управлінського обліку, принципи визначення облікового курсу та врахування інфляції.

Визначається горизонт і періоди планування для бюджетування.

Аналізується можливість та ефективність використання директ-костингу для цілей управління.

4. Розробка системи показників, форм звітності та їх руху.

Здійснюється вибір показників оцінки діяльності підрозділів (центрів відповідальності) і компанії в цілому.

Узгоджується структура і періодичність складання планових форм і звітів про виконання (балансу, звіту про доходи і витрати, про рух грошових коштів). Автором пропонується примірна структура балансу, бюджету доходів і витрат, бюджету руху грошових коштів, бюджету закупівель і бюджету капітальних вкладень для використання в процесі управління торговельною компанією.

Визначаються форма і зміст проміжних виконавських звітів центрів відповідальності. Пропонована нами форма бюджету доходів і витрат може також бути використана для проміжних звітів центрів відповідальності.

Затверджується регламент документообігу, що містить перелік укладачів та одержувачів звітності, порядок і строки подання та узгодження звітів, обов'язки та відповідальність виконавців і керівників.

5. Формулювання вимог до комп'ютерної системи та критерії її вибору.

Необхідно чітко сформулювати вимоги до системи. Система повинна не тільки задовольняти сформульованим вимогам, але також мати певний потенціал збільшення можливостей у майбутньому. Найчастіше професійні консультанти з комп'ютерних інформаційних систем не можуть радикально переглянути бізнес-моделі, що діють на підприємстві, запропонувати принципово нову модель функціонування бізнесу та відповідну йому систему. У зв'язку з цим формулювання вимог до системи доцільно здійснювати вищому керівництву компанії (можливо, із залученням консультантів з управління).

Серед чинників, що стимулюють підприємства впроваджувати комп'ютерні інформаційні системи управління, можна виділити такі [9]:

- втрати коштів (як звичайні крадіжки через недосконалість документообігу, так і невинуватене відволікання коштів в окремі активи через відсутність оптимізації запасів);
- зростання компанії, купівлю нових бізнесів і неможливість ефективного управління через зростання вимог;
- зміну бізнес-моделі компанії;
- впровадження нових інструментів управління (наприклад, бюджетування, TQM, міжнародна звітність);
- потреби інвесторів (вимоги прозорості, посилення контролю, збільшення вартості активів);
- потреби власника (головної організації) в централізації та поліпшенні управління.

Наразі автоматизація систем управління в переважній більшості компаній має фрагментарний характер, за якого приділяється увага лише окремим ділянкам діяльності та використовується різноманітне програмне забезпечення. Вважаємо за необхідне використовувати комплексний підхід під час автоматизації системи управління, коли консолідація інформації відбувається в єдиній інформаційній базі, і автоматизації піддаються всі ділянки діяльності компанії.

Необхідність комплексної автоматизації системи управлінського обліку торговельної компанії викликана такими причинами:

- несвоєчасністю інформації для управління, трудомісткістю і тривалістю її вилучення за відсутності або часткової автоматизації. Неможливістю швидкого управління фінансовими потоками внаслідок ручної консолідації інформації. Зазначені проблеми істотно посилюються при зростанні кількості підрозділів і операцій компанії;

- значною ймовірністю допущення технічних помилок під час поетапної ручної консолідації даних із різнорідних джерел за різними центрами відповідальності, місцями виникнення витрат;

- неможливістю контролю за витратами коштів і товару через відсутність можливості зіставлення здійснених доходів і видатків із фактичними залишками грошових коштів і майна в межах усієї компанії, особливо в разі виділення її підрозділів в окремі юридичні особи.

Нижче наводиться варіант формулювання вимог до комп'ютерної інформаційної системи управлінського обліку.

Вимоги до комп'ютерної інформаційної системи управлінського обліку.

Комп'ютерна інформаційна система управлінського обліку повинна забезпечувати:

- Розгорнутий аналіз залишків і руху товарів (види рухів: постачання, повернення, продаж, передання іншому продавцю, списання) у розрізі сезонів-колекцій, товарної номенклатури, виробників, постачальників, підрозділів (транзитних складів, магазинів, секцій), цін, торговельних марок, кольорів, розмірів, підлог, режимів оподаткування. Виділення у звітності браку окремою статтею.

- Аналіз стану розрахунків з кожним постачальником (за передоплатами, поточними платежами, поставками, недопоставками, знижками, відтермінуваннями, заборгованостями) у розрізі сезонів, партій, цін, валют. Зберігання різних курсів (офіційний, курс ринку FOREX, плановий тощо) на різні дати (відправлення платежів, зарахування коштів на рахунок постачальника, відправлення і надходження товарів) у розрізі валют. Розрахунок курсових різниць за різним курсам і датам у розрізі валют.

- Формування звітності з використанням планового коефіцієнта розподілу непрямих витрат і подальше коригування. Можливість складання балансу на будь-яку дату. Визначення дебіторської та кредиторської заборгованості за товаром на підставі стану розрахунків з постачальниками.

- Формування звіту про виконання бюджету компанії з розбивкою за статтями витрат, видами доходів, підрозділами, а також у розрізі об'єктів, за якими необхідно визначати фінансовий результат (наприклад, торгова марка, номенклатура, стаття). Можливість обліку витрат у різних валютах за різними курсами на момент нарахування і моменту оплати. Можливість багатоваріантного визначення фінансового результату (з урахуванням/без урахування відсотків на капітал, амортизації, списання товару, курсової різниці). Багатоваріантний розподіл витрат

центрального офісу на підрозділи або інші об'єкти визначення фінансового результату (за підсумками сезону або місяця, пропорційно різним базам). Облік накопиченої заборгованості за інвестиціями (капітальні вкладення) в розрізі видів інвестиційних витрат і об'єктів інвестицій.

- Формування історичного потоку грошових коштів (звіту про рух грошових коштів) на основі залишків і оборотів за розрахунковими рахунками і касами.

- Формування плану фінансування інвестицій у розрізі об'єктів на основі заявок на оплату. Контроль відповідності планових і освоєних сум інвестицій у розрізі об'єктів.

- Розрахунок відсотків за використання кредитів і кредитних ліній на основі залишків за рахунками кредитних ліній і руху кредитів за розрахунковими рахунками.

- Формування майбутнього потоку грошових коштів на основі історії платежів, бюджету і введених у систему заявок на оплату в розрізі видів надходжень і виплат (виручка за основною діяльністю, інші надходження, витрати за основною діяльністю - за видами, інші виплати), періодів (за днями, тижнями, місяцями). Визначення потреби в додатковому фінансуванні.

- Складання бюджету на майбутній сезон на основі виконання бюджету за поточний сезон з урахуванням кількості та характеристик магазинів.

- Контроль дотримання лімітів витрат підрозділів на етапі подання заявок на оплату (зіставлення суми накопичених здійснених витрат і планових у режимі реального часу).

- Можливість ведення бухгалтерського обліку в рамках системи (зокрема формування первинних облікових документів та офіційної звітності для контролюючих органів).

- Виділення блоків фінансового та управлінського обліку із захистом від несанкціонованого доступу.

- Облік основних засобів у різних оцінках. Розрахунок багатоваріантних показників ефективності та формування підсумкових звітів про продажі.

- Можливість для всіх видів звітів деталізації кожного показника (виведення сум, що формують показник). Виділення внутрішніх оборотів між підрозділами для виключення подвійного рахунку.

- Формування консолідованих звітів за кількома валютами через крос-курси до базової валюти.

Процедура вибору системи має носити комплексний характер, необхідна серйозна підготовка і фінансування, залучення консультантів, можливе використання тендера. Інакше існує небезпека призупинення проекту або зміни постачальника, ціна неправильного рішення може виявитися дуже високою.

Компанії, яка приймає рішення про вибір інформаційної системи, доцільно обмежити прямі контакти з виробниками систем. Збутовий підрозділ постачальника інформаційної системи найчастіше зацікавлений продати її за будь-яку ціну, хоча

згодом розробники можуть і не впоратися з вимогами замовника (у тому числі через брак кваліфікованого персоналу).

Доцільно скористатися послугами незалежних спеціалізованих консалтингових компаній, які готують аналітичні огляди та експертні висновки, проводять тендери серед постачальників.

На основі проведеного автором аналізу думок представників компаній-розробників можна виділити такі критерії вибору інформаційної системи компанією-покупцем:

- наявність конкретного досвіду впровадження в цій галузі та отриманий економічний ефект від впровадження;
- можливість поетапного (модульного) впровадження;
- можливість тестування продукту після попереднього навчання, наприклад, через Інтернет;
- достатня кількість партнерів компанії-виробника інформаційної системи, рівень сервісу, що надається;

Розглянемо зміст наступного етапу постановки системи управлінського обліку.

III. Впровадження системи управлінського обліку, впровадження комп'ютерної інформаційної системи

Розглядаючи етап впровадження системи управлінського обліку, зупинимося детальніше на питаннях організації персоналу та процесах автоматизації. Перейдемо до кадрових питань організації та ведення управлінського обліку.

Виділення окремого підрозділу (співробітника) для ведення управлінського обліку

У світовій практиці функції з ведення управлінського обліку зазвичай покладаються на головного бухгалтера і підконтрольний йому спеціалізований підрозділ [10]. Вважаємо неможливим використання цієї схеми у вітчизняних умовах.

Неможливість ведення управлінського обліку силами бухгалтерії, яка існує у вітчизняних торговельних компаніях, впливає з високої трудомісткості ведення вітчизняного фінансового обліку, що зумовлена складністю та мінливістю законодавства, великою кількістю податкових звітів. Бухгалтер часто не має фізичної можливості отримати і підтримувати необхідний рівень кваліфікації в галузі управління фінансами.

Схеми оптимізації оподаткування, які використовуються у вітчизняних компаніях, можуть припускати, що бухгалтерія не контролює всі грошові потоки компанії. У цьому разі повну картину функціонування фінансів може сформувати лише фінансовий директор і підконтрольні йому спеціальні підрозділи.

Для організації системи управлінського обліку можна скористатися послугами консалтингової компанії. На думку К. Зусмановича, недоліками такого варіанта є [1]:

- висока вартість послуг зовнішніх консультантів порівняно з оплатою власних фахівців, які постійно працюють;

- застарівання і втрата ефективності системи управлінського обліку внаслідок зміни структури організації, необхідність постійного залучення зовнішніх фахівців.

В.Є. Хруцький на основі досвіду організації бюджетування стверджує, що новостворений спеціалізований підрозділ здійснює цей процес краще, ніж існуючі функціональні служби [11].

Таким чином, ми вважаємо за доцільне здійснення управлінського обліку силами спеціального підрозділу з використанням інформації бухгалтерії та інших підрозділів.

Організація внутрішнього контролю.

На основі наведених у спеціальній літературі з контрольних систем загальних положень і спеціальних положень з контролю в джерелах з обліку [6, 10] сформулюємо такі принципи організації внутрішнього контролю при впровадженні системи управлінського обліку:

- Забезпечення високих моральних якостей і професіоналізму персоналу. Збиток може виникнути не тільки від прямих розкрадань і шахрайства, а й від низької кваліфікації або продуктивності персоналу. Зниження ризику виникнення збитків багато в чому залежить від кваліфікації служби персоналу компанії та використовуваних під час здійснення найму співробітників методів добору. Як показує практика, загальнопоширеними факторами, що стимулюють фальсифікацію документів, можуть бути: 1) високий рівень децентралізації компанії; 2) постановка керівництвом нереальних фінансових цілей; 3) змова і кругова порука працівників підрозділу. Таким чином, істотну роль у запобіганні порушень співробітниками може відігравати вище керівництво компанії і проведена ним політика управління і мотивації співробітників. Значна роль відводиться вихованню певних моральних якостей у співробітників, доведенню до співробітників положень спеціальних "кодексів поведінки", які можуть розроблятися як у самій компанії, так і в спеціалізованих професійних асоціаціях.

- Розмежування і розподіл відповідальності між співробітниками. При виконанні одного завдання групою співробітників знижується ймовірність порушень, виникнення яких можливе тільки в разі змови. Кожен співробітник може виконувати лише окремі етапи робіт, наприклад нести відповідальність за збереження цінностей або ведення їх обліку.

- Встановлення лімітів відповідальності керівників. Оформлення лімітів може здійснюватися в письмовій формі, наприклад у формі довіреності. Як ліміти можна використовувати межі зміни витрат, цін, кредитів покупцям.

- Дотримання встановлених правил документування операцій і документообігу. Основна мета – повне оформлення документів, яке не допускає підробок. Крім стандартних законодавчих вимог до документування господарських операцій доцільно розробити внутрішньофірмові стандарти з документообігу.

- Здійснення запобіжних заходів, таких, як охорона, використання сейфів, засобів контролю доступу до документів і цінностей. Запобіжні заходи можуть бути доповнені страхуванням матеріальних цінностей і відповідальності.

- Проведення незалежних перевірок, зокрема за допомогою внутрішніх і зовнішніх аудиторів. Комплексна інформаційна система також є дієвим засобом перевірок і контролю, оскільки містить взаємопов'язану систему обліку операцій і формування звітів (будь-який рух або залишок коштів можуть бути деталізовані).

Впровадження нової інформаційної системи – тривалий і трудомісткий процес. Згідно з аналітичною інформацією спеціалізованих компаній середні строки від прийняття рішення до впровадження комп'ютерних інформаційних систем можуть становити від 11-15 місяців для систем місцевих розробників до 23-33 місяців для систем іноземних розробників [7]. У зв'язку з цим доцільно вдаватися до проектного планування впровадження та планування фінансових потоків. Фінансування автоматизації необхідно здійснювати із захищених від кон'юнктури ринку джерел (з інвестиційного бюджету або зі спеціальних кредитів, але не з оборотних коштів), при цьому виникає необхідність розрахунку ефективності впровадження систем.

На нашу думку, як основна зацікавлена особа при впровадженні нової інформаційної системи має виступати власник торговельної компанії. Якщо відповідальний за надання управлінської інформації основний персонал у встановлені терміни задовільно справляється з об'ємом облікової інформації, то зацікавленості з його боку очікувати не слід. Впровадження нової системи може означати виявлення помилок і скорочення кількості залученого персоналу.

На етапі впровадження інформаційної системи управлінського обліку необхідна активна участь вищого керівництва компанії для подолання опору менеджерів середньої ланки. Думка автора узгоджується з висновками К. Зусмановича, В.Є. Хруцького та інших, які вважають, що менеджери середньої ланки часто не зацікавлені в побудові системи, що дає змогу точно та жорстко контролювати їхню діяльність [1, 11].

Суттєвим фактором посилення опору при впровадженні нової інформаційної системи є незацікавленість персоналу в навчанні навичкам роботи з новим програмним продуктом. Для подолання негативних тенденцій при впровадженні необхідно передбачити способи мотивації співробітників (від грошових винагород до необговорюваних наказів).

Після закінчення процесу впровадження необхідно виділення співробітника з інформаційного підрозділу компанії для постійного обслуговування інформаційної системи.

Перейдемо до заключного етапу процесу постановки системи управлінського обліку в торговельній компанії.

IV. Аналіз та оцінка ефективності проведених заходів щодо реорганізації управлінського обліку.

Для оцінки ефективності впровадження системи управлінського обліку може бути використано показник відношення отриманого результату до витрачених ресурсів.

Проблема грошової оцінки результатів реорганізації системи управлінського обліку досить актуальна. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера, набагато простіше співвіднести вартість нового токарного верстата з отриманою економією, ніж вартість нового комп'ютера з результатами точнішого обліку витрат або проведення розрахунків [10].

Пропонуємо скласти детальний кошторис витрат, пов'язаних із реорганізацією системи управлінського обліку, і зіставити його з переліком фактично зекономлених коштів після закінчення операційного циклу після впровадження системи. Необхідно використовувати формулювання на кшталт «виявлено заниження/завищення витрат на величину..., кількісно оцінено величину викривлення показника звітності..., уточнено оцінку активів/зобов'язань на суму..., виявлено резерви зниження комісійної винагороди в сумі...».

Для збільшення адекватності зіставлення також видається доцільним спрогнозувати грошові оцінки потенційних сум економії в майбутніх операційних циклах.

Дж. Курт для оцінки ефективності впровадження системи пропонує використовувати традиційні методи оцінки інвестиційних проєктів: знаходження точки беззбитковості, розрахунок періоду окупності, аналіз дисконтованого потоку грошових коштів [5].

На думку С. Колесникова, витрати на комплексне оцінювання ефективності впровадження нової системи управління можуть бути розраховані тільки в рамках тривалого і дорогого консалтингового проєкту, проведення якого не завжди виправдане [3]. Щоб проілюструвати доцільність заходів з реорганізації, автор наводить середні історичні результати впровадження систем управління підприємством:

- 15-25% збільшення продуктивності;
- 10-20 % зменшення складських запасів;
- 20-50% скорочення термінів виконання замовлень.

Наведені дані можуть слугувати орієнтовними оцінками ефективності як під час ухвалення рішення щодо реорганізації системи управлінського обліку, так і за неможливості комплексної оцінки результатів проведених заходів.

Висновки. Таким чином, нами розглянуто всі етапи процесу постановки системи управлінського обліку торговельної компанії з метою забезпечення ефективності управлінських рішень. Зазначений підхід підвищить оперативність і якість інформації для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Лень В.С. Управлінський облік. Навч. Посібник Київ. Знання-Прес, 2003. 287 с.

2. Cheryl S. McWatters. Management Accounting Analysis and Interpretation. Graficas Estella. Navarra. Spain.
3. Шаповал В. Л. Фактори успіху впровадження ERP-систем. *Сучасний захист інформації*. 2014. №3. С. 120.
4. Шаповал О. Ф. Сучасні корпоративні технології управління підприємством. Національний університет харчових технологій URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/>.
5. Соколенко В. А. Основи управлінського консультування: навч.-метод. посіб. Харків: НТУ «ХП», 2018. 216 с.
6. Journal of Management Consulting. URL: <https://www.cmc-global.org/content/management-consulting-journal>
7. Камала Софт. Огляд ринку ERP-систем в Україні URL: <https://kamala-soft.com/uk/blog/obzor-rynka-erp-sistem-v-ukraine/>
8. Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: посібник Київ Академвидав, 2003. 464 с.
9. Петренко Л.М, Свистун В.І, Єльнікова Г.В Особливості ринкової трансформації економіки України та її зв'язок з основними напрямками розвитку професійно-технічної освіти . Вплив трансформації ринкової економіки на управління розвитком професійно-технічної освіти: монографія. Київ: ТОВ «НВП Поліграфсервіс», 2014. С. 8-61.
10. Ілляшенко С.М. Сучасні тенденції застосування інтернет-технологій у маркетингу. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2021. № 4. Т. II. С. 64-74.
11. Нагернюк Д.В., Нецадим Л.М., Тимчук С.В. Формування конкурентоспроможності підприємств готельної індустрії. *Економіка і суспільство*. №3, 2017. С. 620-624. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/104.pdf