
IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.47:339.144:658.87

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У РОЗДРІБНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ: СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ

Н. М. ПОДДУБНА

(Київський національний економічний у
ніверситет імені Вадима Гетьмана)

***Анотація.** Роздрібні торговельні підприємства споживчої кооперації є невід'ємною складовою економіки країни. Ураховуючи той факт, що товарні запаси становлять найбільшу питому вагу у складі активів даних підприємств і забезпечують отримання доходу, проблема управління ними набуває особливої актуальності. Мета статті – розкрити основні організаційні аспекти впровадження управлінського обліку.*

Розглянуто сутність управлінського обліку товарних запасів, його роль, призначення та особливості впровадження на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації. Розкрито основні організаційні та методичні аспекти побудови управлінського обліку, виділено та обґрунтовано основні етапи його запровадження. Для створення кращого інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень необхідно активно запроваджувати управлінський облік товарних запасів, ураховуючи особливості системи споживчої кооперації.

***Ключові слова:** управлінський облік, товарні запаси, роздрібна торгівля, інформаційне забезпечення, управлінські рішення.*

Побудова системи управлінського обліку розпочинається зі збору, обробки та передачі управлінської інформації. Саме інформація є ключовим моментом, завдяки якому відбувається обґрунтування та прийняття відповідних рішень на всіх ланках управління. Унаслідок стрімкої інформатизації суспільства та наявності значних масивів інформації на підприємстві виникає нагальна потреба саме у структуризації даних із метою швидкого реагування на динамічні ринкові процеси. Саме із такою

метою поряд із іншими науками, такими як економічна теорія, менеджмент, насамперед бухгалтерський облік, з'являється та розвивається управлінський облік.

Основи для формування сучасного управлінського обліку були покладені ще у середині XIX ст. Вважається, що поштовхом для цього стало будівництво перших залізниць і ускладнення самого процесу управління. Із цією метою розробляють і впроваджують виконання та подання звітів відповідно до потреб керів-

ництва – щоденно, щомісячно, щоквартально та ін. Отже, стає можливим оперативно впливати на процеси та наділяти повноваженнями та відповідальністю різні структурні підрозділи.

Уже на початку ХХ ст. управлінський облік розпочинають сприймати як повноправну необхідну науку та приділяють їй місце не лише в організації роботи підприємств, а й запроваджують до вивчення в навчальних закладах. З'являються перші фундаментальні праці з цієї галузі, що стало наслідком появи великих підприємств і корпорацій.

У колишньому СРСР, до складу якого входила й Україна, поділ обліку на фінансовий і управлінський взагалі не проводився, оскільки сам процес обліку був чітко регламентований державою і його здійснення відбувалося на загальних засадах, які були єдиними для всіх підприємств, а тому будь-яке відхилення від законодавчо встановлених норм було неприпустимим і суворо переслідувалося законом.

Ураховуючи сучасну ситуацію в економіці, найбільш популярними галузями є ті, у яких вища рентабельність, а період обороту капіталу менший. Отже, роздрібні торговельні підприємства споживчої кооперації набувають особливої актуальності. Для переважної більшості торговельних підприємств характерно, що товарні запаси становлять чи не найбільшу питому вагу у складі активів підприємства. Саме тому, на нашу думку, особливої актуальності набуває проблема організації управлінського обліку товарних запасів роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації.

Теоретичні та методичні підходи до впровадження та ведення управлінського обліку відображені у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, таких як: І. А. Білосова, Ю. А. Верига, Р. Гаррісон, С. Ф. Голов, О. В. Карпенко, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, Б. Нідлс, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. В. Фірсова, М. Г. Чумаченко та ін.

Високо оцінюючи внесок усіх науковців і практиків у розв'язання цієї проблеми та, незважаючи на значну кількість навчально-методичних розробок та різного консультаційного матеріалу, питання про процес запровадження

та функціонування системи управлінського обліку на підприємствах роздрібної торгівлі практично не розглядалися. Отже, метою написання статті є висвітлення ключових моментів процесу організації управлінського обліку товарних запасів у роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації.

Ураховуючи сучасний складний стан, у якому опинилася як економіка загалом, так і кожне підприємство зокрема, усе більше керівників схиляються до думки про необхідність запровадження та ведення обліку, відмінного від бухгалтерського, основною метою якого є підготовка та подання інформації зовнішнім користувачам. У свою чергу, головною метою управлінського обліку є задоволення внутрішніх потреб власників, керівників і менеджерів усіх ланок.

Тривалий час керівництво різних підприємств, у тому і числі і підприємств споживчої кооперації, не мали жодного уявлення про цей вид обліку, а також про процес його впровадження, що було стримуючим фактором для ефективного розвитку їх діяльності. Розробка та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є частиною плану загального реформування системи бухгалтерського обліку України.

На сьогодні більшість підприємств, власне, як і в роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації, не сформували управлінський облік як цілісну систему збору, аналізу, обробки та передачі даних користувачам, що могло б полегшити процес прийняття виважених рішень, сформованих на їх основі. Також відсутня єдина методична база його створення. На нашу думку, ще одним фактором, який стримує впровадження та розвиток управлінського обліку, є недосягнення єдиної думки серед науковців щодо його самої сутності.

На законодавчому рівні, а саме в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» наведено таке визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1]. Проте, на нашу думку,

це тлумачення є неповним, чим не відображає всієї справжньої його сутності.

В. В. Сопко у своїх працях говорить про те, що хибно на законодавчому рівні виокремлювати такі категорії, як фінансовий облік і внутрішньогосподарський (управлінський) облік. За його словами, бухгалтерський облік – це єдина економіко-правова система обліку. Та в жодній країні світу бухгалтерський облік не ділиться на види, на його думку, це є просто неадекватними перекладами іншомовних термінів. А тому він відстоює думку про те, що розподіляти можна лише звітність: відкрита – фінансова, закрита – внутрішня [2].

Практично такої думки дотримується і Б. І. Валуєв, говорячи про те, що замість виділення управлінського обліку доречніше було б просто розширити аналітичну систему до конкретних синтетичних рахунків [3].

Проте існує ряд авторів, які доречно виокремлюють управлінський і фінансовий облік. І. А. Білоусова зазначає, що саме управлінський облік дає можливість керівникам управляти і вбачати реальні перспективи розвитку будь-якого підприємства – промислового, торгової фірми, комерційного банку та інших суб'єктів господарювання [4].

М. Г. Чумаченко дослідивши всі достоїнства управлінського обліку, схиляється до думки, що його запровадження на підприємстві дасть змогу підвищити рівень економічної роботи всього суб'єкта господарювання [5].

Ми підтримуємо погляд цих авторів про доцільність і необхідність окремого виділення управлінського обліку. Найбільш розлого сутність управлінського обліку, на нашу думку, наведено у праці Р. Ентоні та Дж. Ріс, де зазначено, що управлінський облік – це процес у рамках організації, що забезпечує управлінський апарат організації інформацією, використовуюваної для планування, особистого керування і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій [6].

Ураховуючи той факт, що основна питома вага в оборотних активах у роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації

відведена саме товарним запасам, то доцільно при формуванні управлінського обліку чітко усвідомлювати саме мету, із якою він уводиться, та розуміти, що товарні запаси є одними із об'єктів управлінського обліку.

П. Й. Атамас, досліджуючи саме управління запасами, визначає його мету – зменшити запаси до розумного мінімуму, який забезпечує безперервність процесу виробництва або торгівлі [7].

С. Ф. Голов основну мету управління запасами вбачає в своєчасній їх поставці, а також мінімізацію витрат, які пов'язані із їх поставками та зберіганням [8].

Ураховуючи напрацювання різних учених та результати проведеного дослідження, підсумуємо: головною метою управлінського обліку товарних запасів на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації є досягнення такого стану, який би дозволив мінімізувати витрати, пов'язані із їх закупівлею, зберіганням і продажем, що забезпечило б недопущення «замороження» оборотних коштів даних суб'єктів господарювання, а також максимально задовольняти попит споживачів, виконуючи чи не найголовніше завдання торгівлі – задоволення потреб покупців.

Варто зазначити, що в ході побудови управлінського обліку на торговельних підприємствах споживчої кооперації необхідно враховувати особливості її організаційної структури процесу управління. Визначальною рисою системи споживчої кооперації є так звана холдингова структура її організації. Структурою цієї системи передбачено, що Центральна спілка споживчих товариств України (Укоопспілка) у своєму складі має територіально відокремлені облспоживспілки та підприємства власного господарства. У свою чергу, до складу облспоживспілки входять територіально відокремлені районні споживспілки, районні споживчі товариства та підприємства власного господарства. За наведеною аналогією можна визначити, що до складу райспоживспілки та споживчих товариств входять сільські споживчі товариства і підприємства власного господарства та підприємства і госпрозрахункові відокремлені підрозділи відповідно. Проте варто відмітити, що будь-яке самостійне під-

приємство споживчої кооперації має власну організаційну структуру, у переважній більшості якої це лінійно-ієрархічний тип.

Ця структура організації є досить зручною для здійснення курівництва таких територіально відокремлених одиниць, насамперед вона дозволяє:

- погоджуючи з усіма структурами, формувати, корегувати, визначати цілі й виконувати завдання усієї системи, виробляючи ефективні управлінські рішення в кризових ситуаціях;
- здійснювати єдине та злагоджене управління, пов'язане із загальною стратегією розвитку усієї споживчої кооперації;
- уніфікувати та стандартизувати ведення обліку, документообороту у всіх структурних підрозділах, їх методологію і підходи;
- ввести систему єдиних форм звітності, які розроблені за єдиною методологією відповідно до облікової політики;
- прямо чи опосередковано контролювати ціни та витрати, при цьому не забуваючи захищати інтереси всіх членів споживчої кооперації;
- оперативно формувати звітність із метою проведення аналізу фінансово-господарської діяльності організації.

Із метою швидкого реагування на зміни ринкового середовища та проведення управлінської діяльності у межах діючих суб'єктів господарювання доцільно виділяти центри відповідальності. Отже, у роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації ними можуть бути конкретні сегменти торговельної діяльності, за якими закріплена особиста відповідальність конкретного працівника та керівника, які й відповідальні за виконання певних планових показників.

У ході побудови управлінського обліку на роздрібному торговельному підприємстві споживчої кооперації доцільно було б виокремлювати центр доходу (до яких можна зараховувати товарознавчий, маркетинговий і збутовий відділ, адже саме вони безпосередньо відповідають за стан і показники товарообороту) та центр маржинального доходу (місця, де відбувається сама торгівля – склади, магазини,

кіоски та ін.). Слід наголосити на тому, що результати діяльності центрів маржинального доходу можуть бути підраховані в досить таки стислі строки бухгалтерською службою.

Варто зазначити, що ієрархія підпорядкування в системі споживчої кооперації здійснюється як за виробничою, так і за фінансовими, обліковими та кадровими функціями. Проте саме під час побудови управлінського обліку на торговельних підприємствах надзвичайно важливою є виробнича функція.

На підприємствах споживчої кооперації широко практикується делегування повноважень. Наприклад, магазини можуть бути і як центром витрат (розповсюджене таке явище, коли завідувачі магазинів самі мають право замовляти та закупляти товари безпосередньо для продажу, а також впливати на витрати, які виникають у процесі їх діяльності), так і центром доходу (здійснюють безпосередній продаж). Не можна оминати увагою і товарознавчий відділ, адже саме на нього у більшості випадків, покладені функції із вибору постачальника та оптимального виду поставок для підприємства, тим самим вони напряму впливають та визначають собівартість товарів, таким чином беручи на себе роль центру витрат на товарозабезпечення.

Отже, ми вважаємо, що за кожним центром відповідальності необхідно встановлювати персональну відповідальність їх керівників, адже саме вони впливають на роботу своїх підлеглих, а також організують процес складання і подання внутрішньої звітності за кожним таким центром. Зміст, форма та структура таких звітів прямо залежатиме від їх власних професійних управлінських суджень і вимог ринку.

Керівникам усіх ланок необхідно пам'ятати, що управлінський облік як соціально-економічне явище є не статичним, а динамічним явищем, тобто знаходиться у постійному розвитку – відбувається розширення його функцій, збільшується кількість проблем і завдань, які необхідно швидко вирішувати, розширюються методи, які використовуються цим видом обліку та стають більш різноманітними,

а також збільшується варіантність управлінських моделей.

Отже, постановка управлінського обліку на підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації включає в себе таке:

- виокремлення центрів відповідальності та встановлення персональної відповідальності їх керівників;
- розробка управлінського плану рахунків та управлінської облікової політики;
- виділення аналітичних показників, у межах яких буде проводитися аналіз різної звітності;
- формування чітких інформаційних вимог, які повинна задовольняти система управлінського обліку;
- визначення способів отримання інформації та встановлення підсумкових форм звітності, до якої і будуть переноситися отримані дані;
- встановлення норм регламентованих процедур, тобто порядок закриття рахунків, розподіл витрат, метод нарахування амортизації та ін.;
- створення карт перенесення даних із бухгалтерського обліку до управлінського.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сам процес побудови управлінського обліку в роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації можна умовно поділити на два етапи: методологічний і організаційно-технічний. На першому етапі обирається сама модель управлінського обліку, яка залежить від мети, яку на нього покладають, а також виокремлюють елементи бухгалтерського обліку, які можуть стати релевантною інформаційною базою у ході прийняття відповідних рішень. На другому етапі визначають склад реєстрів аналітичного обліку та форми внутрішньої звітності, а також установлюють порядок руху інформації між структурними підрозділами підприємства і визначають персональну відповідальність працівників та чітко розприділяють їх функціональні обов'язки при підготовці інформаційної бази для прийняття рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрана.
Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Elektronniy resurs] : Zakon Ukraini. – Rezhim dostupa: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Nazva z ekrana.
2. Сопко В. В. Злободенні питання бухгалтерського обліку (щодо закону про бухгалтерський облік України) / Василь Васильович Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 3. – С. 19–24.
Sopko V. V. Zlobodenni pitannya buhgalterskogo obliku (schodo zakonu pro buhgalterskiy oblik Ukraini) / Vasil Vasilovich Sopko // Buhgalterskiy oblik i audit. – 1997. – № 3. – S. 19–24.
3. Валуев Б. И. Проблемы управленческой организации бухгалтерского учета / Б. И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2–10.
Valuev B. I. Problemyi upravlencheskoy organizatsii buhgalterskogo ucheta / B. I. Valuev // SvIt buhgalterskogo obliku. – 1998. – № 1. – S. 2–10.
4. Білоусова І. Україні потрібні єдині принципи бухгалтерського обліку і звітності / Ірина Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 6. – С. 3–5.
Bilousova I. Ukraini potribni edini printsipi buhgalterskogo obliku i zvitnosti / Irina Bilousova // Buhgalterskiy oblik i audit. – 1999. – № 6. – S. 3–5.
5. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине / Николай Григорьевич Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11. – С. 2–8.
Chumachenko N. G. Razvitie upravlencheskogo ucheta v Ukraine / Nikolay Grigorevich Chumachenko // Svit buhgalterskogo obliku. – 1998. – № 11. – S. 2–8.

6. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : [пер. с англ.] / Энтони Р., Рис Дж. ; под. ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993.
- Entoni R. Uchet: situatsii i primeryi : [per. s angl.] / Entoni R., Ris Dzh. ; pod. red. i s predisl. A. M. Petrachkova. – М. : Finansyi i statistika, 1993.
7. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової л-ри, 2009 – 440 с.
- Atamas P. Y. Upravlinskiy oblik : navch. posib. / P. Y. Atamas. – [2-ge vid.]. – К. : Tsentr uchbovoyi l-ri, 2009 – 440 s.
8. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – [3-те вид.]. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
- Golov S. F. Upravlinskiy oblik: pidruchnik / S. F. Golov. – [3-te vid.]. – К. : Libra, 2006. – 704 с.

Н. Н. Поддубная (Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана). **Управленческий учет товарных запасов в розничных торговых предприятиях потребительской кооперации: сущность и особенности внедрения.**

Аннотация. Розничные торговые предприятия потребительской кооперации являются неотъемлемой составляющей экономики страны. Учитывая тот факт, что товарные запасы занимают наибольший удельный вес в составе активов данных предприятий и обеспечивают получение дохода, проблема их управления приобретает особую актуальность. Цель статьи – раскрыть основные организационные аспекты внедрения управленческого учета.

Рассмотрена сущность управленческого учета товарных запасов, его роль, назначение и особенности внедрения на розничных торговых предприятиях потребительской кооперации. Раскрыты основные организационные и методические аспекты построения управленческого учета, выделены и обоснованы основные этапы его внедрения. Для создания лучшего информационного обеспечения при принятии управленческих решений необходимо активно внедрять управленческий учет товарных запасов, учитывая особенности системы потребительской кооперации.

Ключевые слова: управленческий учет, товарные запасы, розничная торговля, информационное обеспечение, управленческие решения.

N. N. Poddubna (Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman). **Inventory management accounting in consumer cooperative enterprises: the essence and characteristics of the implementation.**

Summary. Consumer retail cooperative enterprises are an integral part of the economy. Inventories are the most important part of the company's assets and hold a special place in the composition of assets, that's why the problem of management is of particular relevance. Aims and objectives: disclosure of organizational aspects of implementation of management accounting. The essence of management accounting inventory, its role, purpose and features of the implementation in consumer cooperative enterprises are considered. Basic organizational and methodological aspects of building management accounting are disclosed and the main stages of its implementation are grounded too. To create better information provision in management decisions it is necessary to actively implement management accounting inventory, taking into account features of consumer cooperatives.

Keywords: management accounting, inventories, retail, information provision, management decisions.