

**СЕМЕНОВ С.М.**, магістрант, Харківський державний університет харчування та торгівлі

## **ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ**

В даний час обліково-аналітична інформація про товарні операції практично не орієнтована на внутрішніх користувачів і не здатна посилати керівництву вірні сигнали щодо планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Традиційний бухгалтерський облік поки не здатний вирішувати питання, пов'язані з аналізом обсягу продажів і рентабельністю товарів, плануванням витрат, виявленням відхилень від їх оптимальної величини, проведенням ефективної цінової політики. Тому для вирішення внутрішніх завдань управління торговим підприємством призначений управлінський облік, основним завданням якого є забезпечення інформацією, яка буде корисною для прийняття стратегічних і тактичних рішень в області прогнозування господарської діяльності.

За оцінками фахівців в економічно розвинених країнах компанії 90% робочого часу в області бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку. В вітчизняних підприємствах навпаки це співвідношення діє на користь звичайного бухгалтерського (фінансового) обліку. Крім того, праці дослідників в цій області управлінського обліку присвячені тільки діяльності підприємств виробничої сфери, що, здавалося б, виключає впровадження принципів управлінського обліку в організації сфери обігу (торгівлю). В даному дослідженні нами запропоновано використання управлінського обліку в організаціях роздрібною торгівлі в частині аналітичного обліку товарних операцій.

Організаційну структуру сучасного торгового підприємства можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних між собою лініями відповідальності. Вирішальний вплив на створення центрів

відповідальності має виробнича і організаційна структури торгового підприємства. Виробнича структура показує види товарів, що реалізуються, склад і структуру відділів, служб, форми побудови та взаємозв'язку на кожному рівні управління. Організаційна структура офіційно знаходить своє вираження в штатному розкладі. Фактично вона забезпечує узгодженість окремих видів діяльності та зусиль підрозділів з виконання завдань і цілей.

Центри відповідальності можуть мати вищий і нижчий рівні господарської організації. Виходячи з функцій, які вони виконують можна виділити основні (що займаються реалізацією товарів) і допоміжні (обслуговуючі основні центри) центри відповідальності. Для практичної діяльності організацій роздрібної торгівлі ми пропонуємо виділити наступні основні центри відповідальності: торговий відділ, склад, торговий зал, а в якості центру витрат - гараж. Кожен з центрів відповідальності може мати більш ніжчі рівні, але в будь-якому випадку об'єктом центру виступає людина (менеджер). Наприклад, в якості менеджерів нижчої ланки можуть виступати в торговому відділі - товарознавці, які відповідають за роботу з конкретними постачальниками або за поставку товарів певного асортименту та виду; на складі - бригада або окремий комірник, що відповідають за зберігання товарів; в торговому залі (іменованому також центром продажів) - секції та відділи, а в них бригади або окремі продавці, які відповідають за виручку від продажу товарів.

Отже, побудова таких центрів відповідальності сприяє ефективності діяльності торгового підприємства, де менеджери можуть приймати обґрунтовані і компетентні рішення, пов'язані з управлінням товарними запасами.

Основною метою функціонування організації роздрібної торгівлі є отримання прибутку для подальшого розвитку і розширення діяльності. Для отримання прибутку необхідно, щоб товари продавалися вище їх собівартості. Звідси, основними об'єктами управлінського обліку є

отримані прибутки та проведені витрати на товари. Дохід представлений у вигляді виручки від продажу товарів. Витрати складаються з вартості товарів, сплаченої постачальнику і інших витрат з придбання, складування, продажу, які також повинні включатися в собівартість товарів. Однак на практиці настільки складно розподілити ці витрати між окремими товарами, тому вони враховуються відокремлено. Звідси інформація про собівартість, яка формується в системі звичайного бухгалтерського обліку, є неприйнятною для аналізу і існує реальна небезпека прийняття неправильного управлінського рішення.

На наш погляд найбільше для цих цілей в торгівлі підходять елементи калькулювання за видами діяльності (ABC-метод). Цей метод набув широкого поширення на зарубіжних підприємствах різного профілю. Безпосередньо термін “Activity-Based Costing” у літературі вперше можна знайти у статті Р. Купера “Cost management concepts and principles – the rise of activity based costing”(Journal of Cost Management (1988)) [1].

В першу чергу витрати підприємства розглядаються за основними видами діяльності (функцій), а потім відбувається їх розкладання на складові частини (операції, дії). Кожна операція пов'язана зі споживанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Витрати операцій є «сходінками» піраміди, на вершині якої формуються витрати функцій, центрів витрат, центрів відповідальності і в кінцевому рахунку собівартість калькуляційної одиниці. Отже, ця калькуляційна система використовує метод поетапного розподілу на собівартість товарів накладних витрат за допомогою проміжного об'єкта - операції, яка також виводиться в якості відокремленого об'єкта калькулювання.

Застосування методу ABC дозволяє істотно поліпшити методику калькуляційних розрахунків, підвищити їх точність і використання для цілей управління. Відокремлений облік витрат, пов'язаних з купівлею-продажем товарів, з розбивкою по елементам і статтям витрат, не дає

уявлення про повну вартість калькуляційної одиниці (виду, групи, найменування товару). При використанні елементів ABC-методу всі витрати підприємства слід спочатку згрупувати за функціями господарської діяльності в залежності від участі в господарському процесі. Так, діяльність торгового підприємства може бути представлена сукупністю операцій (дій) щодо виконання функцій закупівлі, зберігання, реалізації, а також координує їх сфери управління.

Потім кожна функція деталізується на операції, що формують один або кілька центрів витрат. Величина витрат знаходиться в пропорційній залежності від носія витрат (або драйвера) для кожного відокремленої операції. Драйвери є вимірювачами вихідного результату операції і повинні бути кількісно визначені. Після чого на собівартість продукту відносяться витрати відповідно до його потреб в цьому виді діяльності.

Порядок формування собівартості одиниці товару з урахуванням накладних витрат за функціями представлений на рис 1.

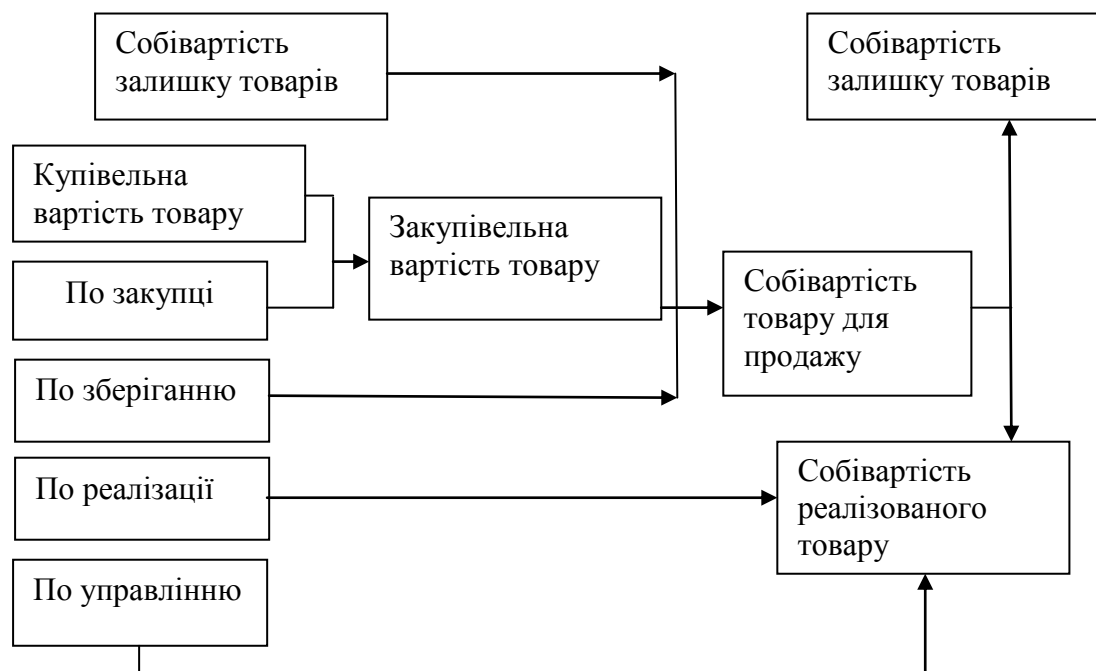


Рис. 1 - Калькуляція одиниці товару з використанням ABC - методу

Використання ABC-методу показує, що витрати із закупівлі та зберігання повинні відноситися до всіх товарів, що дозволяє найбільш точно визначити собівартість товару для продажу. Накладні витрати, включені у вартість товару, можуть бути списані тільки після його продажу, а до того моменту в разі тривалого зберігання товару його собівартості буде поступово зростати. Це веде до зниження реального доходу і вимагає прийняття відповідного управлінського рішення (наприклад, повернення товару постачальнику).

Основна причина обмеженості застосування ABC-методу полягає в великому обсязі рахункових робіт і трудомісткості обліку. Адже в роздрібному торговельному підприємстві може бути в наявності кілька тисяч найменування товарів. Однак ця проблема вирішувана за умови використання в обліку комп'ютерної техніки, яка сумісна з касовими терміналами, де організовується аналітичний облік товарів в розрізі їх найменувань і сортів.

Механізм впровадження ABC-методу можливий на базі чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Для управлінського обліку витрат з придбання товарів в класі 2 можна використовувати рахунок 29, сальдо і обороти по якому не відображаються в бухгалтерському (фінансовому) обліку. При цьому передбачається багаторівнева система калькуляції таких витрат за допомогою використання субрахунків 291 "Витрати ABC", 292 "Витрати в розрізі об'єктів до продажу", 293 "Витрати в розрізі об'єктів після продажу". Це питання буде розглянуто в подальших дослідженнях.

#### **Список літератури:**

1. Лукашов А.В. Практические материалы круглого стола ABC (activity based costing) и ABM (activity based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний [Электронный ресурс] / А.В. Лукашов. – Режим доступа: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp>.