

УДК: 657.471.012.7:658.6

ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

Гордополов В. Ю.

В статті визначено місце і роль обліку і внутрішнього контролю в системі управління витратами підприємств торгівлі. При дослідженні теоретичних розробок у сфері менеджменту, а також практичних аспектів діяльності підприємств торгівлі, з'ясовано, що в системі управління витратами торговельного підприємства облік і внутрішній контроль займають провідне місце, оскільки є не тільки його інформаційним забезпеченням, а і основними етапами процесу управління. Розглянуто особливості, а також основні недоліки діючої системи обліку і внутрішнього контролю витрат підприємств роздрібною торгівлі в Україні. Запропоновано налагодження аналітичного обліку і оперативного контролю витрат за центрами відповідальності та в розрізі окремих калькуляційних статей з використанням аналітичних процедур контролю, що дозволить контролювати розмір та доцільність витрат на кожному етапі торговельного процесу, а також за групами та найменуваннями товарів. Дані пропозиції дозволять підвищити ефективність, дієвість і результативність системи управління витратами підприємств торгівлі.

Ключові слова: облік, внутрішній контроль, витрати, управління, торгівля

ВСТУП

Конкурентоспроможність підприємств торгівлі є головною передумовою їх життєдіяльності у зв'язку із загостренням конкурентної боротьби як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках. З розвитком ринкових відносин в Україні змінилися умови здійснення господарської діяльності підприємств торгівлі. А саме: зросла кількість чинників, які впливають на результати господарської діяльності; урізноманітнівся та зріс склад реальних та потенційних власників, інвесторів; розширилось коло осіб, зацікавлених в отриманні достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання, і як результат, зріс рівень самостійності, а отже і відповідальності за ефективність прийнятих управлінських рішень. Таким чином, значно зросла актуальність дослідження саме процесу управління суб'єктами господарювання.

Глобалізація торговельної діяльності передбачає пошук нових, більш ефективних форм і методів управління всією інфраструктурою торгівлі, в тому числі і в секторі управління витратами. Оцінивши стан та перспективи розвитку підприємств торгівлі можна зазначити, що у змінених умовах господарювання основним фактором підвищення прибутковості господарської діяльності торговельних підприємств та забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є зниження витрат, яке неможливе без створення дієвої системи управління витратами. Менеджмент торговельних підприємств України недостатньо використовує можливості сучасних інформаційних систем обліку і контролю.

Управління витратами в економічній літературі відокремлено в окремий об'єкт управління, який теж має певні визначення. Ми згодні з думкою І.А.Бланка, який характеризує управління витратами в торгівлі як формування умов постійного зниження рівня поточних витрат по відношенню до товарообігу [1 с.212].

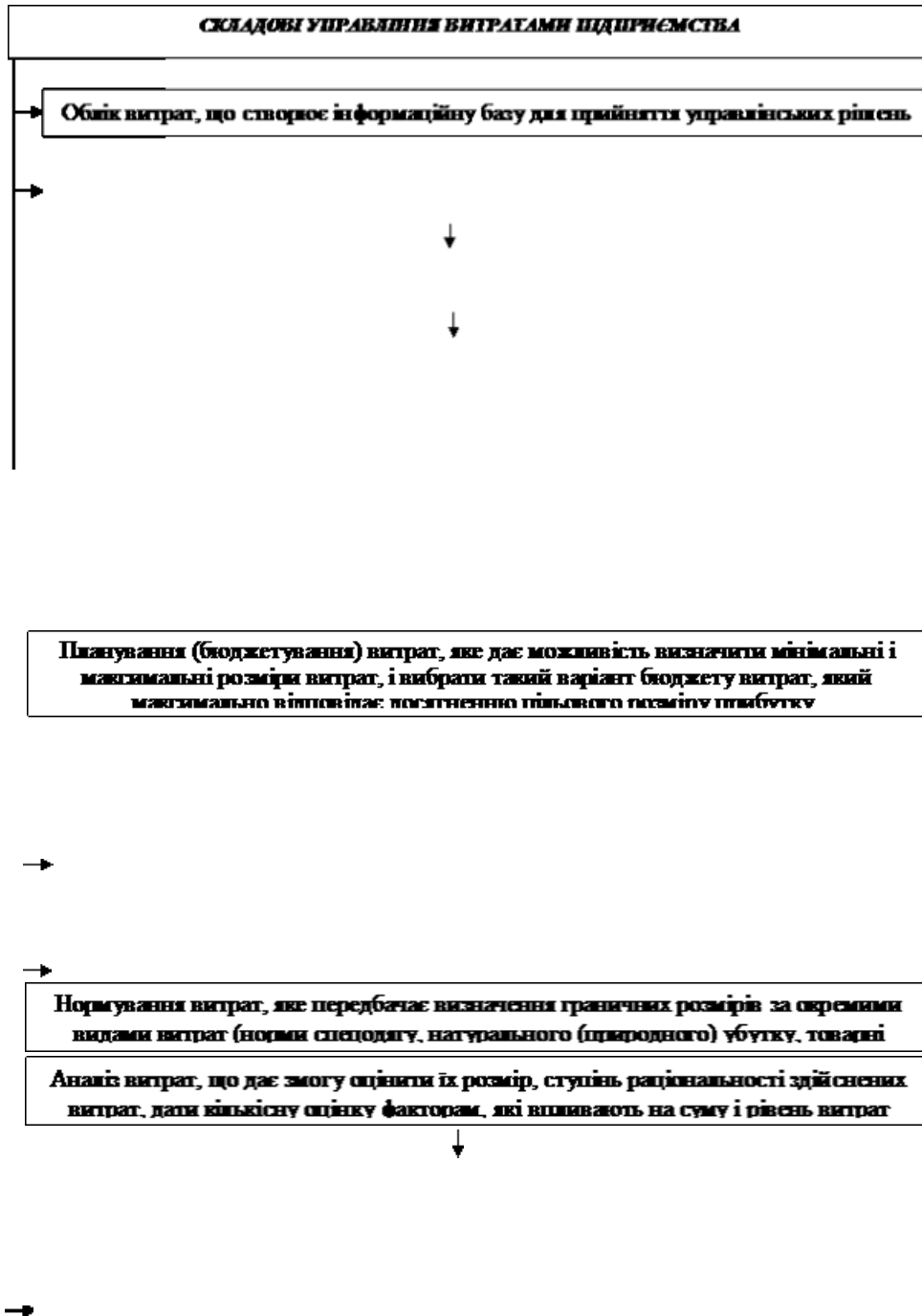
Здійснювати вплив на об'єкт управління можливо тільки при наявності інформації (тобто, сукупності знань, які відповідають наступним вимогам: є достовірними, повними, вчасними, корисними, релевантними, забезпечують зворотній зв'язок та відсутність дублювання даних) про сам об'єкт, його внутрішню будову, чинники, що впливають на такий об'єкт. Вітчизняними та зарубіжними вченими [2,3,4] приділена значна увага в дослідженнях етапів управління, кожний з яких можливо здійснити лише при наявності інформації про об'єкт управління. Базою для процесу управління є існуюча інформація, а результатом - нова, удосконалена інформація.

1 ДОСЛІДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Проведене дослідження дає підставу розглядати управління витратами, в двох різних аспектах: як процес, тобто сукупність конкретних дій, що спрямовані на досягнення певної мети, і як систему, тобто сукупність взаємозалежних та взаємопов'язаних елементів, які у своїй взаємодії повинні забезпечувати процес управління.

Оскільки витрати безпосередньо впливають на кінцеву мету діяльності підприємства – отримання прибутку, їх можна виділити в окремий об'єкт управління, а в системі управління визначити спеціальну підсистему управління витратами з їх плануванням, обліком, контролем та регулюванням.

Складові системи управління витратами торговельного підприємства наведено на рисунку 1.





Контроль і регулювання витрат

Рис. 1. Складові системи управління витратами торговельного підприємства

Результати дослідження теоретичних розробок у сфері менеджменту, а також практичних аспектів діяльності підприємств торгівлі дають привід стверджувати, що в системі управління витратами торговельного підприємства облік і внутрішній контроль займають провідне місце, оскільки є не тільки його інформаційним забезпеченням, а і основними етапами процесу управління.

2 ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Процес управління, в тому числі витратами підприємства торгівлі, здійснюється на підставі інформації, що характеризує об'єкт управління. Основним джерелом отримання зазначеної інформації є дані обліку.

В. Завгородній стверджує, що "облікова інформація повинна забезпечити реалізацію трьох функцій управління:

1. Планування, котре дозволить сформулювати порядок дії підприємств. На даній стадії обліковий апарат на підставі даних здійснить постановку цілей отримання найбільшого досягнення ефективності виробництва, пошук шляхів його отримання та обере найкращий варіант.

2. Контроль, який дозволить своєчасно виявити наявні відхилення від нормального (планового) стану господарського процесу.

3. Оцінка, при якій здійснюється вивчення фактичного стану підприємства і вияснюється, чи були досягнуті встановлені цілі перед підприємством, визначаються чинники, які впливають на невиконання цілей, визначається правильність прийняття критеріїв планування або контролю" [5].

Проблемам обліку присвячено багато наукових праць як вітчизняних, так і закордонних вчених - економістів.

Так, Білуха М.Т. підкреслює, що особливістю системи господарського обліку є те, що її структурні компоненти (бухгалтерський, внутрішньогосподарський, податковий та статистичний облік) органічно поєднані між собою, тобто інтегровані. [6 с.6].

Спробуємо визначити місце і роль обліку і контролю в системі управління витратами (рисунок 2).



Рис. 2. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами торговельного підприємства

Бутинець Ф.Ф., визначає, що існує три галузі єдиної системи бухгалтерського обліку: фінансовий, управлінський, податковий [7 с.12].

Аналогічної точки зору притримується Нападівська Л.В., яка зазначає, що, згідно з законодавством України, існують такі види обліку, як фінансовий, внутрішньогосподарський (управлінський) та податковий [8 с.65]

Значення обліку в інформаційному забезпеченні управління як підприємством торгівлі, так і витратами пов'язане з реалізацією функцій управління.

Витрати торговельного підприємства в основному знаходять своє відображення у фінансовому обліку, а затрати – в управлінському обліку.

Не зважаючи на те, що система управлінського обліку використовується в багатьох підприємствах, в теорії та практиці немає однозначних міркувань щодо визначення сутності поняття "управлінський облік".

Дамо узагальнене визначення сутності управлінського обліку в сучасних умовах господарювання підприємств.

Управлінський облік це інтегрована система, яка об'єднує облік, внутрішній контроль, аналіз і планування витрат і доходів, характеризує ефективність використання ресурсів підприємства і забезпечує управлінський персонал повною, достовірною, оперативною та релевантною інформацією про діяльність суб'єкта господарювання.

Таким чином, управління витратами здійснюється на підставі інформації, що забезпечується управлінським і фінансовим обліком, які при спільній меті виконують різні завдання.

Важливим елементом системи і управлінського і фінансового обліку є аналітичний облік. Слід відзначити, що аналітичний облік витрат залежить від об'єктів обліку, під якими Я.В. Соколов та інші автори розуміють "реальні витрати, які виникають в процесі кругообігу засобів, котрі, в залежності від цілей, групуються за різними ознаками" [9 с.509-520].

На практиці, якщо в обліку витрат поширюється цей принцип, то це свідчить про неправильне ведення аналітичного обліку, або про неможливість правильно його вести через недостатню автоматизацію облікових робіт. Наприклад, облік за видами діяльності або за відділами замість обліку за видами товарів. В таких випадках потрібно шукати шляхи вдосконалення аналітичного обліку витрат для того, щоб його дані були надійною базою для прийняття адекватних управлінських рішень.

Підвищення ефективності системи управління підприємств роздрібною торгівлі потребують удосконалення аналітичного обліку витрат, як її основної інформаційної бази.

Номенклатура товарів, що реалізуються роздрібним торговельним підприємством, досить велика. Проте, на більшості таких підприємств аналітичний облік витрат, навіть у розрізі груп товарів, не ведеться. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно асортименту товарів та обсягу їх придбання в підприємствах роздрібної торгівлі необхідно володіти інформацією щодо розміру витрат, як мінімум у розрізі товарних груп. Ведення обліку витрат в розрізі окремих найменувань товарів дасть змогу визначити витратомісткість окремих товарів, що дозволить виявити найбільш прибуткові і найбільш збиткові товари.

Існуюча в підприємствах роздрібної торгівлі аналітика у мінімальному обсязі задовольняє потреби управлінського персоналу. Цього вистачає для формування фінансової звітності. Але з точки зору процесу управління відсутність належним чином організованого аналітичного обліку не дозволяє проводити поглиблений аналіз витрат та приймати адекватні управлінські рішення.

3 ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Функцією управління, що безпосередньо пов'язана з обліком, є контроль витрат. В управлінні витратами контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого приймаються управлінські рішення.

В залежності від суб'єктів контроль витрат може бути зовнішнім і внутрішнім. Зовнішній контроль витрат підприємств роздрібної торгівлі може здійснюватись державними контролюючими органами у сфері фінансового контролю (Державна податкова адміністрація, Антимонопольний комітет, Контрольно-ревізійне управління в рамках контролю цільового використання бюджетних коштів та ін.) і недержавними підприємствами та організаціями (аудиторські фірми, інвестори, банки, громадські організації, тощо). Користувачем інформації при внутрішньому контролі витрат є керівництво підприємства. Основною метою такого контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат. В рамках даного дослідження буде розглянуто саме внутрішній контроль витрат, як основний інструмент системи управління витратами.

Основними завданнями внутрішнього контролю витрат є:

- систематичне та планомірне спостереження за поведінкою витрат, а також за факторами, що призвели до зміни їх рівня;
 - виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників витрат;
 - прогнозування результатів діяльності підприємства з врахуванням зміни рівня витрат;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на витрати і вибір методу такого впливу;
- визначення обґрунтованості формування витрат за окремими елементами витрат і калькуляційними статтями;
 - вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
 - обґрунтування правильності розподілу витрат;
 - виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження витрат.

Внутрішній контроль може бути попереднім, поточним та ретроспективним. Основними завданнями попереднього контролю витрат є визначення їх розміру та рівня, на основі моделювання оптимального обсягу і структури товарів. Тобто попередній контроль безпосередньо пов'язаний із плануванням.

Поточний (оперативний) контроль витрат здійснюється безпосередньо під час господарської діяльності підприємства. Він дозволяє виявляти відхилення витрат в розрізі центрів відповідальності, товарних груп, і навіть окремих видів товарів. Головною перевагою цього виду контролю є можливість вживати заходи щодо усунення відхилень саме в процесі здійснення господарської діяльності підприємства.

Ретроспективний контроль проводиться після здійснення господарської діяльності, тобто оцінюються попередні періоди. Його основною перевагою є можливість використовувати узагальнену інформацію, яка є, як правило, більш точною. Основним недоліком такого виду контролю є неможливість прийняття управлінських рішень саме в тому періоді, коли були виявлені відхилення. Тобто ретроспективний контроль дозволяє підвищити ефективність управління витратами тільки в наступних періодах.

Результати проведеного дослідження свідчать, що в підприємствах роздрібної торгівлі в основному застосовується ретроспективний контроль витрат, який здійснюється за результатами господарської діяльності в кінці звітного періоду і не дозволяє прямо впливати на розмір та структуру витрат. Враховуючи, що термін реалізації певних видів товарів складає декілька днів, а багатьох - в межах місяця, ретроспективний контроль не дає можливості вчасно зафіксувати відхилення в розмірі та рівні витрат за даними товарними групами і прийняти адекватні управлінські рішення. Тому для удосконалення системи управління витратами підприємств роздрібної торгівлі необхідне запровадження поточного контролю, який дозволить мінімізувати відхилення від бюджетних показників в розмірі та структурі витрат за центрами відповідальності та групами товарів.

Прийняття будь-якого обґрунтованого управлінського рішення на підприємстві торгівлі неможливе без детального економічного аналізу в цілому і аналізу витрат, зокрема. Останній, як інструмент контролю, передусім, покликаний забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, організацію контролю за господарсько-фінансовими операціями та приймає в межах своєї компетенції різноманітні адміністративні рішення. Крім того, аналіз є базовим інструментом

функції контролю, який реалізується через систему порівнянь інформації. Значущість всебічного аналізу витрат на підприємствах роздрібною торгівлі зумовлена тим, що завдяки йому можна регулювати і контролювати витрати, визначити ефективність витрат, перевірити господарські показники і ведення розрахунково-облікових операцій, обґрунтовано підійти до ціноутворення на різноманітні покупні товари, розробляти перспективні програми. Як свідчать результати проведеного нами анкетування, у вітчизняних підприємствах роздрібною торгівлі майже не застосовуються аналітичні процедури контролю.

ВИСНОВКИ

Для ефективного функціонування системи управління витратами необхідне адекватне та оперативне інформаційне забезпечення, яке дозволить надавати релевантну інформацію на всі рівні управління. Основними елементами інформаційного забезпечення управління є облік і внутрішній контроль. Отже, ефективність функціонування підприємств торгівлі напряму залежить від налагодженої системи обліку і внутрішнього контролю витрат.

Діюча система обліку витрат підприємств роздрібною торгівлі має суттєві недоліки і потребує удосконалення відповідно до вимог управління. Основним недоліком є неспроможність обліку і контролю забезпечити повну і достовірну інформацію для управління витратами підприємства торгівлі. Це пов'язано з відсутністю аналітичних даних, щодо розміру та структури витрат в розрізі товарних груп та окремих найменувань товарів для прийняття адекватних управлінських рішень. Оцінка системи контролю на підприємствах роздрібною торгівлі показала, що внутрішній контроль витрат практично не застосовується і має ретроспективний характер, майже не застосовуються аналітичні процедури контролю.

Для підвищення ефективності торговельного менеджменту пропонуємо налагодження аналітичного обліку і оперативного контролю витрат за центрами відповідальності та в розрізі окремих калькуляційних статей з використанням аналітичних процедур контролю на базі сучасних комп'ютерних технологій, що дозволить контролювати розмір та доцільність витрат на кожному етапі торговельного процесу, а також за групами та найменуваннями товарів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И.А. Торговый менеджмент : учеб. курс. / И.А. Бланк. – К. : Эльга; Ника-Центр, 2004. – 488 с.
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учеб. курс. / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр; Эльга, 2001. – 528 с.
3. Бутко А.Д. Методи і моделі прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті : навч. посіб. / А.Д. Бутко, О.О. Заремба. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 262 с.
4. Мицкевич А.А. Управление затратами и прибылью: учеб. курс. / А.А. Мицкевич – М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. 192 с.
5. Завгородній В.П. Формування інтегрованої бази даних для управління, обліку і контролю діяльності підприємства / В.П. Завгородній // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 6. – С. 48–50.
6. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.Т. Білуха. – К. : Київ. держ. торг.-екон ун-т, 2000. – 692 с.
7. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець (ред.), Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. – 2-ге вид., перероб. і допов. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
8. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1996. — 638с.

[Гордополов Володимир Юрійович](#), к.е.н., старший викладач кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету