

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Кузнецова С.О., 2009

**Розглянуто необхідність організації обліково-аналітичного забезпечення системи категорійного управління прибутком торговельних підприємств. Побудовано структуру обліку за центрами відповідальності у цілісній матричній системі управління торговельними підприємствами за категоріями. Запропоновано етапи впровадження обліково-аналітичного забезпечення системи категорійного управління прибутком торговельних підприємств.**

**The necessity of organization is considered registration-analytical providing of the system of category management of point-of-sale enterprises an income. The structure of account after the centres of responsibility is built in integral matrix control system by point-of-sale enterprises after categories. The stages of introduction are offered registration-analytical providing of the system of category management of point-of-sale enterprises an income.**

**Постановка проблеми.** Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки потрібно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали достовірну та об'єктивну інформацію про майно, фінансове становище, результати роботи (прибутки чи збитки), а також про процеси їх формування як на власному підприємстві, так і у партнерів, на підставі попередніх даних. Таку інформацію надає тільки бухгалтерська система обліку.

Діяльність торговельних підприємств України за останні роки характеризується зростанням роздрібного товарообороту з 28 757 млн. грн. у 2000 році до 246 903 млн. грн. у 2008 році, майже у 8,5 раза. Поряд з цим фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування в Україні є нестабільним, а в 2008 році суми отриманих прибутків торговельними підприємствами становили 17 850,3 млн. грн., а суми збитків 21 962,6 млн. грн., тобто були меншими, ніж суми збитків, на – 4112,3 млн. грн. Частка збиткових підприємств торгівлі з 2000 по 2008 роки перебуває в межах 29,3 – 36,3 % [1, 2].

У таких умовах вкрай необхідне переосмислення традиційних підходів і методів отримання облікової інформації для управління торговельними підприємствами з урахуванням власного національного досвіду, тенденцій розвитку світової економіки та міжнародного досвіду у цій галузі знань.

Торговельному підприємству для того, щоб гнучко і оперативно реагувати на зміни у зовнішньому середовищі, необхідно усі функції з управління асортиментом – від постачання до реалізації – зосередити в єдиному центрі відповідальності, який звітує за весь цикл руху товарів. За такої організації торговельно-технологічного процесу необхідно домогтись зниження норм керованості, тому ключовою ідеєю нового підходу до організації управління асортиментом стає розподіл цілого на складові частини – тобто усього асортименту на складові його категорії (класифікаційні групи). Такий підхід у світовій практиці отримав назву категорійного менеджменту.

А впровадження такої цілісної системи на сучасному торговельному підприємстві потребує кардинальних змін в організаційно-методичній структурі бухгалтерського обліку для задоволення потреб внутрішніх користувачів – управлінців.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженнями бухгалтерського обліку саме в торговельній галузі України займалися Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Котенко, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий, Ю.А. Верига, Н.М. Грабова, В.В. Сопко та ін. [3–7]. Російські автори М.Н. Симонова, Є.А. Геворкян, Б.М. Івашкін, Г.А. Ніколаєва, О.М. Сушонкова, В.Є. Каримов та інші [8–13]. Але ж питання організаційної побудови обліку з урахуванням потреб категорійного менеджменту торговельних підприємств в економічній літературі не піднамалося. Автори С.В. Сисоєва, О.А. Бузкова та В. Снегірєва [14, 15] розглядають категорійний менеджмент тільки з погляду управління, проте обліковому аспекту цього питання увага в публікаціях не приділяється.

**Формулювання цілі статті.** Мета роботи – обґрунтувати необхідність та побудову структурної організації обліково-аналітичного забезпечення системи категорійного управління прибутком торговельних підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Зміни завдань і функції системи бухгалтерського обліку, визначені новими вимогами до формування інформації, зумовлені впровадженням ринкових елементів господарювання з новими організаційними формами управління. На відміну від традиційної організації управління категорійний менеджмент передбачає спеціалізацію управлінських робітників не за функціями, а за категоріями управління. Тепер замість однієї посади генерального директора з продажу на підприємстві необхідно запровадити декілька посадових одиниць категорійних менеджерів; скільки існує категорій управління. Оскільки один співробітник повністю відповідає за обсяги реалізації і рентабельність категорій товарів, менеджер працює набагато ефективніше, ніж за традиційної схеми управління. Але тільки в тому випадку, коли на підприємстві буде побудований облік за центрами відповідальності категорійних менеджерів і кожного з них можливо буде вчасно, точно і достовірно проконтролювати. Такій системі необхідна обліково-аналітична інформація здатна якісно задовольнити потреби внутрішніх користувачів, особливо категорійних менеджерів.

Підхід до категорій асортименту не лише як до товарних груп, але як і до самостійних господарських одиниць усередині торговельного підприємства, зі своєю структурою і бізнес-процесами, зумовило швидке зростання популярності нової концепції. У сучасному розумінні категорійний менеджмент є управління самостійним бізнесом усередині підприємства, побудоване на оптимізації усіх операцій, що належать до певної товарної групи. Тому в сучасному уявленні категорійний менеджер — швидше підприємець, ніж функціональний управлінець.

Так, В. Снегірєва визначає категорійний менеджмент як самостійний вид професійно здійснюваної діяльності з управління торговельним асортиментом, скерований на розвиток асортименту відповідно до обсягу і структури попиту, за найбільш ефективного використання фінансових, матеріальних, інформаційних і трудових ресурсів. Йдеться про таку систему управління (принципи, функції, методи, організаційна структура), яка дає змогу координувати інтереси споживачів, виробників і торговельних посередників в єдиній стратегії розвитку асортименту [15 с. 82–83].

Варто зазначити, що категорійний менеджмент як система підійде насамперед великим підприємствам зі стійким, широким асортиментом товарних позицій, а також мережевим торговельним підприємствам, які мають два чи більше одноформатних магазинів (з однаковим позиціонуванням і схожим асортиментом).

Перехід торговельного підприємства на категорійне управління – глобальне стратегічне рішення. На початку впровадження категорійного менеджменту передусім необхідно приділити увагу організаційній структурі загалом і облікового блока зокрема. Так, запропоновану схему облікової інформації у матричній організаційній структурі категорійного менеджменту торговельного підприємства показано на рис. 1.

Оскільки необхідно відійти від лінійної структури в бік матричної, тому що саме матрична структура передбачає ефективну взаємодію відділів, а перехід потребує не тільки опанування методології і часу для того, щоб ця система була впроваджена і почали з'являтися результати, а ще й перебудови системи бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до змін у структурі.

В організаційній структурі підприємства виникає необхідність виділення у межах служби бухгалтерського управлінського обліку – бухгалтерів товарних категорій. Вони формують і надають облікову інформацію про витрати, доходи, фінансові результати і прибуток як кожної товарної категорії, так і в перерізі окремих товарів.

Фінансова бухгалтерська служба формує облікову інформацію про прибуток загалом усієї торговельної мережі підприємства і зокрема за окремими магазинами (структурними підрозділами).

Оскільки категорійний менеджмент передбачає матричну структуру організації і постійне узгодження дій між керівництвом відділів це означає, що за усіма питаннями закупівлі і продажів товарів відповідної категорії, які потребують участі інших відділів, категорійний менеджер повинен ставити до відома керівників цих відділів, а також вносити корективи у свої дії залежно від цілей інших відділів.

З відділом бухгалтерської служби взаємодії категорійного менеджери торкаються усіх питань оплати постачальникам, оформлення документообігу і угод, встановлення собівартості товарів, отримання інформації про прямі і непрямі витрати. Також взаємодіють з питань обліку і контролю залишків товарів, результатів інвентаризації.

Традиційний бухгалтерський облік не в змозі забезпечити складну систему категорійного менеджменту торговельного підприємства необхідною обліковою інформацією, тому виникає об'єктивна необхідність в запровадженні на підприємстві категорійного обліку за центрами відповідальності.

У кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат, доходів і прибутків, які підлягають контролю з його боку і на якого покладена відповідальність за цей центр. У системі обліку центри відповідальності виділяють як об'єкти обліку з метою значно більшої деталізації витрат і доходів, посилення контролю за їх рівнем і підвищення точності в розрахунках фінансових результатів.

Отже, пропонуємо вести облік за центрами відповідальності цілісної матричної організаційної структури управління торговельним підприємством за товарними категоріями, як показано на рис. 2.

Відділ фінансової і управлінської бухгалтерії, відділ логістики, маркетингу та інші відділи необхідно виділяти в центри відповідальності витрат, тому що в них формуються непрямі витрати для функціонування торговельного підприємства загалом. Характерною ознакою цих підрозділів є відсутність формалізованої взаємодії між витраченими ресурсами і отриманим результатом.

Центром відповідальності доходів буде відділ роздрібного продажу на чолі з директором роздрібної мережі, а в його керівництві перебуватимуть директори магазинів № 1, 2,..., N як відповідальні особи за результати діяльності цієї підсистеми. Вхідними ресурсами центру доходів будуть товари у торговельній мережі, а вихідним – сума виручки від реалізації товарів, отримана підприємством за відповідний період часу. Важливо зазначити, що центри відповідальності доходів несуть свої особисті витрати на обслуговування магазину, але не відповідають за витрати собівартості реалізованих товарів. Показником ефективності центрів витрат може бути співвідношення фактичних і бюджетних обсягів продажів.

Керівниками центрів відповідальності прибутку в умовах матричної структури категорійного управління торговельним підприємством доречно виділити категорійних менеджерів. В такий спосіб виникає об'єктивна необхідність в запровадженні на підприємстві категорійного обліку прибутку, тому що саме показник прибутку є основним в оцінці діяльності центрів відповідальності за категоріями товарів. Ефективність центрів прибутку вимірюється відповідно сумою отриманого прибутку за заданого рівня витрат.

Вище керівництво торговельного підприємства набуває статусу центрів відповідальності інвестицій, тобто результати діяльності підприємства розглядаються паралельно (у зв'язку) з сумою капіталу, вкладеного власником у його активи. Результати діяльності центрів інвестиції, як і центра прибутку, вимірюється величиною прибутку, але в цьому випадку сума прибутку порівнюється з сумою інвестицій у цей підрозділ.

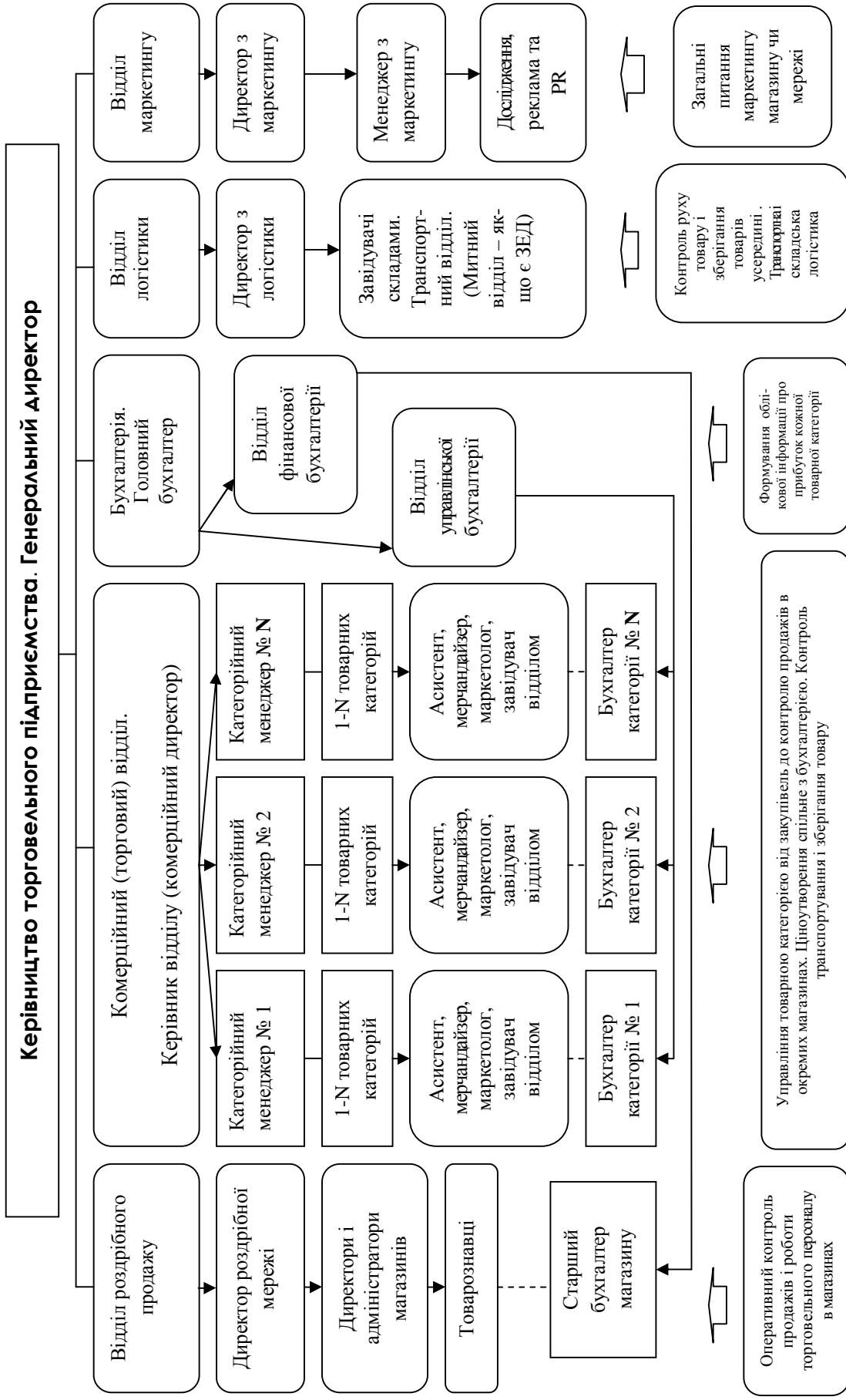


Рис. 1. Облікова інформація в матричній організаційній структурі категорійного менеджменту торговельного підприємства

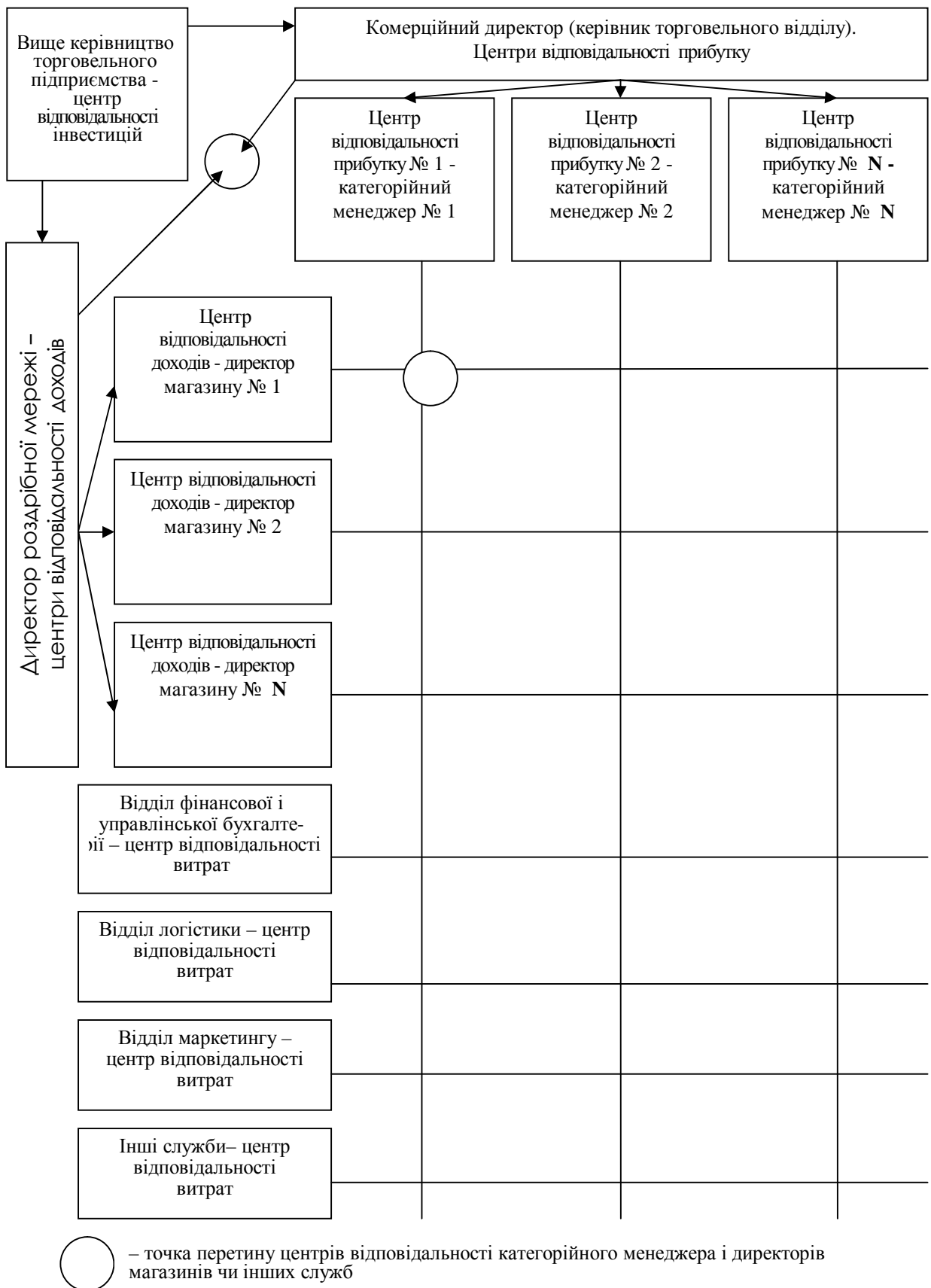


Рис. 2. Облік за центрами відповідальності в організаційній взаємодії цілісної матричної структури управління торговельним підприємством за категоріями

Важлива обставина запропонованої моделі обліку і аналізу за категорійними центрами відповідальності полягає у тому, щоб допомогти торговельному бізнесу підвищити ефективність його роботи шляхом оптимізації його функції та прийняття правильних управлінських рішень за допомогою обліково-аналітичної інформації.

Під час дослідження з'ясовано, що організаційна та управлінська структура торговельної мережі, а також інші проаналізовані чинники дають змогу впровадити ефективну систему категорійного обліку прибутку за центрами відповідальності, у зв'язку з цим розроблено такі етапи впровадження обліково-аналітичного забезпечення системи категорійного управління прибутком торговельних підприємств:

1. Розроблення стратегії управління асортиментом торговельного підприємства.
2. Проведення необхідних корегувань формату та позиціонування торговельного підприємства, оптимізація асортиментної політики.
3. Перебудова організаційної структури, розподіл обов'язків між відділами та посадами.
4. Виділення центрів відповідальності та розроблення структури надання облікової інформації бухгалтерським відділом для потреб системи категорійного управління.
5. Розробка методики бухгалтерського обліку, яка забезпечить виконання завдань категорійного менеджменту торговельного підприємства;
6. Впровадження автоматизованої системи обліку торговельного підприємства;
7. Визначення методів аналізу роботи з асортиментом;
8. Визначення порядку звітування та складу форм звітності про результати діяльності центрів відповідальності;
9. Розроблення чіткої системи критеріїв оцінювання ефективності роботи співробітників і порядок надання облікових даних для цього.

**Висновки.** Основним завданням бухгалтерського обліку в сучасних умовах є надання повної і достовірної щодо різних груп користувачів інформації про діяльність підприємства. Отже, запровадження системи категорійного управління через запропоновану схему облікової інформації в матричній організаційній структурі категорійного менеджменту торговельного підприємств розв'яже це завдання. Враховуючи це, необхідно будувати облік за центрами відповідальності в організаційній взаємодії цілісної матричної структури управління торговельним підприємством за категоріями, враховуючи запропоновані етапи впровадження обліково-аналітичного забезпечення системи категорійного управління прибутком. Саме тому ці заходи забезпечать торговельним підприємствам реальне зниження витрат та зростання прибутку за рахунок правильного підходу до надання облікової інформації для управління асортиментом.

1. *Статистичний щорічник України за 2006 рік / За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 551 с.* 2. *Державний комітет статистики України: статистична інформація [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту <http://ukrstat.gov.ua/>.* 3. *Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студ. вищих навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий та ін.; Під ред. Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Ж.: ЖІТІ. ПП "Рута", 2002. – 576 с.* 4. *Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. зал / [Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, А.М. Герасимович та ін.; Під ред. Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги. – Ж.: Рута, 2000. – 607 с.* 5. *Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.* 6. *Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік у торгівлі: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл.; Під ред. М.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2004. – 794 с. – (Серія "Економічна освіта").* 7. *Котенко Л.М., Манжос Н.В. Бухгалтерський учет в підприємствах торгівлі и питання. – Х.: Студцентр, 2003. – 640 с.* 8. *Симонова М.Н., Маковский А.А. Бухгалтерський учет в торговле. – 3 изд. – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 2002. – 304 с.* 9. *Геворкян Е.А. Бухгалтерський учет товарных операций в торговле: Учеб. пособие. – М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2001. – 212 с.* 10. *Ивашкин Б.Н. Бухгалтерський учет в торговле: Учеб.-практ. курс. –*

7 изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2002. – 461 с. – (Приложение к журналу "Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании"). 11. Николаева Г.А., Блищау Л.П. Бухгалтерский учет в торговле. – М.: ПРИОР, 2002. – 347 с. 12. Сушонкова Е.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в торговле: Учеб. пособие для студ. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 192 с. 13. Керимов В.Э., Иванова Е.В., Сухов Р.А. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации: Учеб. пособие / Под ред. В.Э. Керимова. – М.: Издательство «Экзамен», 2002. – 160 с. 14. Сысоева С.В., Бузукова Е.А. Категорийный менеджмент: Курс управления ассортиментом в рознице (+CD). – СПб.: Питер, 2008. – 336 с. – (Серия «Розничная торговля»). 15. Снегирева В. Розничный магазин. Управление ассортиментом по товарным категориям. – СПб.: Питер, 2007. – 416 с.

УДК 657.1:347

П.О. Куцик

Львівська комерційна академія,  
кафедра бухгалтерського обліку

## ПОЗИТИВНА ТЕОРІЯ ОБЛІКУ: СУЧАСНІСТЬ ТА ПЕРСПЕКТИВА

© Куцик П.О., 2009

**Розглянуто зміст позитивної теорії обліку, яка в останні десятиріччя набула широкої популярності у професійних бухгалтерських колах. Зроблено огляд передумов виникнення цієї концепції, визначено відмінності від нормативної теорії обліку. Досліджено також вплив позитивної теорії обліку на розвиток управлінського обліку.**

**In this article the contents of Positive Theory of Accounting, which in recent decades has gained popularity in professional accounting society, are reviewed. Main predictors of this concept are reviewed and differences from Normative Theory of Accounting are indicated. The influence of Positive Theory of Accounting on the development of management accounting is investigated.**

**Постановка проблеми.** Починаючи з 1990-х років, відбувається істотна трансформація світових економічних та соціокультурних процесів. Інформаційне суспільство, що прийшло на зміну індустріальному, сформувало нові вимоги до управління компаніями та використання інформаційних систем. Бухгалтерський облік як одна з найважливіших інформаційних систем компанії знову опинився у центрі уваги практиків та науковців.

Протягом другої половини ХХ ст. в обліковій науці західних країн гостро конкурували між собою дві облікові концепції – нормативна та позитивна теорії обліку. Основи нормативної теорії були сформульовані ще у 1940-х – 1950-х роках. Біля її витоків стояли такі авторитетні вчені, як К. МакНіл, В. А. Патон, А. К. Літлтон, а також численні спеціалісти Американської бухгалтерської асоціації (ААА). Зусиллями прихильників нормативної теорії були розроблені перші стандарти бухгалтерського обліку, впроваджено численні директиви з регулювання облікової та аудиторської практики, систематизовано вимоги до фінансової звітності. Але вже у 1970-х роках нормативну теорію обліку гостро критикували представники так званої Рочестерської наукової школи (М. Дженсен, Р. Уотс, Дж. Циммерман) та їхні послідовники. Ці учені переважно обґрунтовано звинувачували нормативну теорію обліку у жорсткості підходів та застосуванні оцінкових суджень, не підтверджених практикою, або таких, що суперечать реальним потребам компаній. На відміну