

УДК: 336.144:339.37

## ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Гордолова Н.В., к.е.н., доцент,  
Вінницький інститут економіки ТНЕУ,  
Гордолов В.Ю., к.е.н.

Київський національний торговельно-економічний університет

*В статье определено место и роль учёта по центрам ответственности в системе бюджетирования расходов предприятий розничной торговли. Предложено учёт расходов в каждом центре ответственности вести в разрезе видов товаров с отражением отклонений от бюджетных показателей.*

**Ключевые слова:** затраты, центры ответственности, бюджетирование, аналитические счета, результаты деятельности.

*In the article the place and role of an account on responsibility centres in the system of budgeting of expenses of retail trade enterprises is defined. It is offered to account expenses in each centre of responsibility from the angle of kinds of goods with reflexion of deviations from budgetary indicators.*

**Key words:** costs, responsibility centers, budgeting, analytical accounts, activity results.

**Вступ.** В сучасних умовах господарювання розвиток економіки України безпосередньо залежить від ефективності функціонування торговельних підприємств, оскільки саме підприємства, як основна ланка галузі торгівлі, забезпечують внутрішній та зовнішній товарооборот та узгоджують попит і пропозицію. В останні роки господарська діяльність значної частки підприємств торгівлі характеризується нестійким фінансовим станом та збитковістю. Крім нерегульованості законодавчої бази та інших недоліків державної політики такий стан пояснюється і нераціональною системою управління в самих підприємствах торгівлі, неадекватною змінам, що відбуваються в економіці. Суб'єктам господарювання необхідно шукати нові ефективні механізми управління діяльністю, які б забезпечили прозорість, контрольованість і дієвість управлінських рішень. Основним напрямом економічного розвитку підприємств торгівлі є впровадження системи управління витратами їх операційної діяльності, оскільки саме витрати є основним фактором впливу на прибутковість підприємства, яка забезпечує його конкурентоздатність та економічну стабільність. Одним з найефективніших інструментів системи управління в сучасних умовах є методика бюджетування доходів і витрат.

Для впровадження системи бюджетування у підприємствах роздрібною торгівлі та налагодження ефективної її роботи необхідно організувати ведення бухгалтерського обліку за центрами відповідальності. Це дозволить контролювати діяльність центрів відповідальності та підприємства в цілому; оперативно приймати управлінські рішення та перевіряти їх правильність, доцільність, ефективність; визначити права, обов'язки та відповідальність кожного структурного підрозділу; досягти узгодженості між діяльністю окремих підрозділів і видами діяльності для досягнення мети створення підприємства в цілому.

**Аналіз останніх досліджень.** Облік за центрами відповідальності у своїх працях розглядали багато вчених: А. Хіггінс, В.Б. Івашкевич, В.О. Ніколаєв, Р.С. Каплан, К. Друрі, Л.В. Нападовська, В.С. Керимов, М.А. Вахрушина, В.В. Сопко, Р.А. Алборов, В.Ф. Палій, Ф.Ф. Бутинець, які науково обґрунтували та дали визначення поняття "центр відповідальності", запропонували ведення обліку витрат за центрами відповідальності з метою покращання системи управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу.** Зазначені автори розглядали теоретичні та практичні аспекти обліку за центрами відповідальності. Але питання організації та впровадження обліку за центрами відповідальності у великих торговельних підприємствах залишаються теоретично не вирішеним і практично не апробованими.

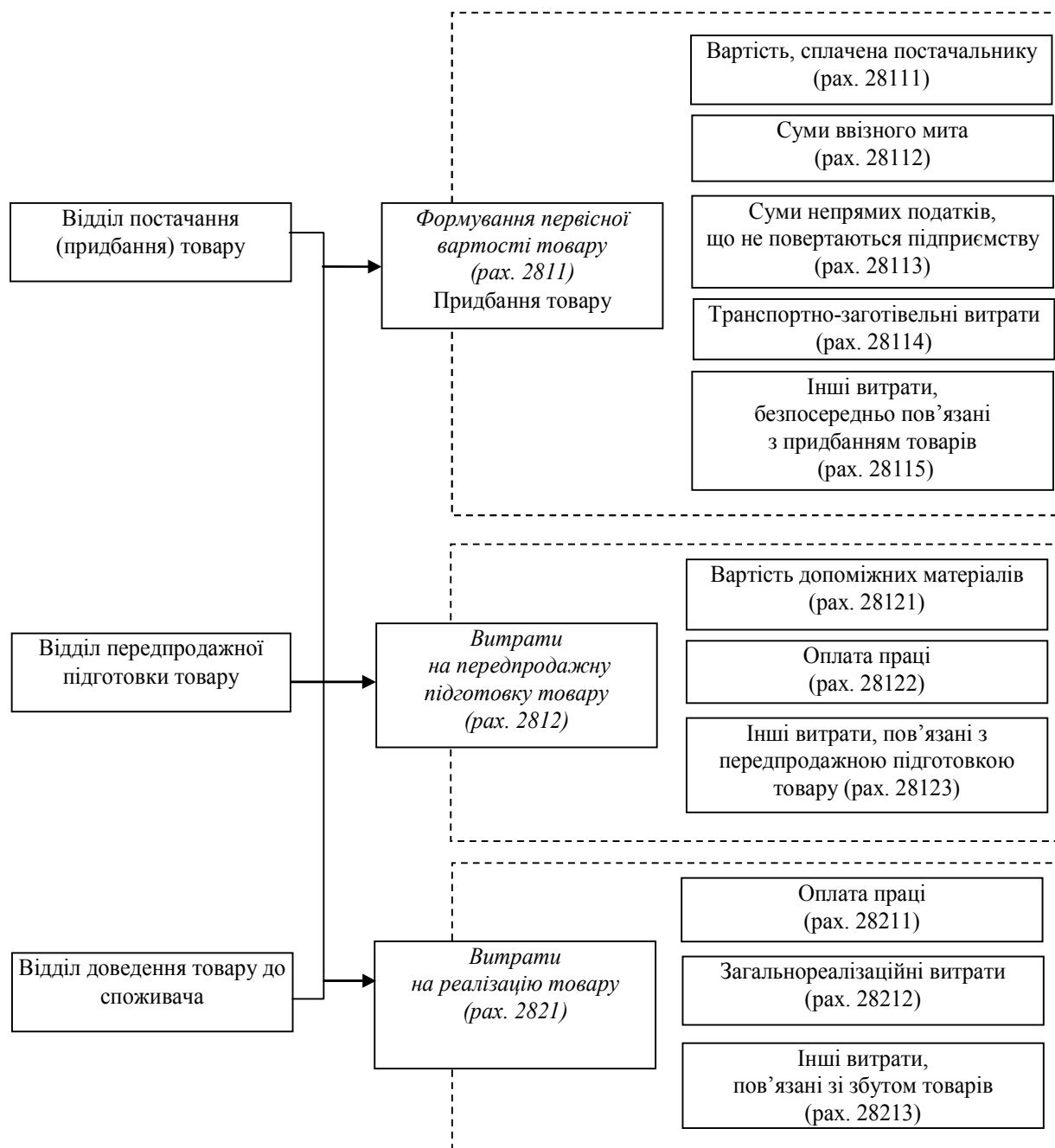
Бухгалтерський облік у бюджетуванні повинен використовувати усі існуючі системи обліку витрат, зокрема постійних і змінних витрат, їх груп за носіями та функціями. За такою системою обліку витрати групуються на окремих рахунках конкретних центрів відповідальності. Облік за центрами відповідальності сприятиме покращенню контролю за здійснюваними витратами та їх економії на придбання, збереження та реалізацію товарів.

Систему бухгалтерського обліку витрат необхідно побудувати так, щоб правильно та детально відобразити всі витрати, пов'язані з придбанням, зберіганням, передпродажною підготовкою товарів

та інших витрат на збут, особливо за умови наявності широкого асортименту товарів, який характерний для роздрібних торговельних мереж.

Облік витрат у кожному центрі відповідальності пропонуємо вести за видами товарів, розробивши аналітичні рахунки до кожного виду товару та всіх видів допоміжних матеріалів. Така організація обліку дозволить правильно формувати витрати на придбання та реалізацію товарів і визначати витрати за центрами відповідальності та фінансові результати підприємства в цілому.

Побудову аналітичного обліку витрат пропонуємо базувати на порядку доведення товару до споживача (рис. 1).



**Рис. 1. Номенклатура аналітичних рахунків та субрахунків для обліку витрат на підготовку та реалізацію товару в розрізі товарних груп**

При застосуванні цієї номенклатури аналітичних рахунків та субрахунків витрати формуються у відділі постачання, відділі передпродажної підготовки товару та відділі доведення товару до споживача. Витратам у зазначених відділах запропоновано присвоїти аналітичні рахунки, які відкрито до рахунку 28 "Товари". У відділі постачання та відділі передпродажної підготовки товару витрати запропо-

новано групувати на аналітичних рахунках до субрахунку 281 "Товари на складі" у зв'язку з тим, що товари у цих відділах ще не передані у торговельну залу. Відділ доведення товару до споживача здійснює реалізацію товарів з торговельної зали, тому аналітичні рахунки відкрито до субрахунку 282 "Товари в торгівлі".

У відділі доведення товару до споживача формується ціна реалізації товару, яка включає всі витрати, що відображені на рахунку 28 "Товари" і торговельну надбавку, яка є джерелом формування прибутку, закладеного в ціну товару.

Застосування запропонованої методики дозволить усі витрати операційної діяльності, пов'язані із придбанням, збереженням та реалізацією товарів обліковувати за кожним їх видом, завдяки чому більш точно визначатиметься собівартість окремих товарів та відхилення від затверджених бюджетів. Це, в свою чергу, дасть змогу впливати на фінансові результати діяльності кожного центру відповідальності та підприємства в цілому через належним чином налагоджений контроль за доцільністю понесених витрат.

При впровадженні системи бюджетування в бухгалтерському обліку необхідно відображати відхилення від бюджетних показників, що виникають у процесі діяльності. Відображення відхилень може здійснюватися за декількома методами, які розглядалися різними авторами [1, 2, 3]:

- нормативний метод (використовувався за радянських часів) – відхилення відображаються у первинних документах та облікових регістрах без використання синтетичних і аналітичних рахунків;
- метод відображення відхилень у бухгалтерському обліку з використанням рахунків синтетичного та аналітичного обліку та наступного списання на рахунок продаж або результатів виробничо-збутової діяльності (відхилення обліковуються за категоріями витрат і результатів, за використаними ресурсами, центрами відповідальності, сегментами діяльності тощо).

Ведення обліку відхилень за першою методикою для нинішніх умов не придатний у зв'язку з його недостатньою точністю. Щодо другого способу, то виділяють його різні варіації.

Перша з них – відхилення фактичних показників від бюджетних можуть обліковуватися на окремому рахунку бухгалтерського обліку.

За цією схемою нормативні витрати з кредиту рахунків центрів відповідальності списуються у дебет рахунку товарів, а відхилення – у дебет спеціального рахунку відхилень за центрами відповідальності. Відхилення з кредиту рахунку відхилень за центрами відповідальності можуть списуватися або на збільшення фактичної вартості товару (дебет рахунку товарів) або на фінансовий результат (дебет рахунку фінансового результату).

Така методика обліку відхилень дозволяє розмежовувати результати діяльності та виконання бюджету за окремими центрами відповідальності та, відповідно, оперативно впливати на діяльність кожного з центрів відповідальності. Описану методику застосовувати у торговельних підприємствах не рекомендовано у зв'язку з тим, що у фактичну собівартість товару не потрапляють відхилення від показників, передбачених бюджетом. Це не дозволяє отримувати інформацію про всі витрати понесені на придбання, передпродажну підготовку та реалізацію товарів.

Друга – розглядається у системі інтегрованої форми обліку (рис. 2).

Наведена методика передбачає визначення фінансових результатів за кожним центром відповідальності та на рахунку кожного центру відповідальності формування відхилень шляхом порівняння бюджетних і фактичних показників діяльності. Такі особливості ведення бухгалтерського обліку відхилень при застосуванні інтегрованої форми обліку роблять зазначену методику непридатною до застосування при впровадженні системи бюджетування.

Усі наведені методики обліку відхилень від бюджетних показників не передбачають здійснення контролю відхилень за групами товарів, що є їх основним і найсуттєвішим недоліком. Тому пропонуємо на підприємствах роздрібної торгівлі застосовувати наступну методику бухгалтерського обліку відхилень (рис. 3).

Згідно даної методики кожному центру відповідальності присвоюється окремий аналітичний рахунок, за дебетом якого пропонуємо обліковувати фактичні витрати центру відповідальності, а за кредитом – списання витрат в межах передбачених бюджетом, на рахунок 88011 "Бюджетні витрати центру відповідальності № 1", та суми перевитрат або економії бюджетних засобів на рахунок 88012 "Відхилення від бюджетних витрат центру № 1"

Запропоновані рахунки восьмого класу є транзитними. Сума, що формується за кредитом зазначених рахунків, списується у дебет рахунку 28 "Товари" у розрізі аналітичних рахунків товарів.

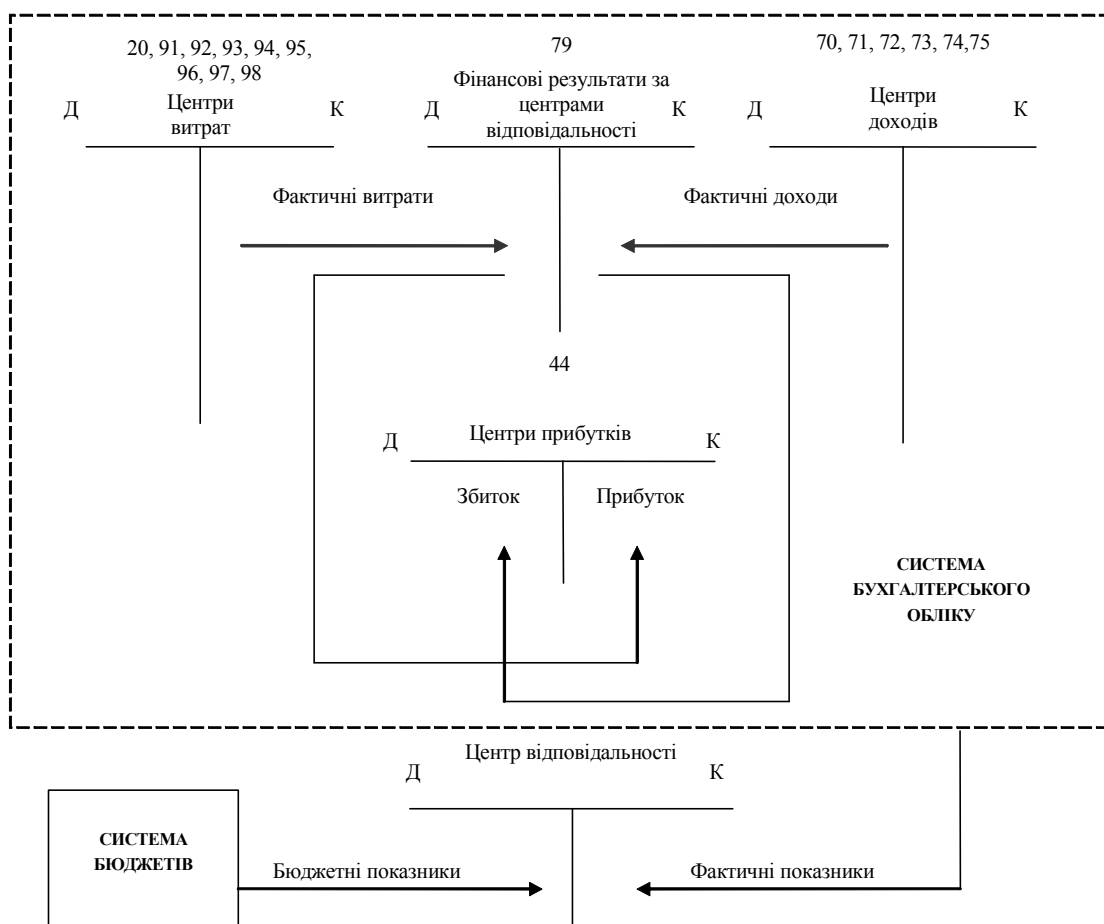


Рис. 2. Схема відображення в бухгалтерському обліку відхилень при застосуванні інтегрованої форми обліку

Шифри рахунків 88011 "Бюджетні витрати центру відповідальності № 1" та 88012 "Відхилення від бюджетних витрат центру відповідальності № 1" побудовані за наступним принципом: 88 "Витрати центру відповідальності" – синтетичний рахунок, призначений для обліку витрат центру відповідальності; 01 – шифр конкретного центру відповідальності; 1 – бюджетні витрати центру відповідальності; 2 – відхилення від бюджетних витрат центру відповідальності. Зазначені рахунки призначені для полегшення оперативного контролю за виконанням бюджетних показників і оперативного управління відхиленнями від бюджетів.



Рис. 3. Запропонована методика обліку витрат операційної діяльності в системі бюджетування на підприємствах роздрібної торгівлі

На рахунку 88 "Витрати центру відповідальності" формуються фактичні витрати на придбання, передпродажну підготовку товарів і їх реалізацію. Рахунок не має кінцевого сальдо і повинен закриватися на кінець кожного робочого дня, що можливо зробити у комп'ютерній системі ведення бухгалтерського обліку. На основі даних запропонованого рахунку формується звіт центру відповідальності за конкретний період виконання показників бюджету.

**Висновки.** Зазначена методика дає можливість визначати в обліку фактичні витрати операційної діяльності за кожним центром відповідальності окремо в межах передбачених бюджетом і окремо в межах відхилень від передбачених в бюджеті розмірів, а також формувати ці витрати за кожною окремою групою товарів. Застосування даної методики дозволить оперативно надавати достовірну інформацію управлінському персоналу щодо діяльності центру відповідальності.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Абрамова И. Ресурсы на будущее, постановка бюджетирования в компаниях: практические аспекты / И. Абрамова. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://svb.ru/index.php/show=post&views>.
2. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. – М.: Дело и сервис, 2005. – 224 с.
3. Бень Т.Г. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств / Т.Г. Бень, С.Б. Довбня // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 48–55.
4. Зятковський І.В. Бюджетування як основа впровадження контролінгу на підприємстві / І.В. Зятковський // Актуал. пробл. економіки. – 2003. – № 4. – С. 48–52.
5. Каверина О.Д. Организация бюджетирования на предприятии / О.Д. Каверина // Бухгалтер. учет. – 2003. – № 11. – С. 57–60.
6. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Х.: Фактор, 2005. – 340 с.
7. Мельник О.Г. Методи бюджетного планування / О.Г. Мельник // Фінанси України. – 2003. – № 12. – С. 37–46.
8. Панков, В.А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: навч.-метод. посіб. / В.А. Панков, С.Я. Єлецьких, Н.М. Михайличенко. – Краматорськ: Донбас. держ. машинобуд. акад., 2006. – 95 с.
9. Федосова Г. Бюджетирование как процесс планирования движения ресурсов / Г. Федосова // Финансовая консультация. – 2004. – № 5. – С. 20–31.
10. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.; с. 268.