

8. Турило, А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 120 с.

9. Партин, Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій [Текст] : монографія / Г. О. Партин. – К. : УСБ НБУ, 2008. – 219 с.

10. П(С)БО 16 Витрати [Текст] : [затв. Міністерством фінансів України № 318 від 31.12.99 р., м. Київ (із змінами та доп.)].

Отримано 30.10.2011. ХДУХТ, Харків.
© Л.М. Янчева, М.О. Ільченко, 2011.

УДК 338.934.5:657.22

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук (*ХДУХТ, Харків*)
С.О. Кузнецова, викл. (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Розглянуто стан управлінського обліку на торговельних підприємствах та запропоновано форму внутрішньої звітності про прибутки для задоволення інформаційних потреб категорійного менеджменту.

Рассмотрено состояние управленческого учета на торговых предприятиях и предложена форма внутренней отчетности про прибыль для удовлетворения информационных потребностей категорийного менеджмента.

Being of administrative account is considered in point-of-sale enterprises and the form of the internal accounting is offered about an income for satisfaction of informative necessities of category management.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Реалії конкурентного середовища діяльності ринкових структур в Україні на сучасному етапі розвитку економіки вимагають запровадження в інформаційну систему суб'єктів господарювання торговельного сегмента неординарних, ефективніших методів управління товарним асортиментом – категорійного менеджменту. Управлінський облік виступає інформаційною системою забезпечення підтримки своєчасно прийнятих оперативних рішень тактичного та стратегічного характеру. В умовах категорійного менеджменту виявлено об'єктивну необхідність у розробці та впровадженні системи управлінського обліку на торговельних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах розглядалися у працях таких вчених, як В.І. Бачинський [1],

С.Ф. Голов [3], Л.В. Нападівська [5]. Що стосується торговельної галузі, то окремі проблеми управлінського обліку на торговельних підприємствах відображено у працях В.В. Белявцевої [2], Н.В. Фірсової [7]. Але системно, з урахуванням особливостей функціонування підприємств торгівлі проблеми організації управлінського обліку на торговельних підприємствах досліджувалися ще недостатньо. Потребує обґрунтування як напрям розвитку управлінського обліку торговельної діяльності, так і розробка форм внутрішньої звітності.

Мета та завдання статті. Метою статті є вдосконалення управлінського обліку на торговельних підприємствах шляхом розробки та впровадження внутрішнього звіту про прибутки (збитки) з урахуванням внутрішнього переміщення товарів з метою надання оперативної обліково-аналітичної інформації управлінському персоналу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш за все, визначимо першочергову проблему на етапі організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах торгівлі – це побудова адаптованого плану рахунків у сучасних умовах регламентації облікових записів. План рахунків обмежує ведення управлінського обліку на торговельних підприємствах, але визначає, що підприємство для задоволення інформаційних потреб може як розробити аналітичні рахунки, так і використовувати вільні коди рахунків.

Дослідження практики функціонування торговельних підприємств дало змогу з'ясувати, що облік операцій між центрами відповідальності потребує ведення паралельних реєстрів для групування і перегрупування інформації, отриманої на основі первинного обліку в необхідному розрізі.

Виходячи з цього, під час організації управлінського обліку внутрішнього переміщення товарів за трансфертними цінами рекомендуємо використовувати методику бухгалтерського обліку на підприємстві торгівлі [4, с. 296-297], що необхідно зафіксувати в обліковій політиці у вигляді доповнення з метою узгодження всіх видів обліку (рис.). Використання пропонованих рахунків і форми первинної документації на торговельних підприємствах зі складною матричною організаційною структурою створює масиви детальної облікової інформації про діяльність підприємства в розрізі центрів відповідальності.

Для подання такої облікової інформації внутрішнім користувачам виникає об'єктивна необхідність у розробці форми внутрішньої звітності за центрами відповідальності про прибуток.

Алгоритм розрахунку прибутку за центрами відповідальності передбачає наявність таких даних у звіті, як виручка центру відповідальності (кредитовий оборот рахунка 702 «Виручка від

реалізації товарів»), виручка центру відповідальності за рахунок внутрішнього руху (кредитовий оборот 771 «Виручка від внутрішніх продажів за трансфертними цінами»), змінні витрати (дебетовий оборот рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів», 93 «Витрати на збут»); маржинальний дохід, розподілені постійні витрати та прибуток центру відповідальності.

**Положення про облікову політику
торговельного підприємства
(фрагмент)**

**8. Організація трансфертного ціноутворення та ведення обліку
при застосуванні трансфертних цін**

8.1. Трансфертна ціна – це внутрішня ціна на товари й послуги одного центру відповідальності, передані (продані) іншому центру відповідальності.

8.2. Трансфертні ціни між центрами відповідальності визначаються відповідно до затвердженої підприємством методики, при цьому відсоток планових накопичень центрів відповідальності встановлюється Комісією у складі адміністративно-управлінського персоналу й затверджується наказом керівника підприємства.

8.3. Для оформлення внутрішнього переміщення товарів і тари застосовується форма первинної документації «Накладна-вимога на внутрішнє переміщення товарів за трансфертними цінами між центрами відповідальності».

8.4. Облік господарських операцій у разі застосування трансфертних цін здійснювати відповідно до Робочого плану рахунків підприємства й затверджених керівником типових проведення, що відображають трансфертні операції.

8.5. Облік внутрішніх продажів проводити з використанням безсальдових рахунків 29 «Націнка (знижка) за внутрішніми продажами» (пасивний) і 77 «Внутрішні продажі за трансфертними цінами» (активно-пасивний) у розрізі субрахунків:

771 «Виручка від внутрішніх продажів за трансфертними цінами»;

772 «Собівартість внутрішніх продажів за трансфертними цінами»;

773 «Прибуток (збиток) від внутрішніх продажів за трансфертними цінами».

**Рисунок – Запропонований фрагмент положення про облікову політику
торговельного підприємства**

Основою життєдіяльності торговельних організацій є створювана ними додана вартість, одержана у вигляді торговельної надбавки, тому під час заповнення форми розрахунку прибутку торговельної діяльності в розрізі центрів відповідальності доцільно виділяти показник валового доходу.

У зв'язку із запропонованою можливістю обліку реалізованих товарів у розрізі товарної номенклатури, валовий дохід центру відповідальності визначається за формулою

$$\text{ВД} = \text{В} - \text{ПДВ} - \text{СРТ}, \quad (1)$$

де ВД – валовий дохід центру відповідальності;
В – виручка від реалізації товарів центром відповідальності;
ПДВ – податок на додану вартість, акцизний збір та інші вирахування з доходу;
СРТ – собівартість реалізованих товарів центром відповідальності.

Слід зазначити, що за умов ринкового механізму господарювання показник валового доходу дозволить оцінити ефективність торгівлі.

Якщо на підприємстві мають місце внутрішні операції, то у звітності слід виділяти окремо валовий дохід за рахунок внутрішнього переміщення товарів.

Коли відомі валовий дохід та змінні витрати, можна визначити маржинальний дохід. Маржинальний дохід – це різниця між валовим доходом та розподіленими змінними витратами. Показник дуже важливий, але відсутній у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» [5]. Без нього не можливо розрахувати точку беззбитковості як ефективний крок еластичності попиту за ціною, управляти маржинальним доходом, приймати інші дуже важливі для управління підприємством рішення.

На торговельних підприємствах норма і маса маржинального доходу можуть виступати як головний оціночний показник для контролю категорійних менеджерів.

Маржинальний дохід центру відповідальності розраховується за формулою

$$\text{МД} = \text{В} - \text{ПДВ} - \text{СРТ} - \text{РЗВ}, \quad (2)$$

де МД – маржинальний дохід центру відповідальності;
В – виручка від реалізації товарів центром відповідальності;
СРТ – собівартість реалізованих товарів центром відповідальності;

РЗВ – змінні витрати центру відповідальності, розподілені між видами товарів.

Визначення маржинального доходу забезпечує контроль постійних витрат, внесок в одержання прибутку кожного реалізованого виду товару, дотримання асортименту товарів, вибір постачальників товарів, установа ціни реалізованих товарів, стимулювання продуктивності різних центрів відповідальності бізнесу. Маржинальний дохід центру відповідальності показує його здатність генерувати свої доходи для покриття постійних витрат і одержання прибутку.

Прибуток центру відповідальності розраховується за формулою

$$\text{ПЦВ} = \text{МД} - \text{РПВ}, \quad (3)$$

де ПЦВ – прибуток центру відповідальності;

РПВ – розподілені постійні витрати центру відповідальності.

Інформація про прибутковість основних центрів відповідальності бізнесу торговельного підприємства сприяє вдосконаленню оцінки завдань про прибуток від продажу.

Розроблений алгоритм розрахунку прибутку є своєрідною моделлю обліку прибутковості окремих центрів відповідальності в масштабах усього торговельного підприємства. Розрахунок прибутку за центрами відповідальності наведено в таблиці.

З метою підвищення аналітичності запропонованої форми звіту центрів відповідальності про прибуток рекомендуємо подавати інформацію в динаміці, адже українська економіка є інфляційною. У внутрішній звітності доцільно додатково вказувати інформацію про індекс інфляції за звітний період і скореговані з урахуванням цього індексу показники за попередній період. У результаті корегування облікова інформація центрів відповідальності про прибуток за кілька періодів, що міститься у звітності, буде порівняльною.

У внутрішній звітності про прибуток за центрами відповідальності в динаміці також бажано відображати абсолютні й відносні значення відхилень фактичних даних порівняно з фактичними даними попереднього періоду, а за наявності бюджетних показників – порівняно з бюджетними даними. Наявність таких показників у внутрішній звітності про прибуток, на наш погляд, підвищить її інформативність.

Таблиця – Запропонований звіт про прибутки (збитки) за центрами відповідальності торговельного підприємства

№ з/п	Показник	Центр прибутку № 1 (категорійний менеджер)	...	Центр прибутку № N (категорійний менеджер)	Разом по торговельному підприємству
1	Виручка від реалізації товарів центру відповідальності (кредитовий оборот рахунка 702 Х «Виручка від реалізації товарів»), у тому числі:	308610,00	...	116451,00	2357628,14
2	За рахунок внутрішнього переміщення товарів, переданих іншим центрам відповідальності (кредитовий оборот рахунка 771 «Виручка від внутрішніх продажів за трансфертними цінами»)	4974,60	...	2057,55	65234,11
3	Податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування із доходів	51435,00	...	19408,50	392938,02
4	Собівартість реалізованих товарів кінцевому споживачу (дебетовий оборот рахунка 902 Х «Собівартість реалізованих товарів»), у тому числі:	164801,25	...	78542,89	1730166,24
5	Собівартість товарів внутрішнього переміщення, переданих іншим центрам відповідальності (дебетовий оборот рахунку 772 «Собівартість внутрішніх продажів за трансфертними цінами»)	4360,25	...	1587,36	55821,36
6	Валовий дохід ВД = В – ПДВ – СРТ (п. 1 – п. 3 – п. 4), у тому числі:	92373,75	...	18499,61	234523,88
7	За рахунок внутрішнього переміщення (п. 2 – п. 5)	614,35	...	470,19	9412,75
8	Розподілені змінні витрати (дебетовий оборот рахунка 93 «Витрати на збут» у розрізі відповідних субрахунків)	13896,00	...	5993,73	89687,83
9	Маржинальний дохід МД = В – ПДВ – СРТ – РЗВ (Кредитове сальдо рахунку 78 «Маржинальний дохід») (п. 1 – п. 3 – п. 4 – п. 8)	78477,75	...	12505,88	144836,05
10	Розподілені постійні витрати (дебетовий оборот рахунка 92 «Адміністративні витрати»)	6863,00	...	2876,87	22750,45
11	Прибуток центру відповідальності до оподаткування ПЦВ = МД – РПВ (п. 9 – п. 10)	71614,75	...	9629,01	122085,60

Однак запропонована форма не є стандартною. Вона може бути уточнена відповідно до мети конкретного торговельного підприємства, особливостей його діяльності, інтересів користувачів та інших чинників.

Розроблений звіт буде ефективним у разі наявності гнучкої внутрішньої організаційної структури торговельного підприємства й розвинутої системи обліку за центрами відповідальності.

Висновки. Розвиток управлінського обліку шляхом формування запропонованої методики внутрішнього переміщення товарів за трансфертними цінами та розробленої форми внутрішньої звітності про прибуток торговельних підприємств спрямовано на підвищення аналітичності, оперативності й достовірності представленого обліково-аналітичного забезпечення за центрами відповідальності, що допоможе категорійним менеджерам і керівництву посилити контроль і відповідальність за досягнуті результати, створить умови для належної мотивації з метою ефективного управління бізнесом.

Список літератури

1. Бачинський, В. І. Актуальні питання теорії і практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності в кооперативних системах [Текст] / В. І. Бачинський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – Рівне : РНУВГП, 2008. – Вип. 4 (44), ч. 2. – С. 22–28.
2. Белявцева, В. В. Організація управлінського обліку в торгово-виробничих підприємствах [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук / В. В. Белявцева. – Х., 2006. – 17 с.
3. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов ; Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Кузнецова, С. О. Обліково-аналітичне забезпечення центрів відповідальності прибутку торговельної діяльності за умов трансфертного ціноутворення [Текст] / С. О. Кузнецова // Наук. вісник Буковинської держ. фін. акад. : зб. наук. пр. Економічні науки. – Чернівці, 2009. – № 4 (17). – С. 291–299.
5. Нападівська, Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин [Текст] / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8/9. – С. 78–93.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [Текст] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, зі змін. та доп.]. – Х. : Фактор, 2011. – 416 с.

7. Фірсова, Н. В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації (на прикладі роздрібних торговельних підприємств). [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук / Н. В. Фірсова. – К., 2008. – 19 с.

Отримано 30.10.2011. ХДУХТ, Харків.
© І.Б. Чернікова, С.О. Кузнецова, 2011.

УДК 657:65.014.1

Л.Ю. Курбетдінова, асп. (РВНЗ «Кримський інженерно-педагогічний університет», м Сімферополь)

ОБЛІК ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Розглянуто бухгалтерський облік інноваційної діяльності за сегментами та центрами відповідальності та їх документальне оформлення. Означено методичні підходи до організаційно-управлінського обліку інноваційного процесу.

Рассмотрен бухгалтерский учет инновационной деятельности по сегментам и центрам ответственности и их документальное оформление. Обозначены методические подходы к организационно-управленческому учету инновационного процесса.

We consider the accounting innovation segment and responsibility centers and their paperwork. Signified the methodological approaches to organizational and management accounting innovation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Для отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо інноваційної діяльності необхідно формувати достовірну і повну інформацію на відповідних рахунках управлінського обліку. Серед питань, які виникають при організації системи управлінського обліку, особливого значення набувають аспекти обліку інноваційної діяльності за сегментами та їх відповідне документальне оформлення, що обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання інноваційної діяльності в Україні висвітлювали в своїх працях І. Бланк [2], О. Бородкін [3], В. Василенко [4], Н. Краснокутська [5], Я. Крупка [6], Л. Нападівська [7], М. Пушкар [8]. Проте недостатньо широко розглянуто облік інноваційної діяльності підприємств харчової промисловості.

Бухгалтерський облік інноваційної діяльності здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову