

## ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

*Р. Л. Цебень, канд. екон. наук;*

*Т. А. Піхняк, викладач,*

*Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут,  
м. Хмельницький*

*У статті проаналізовано аспекти побудови управлінського обліку на підприємствах споживчої кооперації України. Значну увагу приділено обліку за центрами відповідальності та бюджетуванню.*

**Ключові слова:** *бюджетування, споживча кооперація, стратегічний розвиток, управлінський облік, центри відповідальності.*

*В статье проанализированы аспекты построения управленческого учета на предприятиях Украины. Особое внимание посвящено учету по центрам ответственности и бюджетированию.*

**Ключевые слова:** *бюджетирование, потребительская кооперація, стратегическое развитие, управленческий учет, центры ответственности.*

### АКТУАЛЬНІСТЬ ПРОБЛЕМИ

Інтеграція України у світове співтовариство, необхідність адаптації до ринкових умов викликала необхідність реформування бухгалтерського обліку, який, по суті, є «мовою бізнесу». Забезпечення ефективної роботи та конкурентоспроможності підприємств у сучасних умовах забезпечить лише перебудова всієї системи обліку, що зумовлює необхідність посилення інформаційної функції обліку та його цільового спрямування. Важливе місце в даному процесі займає розроблення та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від прийнятих його керівництвом рішень. Кризовий стан підприємств споживчої кооперації зумовлюється відсутністю ефективної системи управління, якій би було притаманне швидке реагування, використання якісної та оперативної інформації. Управлінський облік покликаний забезпечити менеджерів підприємства інформацією, яка дозволяє управляти та координувати процеси, що на них покладені. Якщо фінансовий облік є обов'язковим видом обліку, орієнтованим на минулі події, складання звітності на основі загальноприйнятих бухгалтерських стандартів для користувачів за межами підприємства, то управлінський облік впроваджується за рішенням адміністрації підприємства, є системою збирання та групування як фінансової, так і не фінансової інформації, поряд з історичною інформацією містить оцінки та плани на майбутнє.

Для підприємств споживчої кооперації впровадження в управлінську діяльність системи управлінського обліку, яка б ефективно функціонувала і була б економічно виправданою, є суттєвою проблемою. Це пояснюється відсутністю рекомендаційних публікацій методичного та організаційного спрямування, ґрунтуючись на яких підприємства споживчої кооперації могли б оптимізувати процеси управління. Отже, питання впровадження управлінського обліку на підприємствах споживчої кооперації мають теоретичне і практичне значення, що свідчить про їх актуальність.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання управлінського обліку широко розглядаються у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі. Значний внесок у дослідження управлінського обліку зробили такі вітчизняні та закордонні науковці та практики: Е. Аткинсон, Р. Антоні, М. Білуха, І. Белоусова, Ф. Бутинець, С. Голов, К. Друрі, Є. Мних, Л. Нападовська, М. Пушкар, В. Сопко, Ч. Хорнгрен, М. Чумаченко та інші. Незважаючи на значну кількість праць науковців недостатньо висвітленими залишаються питання управлінського обліку підприємств споживчої кооперації.

**Метою статті** є розроблення рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку в практичну діяльність підприємств споживчої кооперації України.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ефективний розвиток споживчої кооперації пов'язаний із побудовою на цих підприємствах бухгалтерії стратегічного типу, яка орієнтована на управлінський аспект. Підприємства споживчої кооперації самостійно обирають стратегію розвитку, виду продукції, напрями інвестиційної та соціальної політики. Л. Нападовська відмічає, що основними рисами сучасного обліку повинні стати реалістичність та доцільність задоволення потреб внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства. У зв'язку з цим мета та завдання системи обліку в умовах ринкових відносин значно розширюється порівняно з традиційним бухгалтерським обліком, при цьому перше місце займає підготовка альтернатив з урахуванням зовнішньої ситуації та внутрішніх переваг і можливостей, а також інформаційне забезпечення проєктів управлінських рішень [1, с. 15].

Організація управлінського обліку на підприємствах споживчої кооперації повинна враховувати специфіку їх діяльності, а їх менеджери повинні мати можливість розроблення системи інформаційного забезпечення ефективного управління. Тому, облік витрат і доходів, нормування і планування необхідно інтегрувати у загальну систему управління підприємством. Але недоцільно автоматично запозичувати методики обліку та аналізу, які широко застосовуються в зарубіжних країнах без урахування специфічних організаційних та технологічних особливостей діяльності вітчизняних підприємств споживчої кооперації.

При впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві необхідно визначити користувачів цієї інформації. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до користувачів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку відносить внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [2].

Ф. Бутинець відмічає, що управлінський облік використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства [3, с. 11]. Такої самої думки притримується С. Голов [4, с. 246].

Найбільш вдало користувачів управлінського обліку, на нашу думку, визначає К. Друрі, а саме: управлінський облік – це надання інформації особам у самій організації, на підставі якої вони можуть обґрунтовано приймати рішення та збільшувати ефективність та продуктивність поточних операцій [5, с. 3].

Система управлінського обліку підприємств споживчої кооперації має бути орієнтована на проблеми, які повинні вирішувати менеджери підприємства всіх рівнів управління. Основними моментами, на які мають звертати увагу керівники, є:

1. Орієнтація на споживачів, які в умовах конкуренції є основою її успіху, визначення оптимального обсягу ресурсів, що необхідно придбати для задоволення споживачів.

2. Орієнтація на вирішальні фактори успіху: витрати, якість, інновації. Підприємства повинні здійснювати пошук альтернативних шляхів зниження витрат на виробництво чи придбання продукції. Фактор якості повинен включати не лише якість надання послуг, а й якість процесу управління, який полягає у впровадженні процесного менеджменту. Фактор інновації полягає у розробленні та застосуванні нових продуктів та послуг.

3. Аналіз ланцюга цінностей та поставок. При цьому необхідно виходити з того, що кожен процес господарської діяльності підприємства робить свій внесок у собівартість товарної продукції, усі бізнес-процеси мають бути зкоординованими та зінтегрованими.

Для вирішення цих завдань на підприємствах споживчої кооперації необхідно побудувати систему управлінського обліку, яка вирішуватиме такі питання:

- ефективний розрахунок системи собівартості й управління витратами, системний аналіз беззбитковості;
- бюджетування за центрами відповідальності, взаємозв'язок стратегічних цілей підприємства з довго- і короткостроковим плануванням, оптимізація використання усіх видів ресурсів;
- оптимізація управління запасами;
- управління дебіторською та кредиторською заборгованістю як за основною діяльністю, так і за іншою операційною діяльністю [6, с. 51].

Покращання показників діяльності підприємств споживчої кооперації необхідно забезпечувати через встановлення контролю за доходами та витратами, які виникають за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Це забезпечить контроль за ефективною роботою окремих підрозділів та підвищить точність і ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості продукції.

Значну увагу необхідно приділяти розробленню переліку статей доходів та витрат для кожного центру відповідальності, яку доцільно здійснювати за принципом: «різна класифікація – для різних цілей». На підприємствах споживчої кооперації існує деталізація доходів та витрат за видами діяльності. Це зумовлено тим, що така інформація необхідна для складання та подання фінансової звітності.

Для підвищення ефективності системи обліку необхідно визначити центри відповідальності, які будуть враховувати специфіку споживчої кооперації. Такими центрами відповідальності можуть бути:

- торговельний центр;
- виробничий центр;
- заготівельний центр;
- фінансовий центр.

Побудова системи управлінського обліку підприємств споживчої кооперації за зазначеними центрами відповідальності дозволить більшості непрямих витрат відносити на центри прямо, що сприяє їх більш точному розподілу.

У сучасних умовах згортання діяльності підприємств споживчої кооперації, нестабільності зовнішнього середовища ефективність роботи залежить від стану внутрішнього планування. Чим вищий рівень невизначеності, що створюється мінливістю та динамічністю зовнішнього середовища, тим більшого значення набуває внутрішнє планування. Незважаючи на це, у системі споживчої кооперації недостатня увага приділяється стратегічному плануванню.

Розроблення стратегії розвитку будь-якого підприємства включає декілька етапів. На першому етапі здійснюється вибір стратегічної цілі розвитку. Для споживчої кооперації необхідна оптимізація діяльності на основі повного використання наявного потенціалу системи з метою покращання добробуту своїх членів та сільського населення України.

Наступним кроком є оцінка розвитку зовнішнього середовища та його впливу на підприємство. Розвиток споживчої кооперації необхідно пов'язувати з комплексним розвитком виробничої та соціальної сфери на селі, зростанням платоспроможності сільського населення. Для цього необхідна оптимізація податкового законодавства, створення відповідного інвестиційного клімату на селі.

Заключним етапом є розроблення напрямів розвитку на основі аналізу внутрішнього середовища підприємства. Стратегічна концепція розвитку споживчої кооперації України охоплює такі напрями:

1. Реалізація нових форм управління, що базуються на переважному розвитку економічних методів, спрямованих на зростання матеріальної зацікавленості учасників цього процесу.

2. Перетворення організаційних структур відповідно до потреб ринку та створення адекватних ринкових підрозділів.

3. Організація різноманітних форм управління відповідно до вимог регіонального ринку, особливостей виробництва товарів народного споживання, інтеграція підприємств різних форм власності.

4. Розвиток ринкової структури шляхом переходу на горизонтальні управлінські зв'язки, дотримання єдності територіального і галузевого управління.

5. Докорінна зміна взаємозв'язків основної ланки і центру, децентралізація функцій управління окремих підприємств, їхня комерційна відособленість від кооперативної спілки.

6. Істотне доповнення до комплексу функцій управління згідно з проблемами ринку та реалізація адекватних ринкових завдань (маркетинг як цільова організація управління, інформаційне обслуговування процесу управління, соціологічне дослідження).

7. Розвиток людського фактора та творчої ініціативи, залучення пайовиків та робітників до управління, підвищення зацікавленості робітників у результатах своєї праці.

8. Втілення новинок науково-технічного прогресу, розвиток автоматизованих систем управління, засобів автоматизації та механізації праці.

9. Розвиток міждержавних кооперативних зв'язків [7].

Впровадження зазначених напрямків стратегічного розвитку дозволить вийти на нову модель організації системи споживчої кооперації України забезпечити довгострокову конкурентоспроможність системи загалом та об'єднаних нею організацій і підприємств та досягнути соціального ефекту.

Бюджетування є частиною загальної технології управління, яка являє собою інтегровану систему складання бюджетів, поточного контролю за їх виконанням, обліку відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз причин суттєвих відхилень. У західних країнах бюджетування широко застосовується в практиці підприємств, оскільки дозволяє отримати переваги перед конкурентами через створення ефективної системи управління ресурсами.

Основною метою бюджетування є:

- здійснення періодичного планування;
- змусити менеджерів обґрунтовувати свої плани;
- забезпечення розуміння менеджерами вартості прийнятих ними рішень;
- мотивація працівників на досягнення мети організації.

Бюджетування на підприємствах споживчої кооперації необхідно спрямувати на уникнення неузгодженості в діяльності окремих підрозділів, узгодження цілей та інтересів різних членів споживчих товариств, передбачення майбутніх проблем та визначення найкращих шляхів для досягнення стратегічної мети підприємства.

Досвід західних країн показує, що на підприємствах, в яких належним чином здійснюється процес управління, для циклу бюджетування характерне таке:

1. Планування здійснюється як в цілому по організації, так і за окремими підрозділами. Вся команда менеджерів діє узгоджено.

2. Окреслюється коло питань, за якими необхідно порівнювати прогнозні значення з фактичними результатами.

3. Проводиться вивчення причин відхилень від бюджетів. Якщо необхідно, проводяться коригування.

4. Новий процес планування проводиться з урахуванням зворотного зв'язку та умов, що зазнали змін [8, с. 249].

Система бюджетування підприємства споживчої кооперації передбачає:

- генеральний бюджет;
- бюджети окремих структурних підрозділів.

Генеральний бюджет є сукупністю бюджетів, що узагальнюють майбутню діяльність усіх підрозділів підприємства через систему показників. Генеральний бюджет охоплює рішення як в межах операційної, так і фінансової діяльності.

Операційні бюджети підприємства споживчої кооперації мають включати:

- бюджет продаж;
- бюджет закупівель;
- бюджет собівартості реалізованої продукції;
- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет виробничих накладних витрат;
- бюджет витрат на збут;
- бюджет адміністративних витрат;
- бюджетний звіт про фінансові результати.

Фінансові бюджети підприємства споживчої кооперації мають включати:

- бюджет капітальних інвестицій;
- бюджет грошових коштів;
- бюджетний баланс.

Важливим чинником ефективного бюджетного планування є активна участь у даному процесі вищого керівництва та висока кваліфікація менеджера-керівника проекту.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, побудова управлінського обліку за запропонованими центрами відповідальності та застосування бюджетування в діяльності підприємств споживчої кооперації надасть можливість здійснити оцінку результатів діяльності з точки зору ефективності витрат, підвищити ефективність управління окремими видами діяльності.

## SUMMARY

### FEATURES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN ENTERPRISES OF CONSUMER COOPERATION

*Tseben R. L., Pihhyak T. A.*

*In the article the aspects of construction of management accounting on the enterprises of consumer co-operation in Ukraine are analysed. Special attention is paid on an accounting of the centers of responsibility and budgeting.*

**Key words:** *budgeting, consumer cooperatives, strategic development, management accounting, responsibility centers*

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Нападівська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападівська. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р. № 996 – XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
3. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. Давидюк, З. Канурна, Н. Малюга, Л. Чижевська. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. В. Н. Егорова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
6. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. – С. 50-62.
7. Бабенко С. Г. Споживча кооперація України: етапи встановлення, тенденції, сучасні пріоритети розвитку// Вісті ДВ. – 2006. - 20 жовт.; Вісті. – 2006. - 17 жовт.
8. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.

*Надійшла до редакції 7 липня 2011 р.*