

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-1-50>**Костюченко В.М.***доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку та оподаткування
Київського національного торговельно-економічного університету***Каміл А.В.***аспірант кафедри обліку та оподаткування
Київського національного торговельно-економічного університету***Kostuichenko Valentyna***Doctor of Sciences, Associate Professor,
Professor of Department of Accounting and Taxation
Kyiv National University of Trade and Economics***Kamil Anastasiia***Post-graduate student of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv National University of Trade and Economics*

ЕКОНОМІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

ECONOMIC PRECONDITIONS AND SPECIAL ASPECTS OF ACCOUNTING PROVISION OF CONTROLLING AT TRADE ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сучасний стан торговельних підприємств України, визначено основні фактори, які впливають на тенденції їх розвитку, такі як економічна та політична ситуація в країні, рівень споживчого попиту населення, збільшення кількості продажів через мережу Інтернет. Досліджено кількість суб'єктів господарювання та розміри товарообігу за сегментами протягом 2014–2019 рр. Виявлено те, чим саме є облікова інформація, яку роль вона відіграє в управлінні діяльністю торговельних підприємств. Визначено елементи формування облікового забезпечення контролінгу на підприємствах торгівлі, вимоги до якості облікової інформації, а також проілюстровано процес створення облікової інформації для задоволення потреб контролінгу. В процесі дослідження запропоновано етапи імплементації облікового забезпечення контролінгу для управління на рівні торговельного підприємства.

Ключові слова: облікова інформація, облікове забезпечення, контролінг, торговельне підприємство, інформаційні потреби.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрено современное состояние торговых предприятий Украины, определены основные факторы, которые влияют на тенденции их развития, такие как экономическая и политическая ситуации в стране, уровень потребительского спроса населения, увеличение количества продаж через сеть Интернет. Исследовано количество субъектов хозяйствования и размеры товарооборота по сегментам в течение 2014–2019 гг. Вывявлено то, чем именно является учетная информация, какую роль она играет в управлении деятельностью торговых предприятий. Определены элементы формирования учетного обеспечения контроллинга на предприятиях торговли, требования к качеству учетной информации, а также проиллюстрирован процесс создания учетной информации для удовлетворения нужд контроллинга. В процессе исследования предложены этапы имплементации учетного обеспечения контроллинга для управления на уровне торгового предприятия.

Ключевые слова: учетная информация, учетное обеспечение, контроллинг, торговое предприятие, информационные потребности.

ANNOTATION

The article examines the current state of Ukrainian trade enterprises and identifies the main factors that influence their development trends: financial crisis 2013–2014, aggression of the Russian Federation, namely the occupation of the Autonomous Republic of Crimea, Lugansk and Donetsk regions, increase in the share of sales through the Internet (Internet trade), the banking crisis of 2014–2018, impoverishment of the population, and consequently a decrease in consumer demand by increasing utility bills and the depreciation of the national currency. The number of economic entities and the volume of turnover by segments during 2014–2019 are investigated. The conducted analysis of the state and tendencies of the development of Ukrainian trade enterprises has revealed in general the positive dynamics and tendencies for the further development of the Ukrainian trade industry. As we can see, today, in the conditions of economic transformation, there are constant changes of legal, organizational, technical, informational character during the conduct of business activity, so it becomes important to receive up-to-date information in the shortest time for making effective decisions. It is revealed what accounting information is and what role it plays in managing the activity of trading enterprises. The elements of forming accounting support for controlling at trading enterprises, requirements for the quality of accounting information such as: timeliness, accuracy, comparability, completeness (sufficiency), utility (expediency), accessibility, profitability, addressability, adequacy, adaptability are identified and the process of creating accounting information for controlling needs is illustrated. In the course of the research, the following stages of implementation of accounting provision of controlling providing for management at the trade enterprise level were suggested: determining the need for information, formation of a managerial accounting decision or analysis and description of an existing decision, determining the composition of the reports, align decisions with accounting policies, accounting practices and available accounting technologies, implementation of accounting technologies (technologies of consolidation of accounting information). Accounting provision plays a key role in managing the activities of trading enterprises and is the core of their information and analytical provision.

Key words: accounting information, accounting provision, controlling, trading enterprise, information needs.

Постановка проблеми. Підприємства торгівлі протягом століть відігравали досить помітну роль у розвитку міжнародної торгівлі. Оскільки глобальні ланцюги вартості стають все більш інтегрованими, товари та послуги, що надаються торговою компанією, є більш диверсифікованими, ніж раніше, отже, арена, на якій діють торгові компанії, швидко розвивається. Через мінливе зовнішнє середовище багато підприємств змушені вносити корективи у свою операційну діяльність або бізнес-модель, постійно прагнучи до максимізації прибутку. Глобалізація та вдосконалення технологій – це лише декілька позитивних зовнішніх факторів, які вплинули на прибуток підприємств торгівлі України. Чималий вплив на ефективність діяльності торговельних підприємств мають політична та економічна нестабільність, постійні кризові явища, залежність від економічних подій у світі. Розгляд змін, які доцільно запровадити для покращення діяльності торговельного підприємства, дасть змогу змінити організаційну структуру, базу працівників, технології виробництва, адміністрацію тощо. Проте ключову роль за таких умов відіграє контролінг, який забезпечує керівництво підприємства необхідною та достовірною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід відзначити вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних науковців у вирішення питань обліково-інформаційного забезпечення контролінгу, таких як А.В. Федорович, А.А. Пилипенко, Ю.Д. Маляревський, Л.В. Безкоровайна, О.В. Карпенко, В.Ф. Максимова, І.Ф. Варга.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення та аналіз економічних передумов, обґрунтування особливостей впровадження облікового забезпечення контролінгу на підприємстві торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження сучасного стану вітчизняної торговельної галузі та його ретроспективний аналіз дали змогу визначити її основні тенденції розвитку, а також виокремити причини та фактори, які вплинули на це та діяльність торговельних підприємств загалом (табл. 1).

Аналізуючи темпи приросту за кількістю підприємств торгівлі України за 2014–2018 рр. (табл. 1), можемо зробити висновок, що їх кіль-

кість зростає лише один раз в період з 2014 по 2015 рр. на 0,13%, або на 1 222 од., за рахунок підприємств оптової торгівлі. З 2016 р. ми маємо протилежну тенденцію, що спричинена такими факторами:

- фінансова криза 2013–2014 рр.;
- агресія з боку Російської Федерації, а саме окупація АР Крим, Луганської та Донецької областей, за рахунок чого Державна служба статистики не має доступу до статичних даних торговельних підприємств на вищезазначених територіях;
- збільшення частки продажів через мережу Інтернет (інтернет-торгівля);
- банківська криза 2014–2018 рр.;
- зубожіння населення, відповідно, зниження споживчого попиту за рахунок підвищення комунальних платежів та знецінення національної валюти.

Кожен із зазначених факторів своєрідно впливав як на роздрібну, так і на оптову торгівлю, що знайшло своє відображення в табл. 2, яка показує структуру оптового та роздрібного товарообігу підприємств оптової та роздрібною торгівлі у 2014–2019 рр.

Як видно з табл. 2, оптовий товарообіг підприємств оптової торгівлі мав позитивну тенденцію до збільшення протягом усього досліджуваного періоду, а на кінець 2019 р. складав 2 336,3 млрд. грн., що на 36,5% більше, ніж на початку періоду. Обіг роздрібною торгівлі з початку 2014 по кінець 2019 рр. мав стрибкоподібну тенденцію. Так, у 2014–2016 рр. можна відзначити поступове зростання щороку, однак у 2017 р. цей показник скоротився на 30%, склавши лише 815,4 млрд. грн., що пояснюється суттєвим зменшенням платоспроможності споживчого населення. Наступні 2 роки показник знову почав зростати, сягнувши у 2019 р. 1 096,7 млрд. грн. Щодо роздрібною товарообігу підприємств роздрібною торгівлі протягом 2014–2019 рр. можна відзначити стабільну тенденцію до зростання, яке за весь період склало 356,9 млрд. грн., що обумовлено близькістю цього сегменту до кінцевого споживача.

Здійснений аналіз стану та тенденцій розвитку торговельних підприємств України дав змогу виявити загалом позитивну динаміку та тенденції щодо подальшого розвитку торговельної галузі України. Як бачимо, сьогодні в

Таблиця 1
Аналіз динаміки кількості суб'єктів господарювання у сфері торгівлі у 2014–2018 рр.

Показник	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Темпи приросту, %			
						2015/ 2014 рр.	2016/ 2015 рр.	2017/ 2016 рр.	2018/ 2017 рр.
Усього підприємств торгівлі, од.	928 055	929 277	853 429	782 803	742 392	0,13	-8,16	-8,28	-5,16
зокрема, ФОП	841 643	843 315	778 035	700 640	662 162	0,20	-7,74	-9,95	-5,49
Оптова торгівля, од.	182 849	192 990	178 878	172 829	170 237	5,55	-7,31	-3,38	-1,50
зокрема, ФОП	113 548	123 711	117 561	105 573	103 989	8,95	-4,97	-10,20	-1,50
Роздрібна торгівля, од.	745 206	736 287	674 551	609 974	572 156	-1,20	-8,38	-9,57	-6,20

Джерело: сформовано авторами на основі джерела [4]

Таблиця 2

Динаміка оптового та роздрібного товарообігу у 2014–2019 рр.

Показник	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.
Оптовий товарообіг підприємств оптової торгівлі (юридичних осіб), млрд. грн.	987,9	1 178,9	1 555,9	1 908,7	2 215,4	2 336,3
Індекс фізичного обсягу оптового товарообігу (у порівнянних цінах) до відповідного періоду попереднього року, %	82,1	87,8	104,7	102,8	103,6	100,1
Обіг роздрібною торгівлю, млрд. грн.	901,9	1 018,8	1 175,4	815,4	930,7	1 096,7
Індекс фізичного обсягу обігу роздрібною торгівлю (у порівнянних цінах) до відповідного періоду попереднього року, %	91,1	79,3	104,3	106,5	106,2	110,5
Роздрібний товарообіг підприємств роздрібною торгівлю (юридичних осіб), млрд. грн.	438,3	477,9	555,9	586,3	668,4	795,2
Індекс фізичного обсягу роздрібного товарообігу (у порівнянних цінах) до відповідного періоду попереднього року, %	90,0	79,0	104,5	106,0	105,8	111,6

Джерело: сформовано авторами на основі джерела [4]

умовах економічної трансформації відбуваються постійні зміни правового, організаційного, технічного, інформаційного характеру під час здійснення підприємницької діяльності, тому стає важливим отримання актуальної інформації в найкоротший час для прийняття ефективних рішень. Значну частину такої інформації складає саме облікова інформація, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку [4, с. 345–356].

Система управління економічною інформацією діяльності торговельних підприємств базується на методологіях, тісно пов'язаних з функціональними процесами на підприємстві. Створення на підприємстві системи управлінської інформації практично неможливо без класифікації процесів та технологій відповідно до систематики управлінського обліку. Це дасть змогу розробити правильну методологію обліку витрат, визначення результатів діяльності, сис-

теми управлінської звітності. Підґрунтям вибору конкретної методології системи управління економічною інформацією є різні аспекти, зокрема економічні, юридичні, організаційні, техніко-технологічні. Вони є базою для формування контролінгу як системи організації, збирання та накопичення даних, спрямованих на вирішення конкретного управлінського завдання, у вигляді трьох взаємопов'язаних блоків (підсистем), а саме обліку витрат, показників діяльності, управлінських звітів [6]. Сукупність таких даних стає підґрунтям інформаційно-аналітичного забезпечення торговельного підприємства, необхідного для ефективного процесу управління. Процес створення облікової інформації для потреб контролінгу подано на рис. 1.

Як можна побачити з рис. 1, саме первинні документи, дані фінансового обліку є джерелами облікової інформації, яка відображає здійснені господарські операції Така інформація за-



Рис. 1. Процес створення облікової інформації для потреб контролінгу

Таблиця 3

Вимоги до обліково-аналітичної інформації

Вимога	Характеристика
Своєчасність	Дає можливість раціонально й активно впливати на хід господарської діяльності.
Точність	Інформація має достовірно відображати процес функціонування системи. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень.
Порівнянність	Інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника), до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення.
Повнота (достатність)	Кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінювання ситуації, прийняття рішення на певному рівні управління.
Корисність (доцільність)	Передбачає, що в інформаційному потоці не має бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, задля якої її підготували.
Доступність	Полягає в необхідності подавати інформацію у формі, яка не потребує додаткового опрацювання та не ускладнює процес прийняття рішення.
Рентабельність	Зводиться до підготовки такої кількості інформації, яка не повинна коштувати більше, ніж її використання.
Адресність	Інформацію слід доводити до відповідального виконавця та користувача.
Адекватність	Реальне відображення дійсності, в якій наявні всі суттєві та відкинуті несуттєві ознаки.
Адаптивність	Здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища задля задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень.

Джерело: сформовано авторами на основі джерел [1, с. 145–146; 2, с. 100]

Таблиця 4

Етапи імплементації облікового забезпечення
для управління на рівні торговельного підприємства

Етап	Завдання	Шляхи вирішення
1. Визначення потреби в інформації	В рамках оцінювання інформації необхідно поставити питання про те, наскільки важливою є ця інформація та скільки готові за неї заплатити.	Установлюються організаційні рамки шляхом визначення виконавців завдань і часу, протягом якого потрібно здійснити аналіз потреби в інформації. Для цього існує багато методів (наприклад, інтерв'ю), що мають бути відібрані та реалізовані на подальших етапах.
2. Формування управлінського рішення облікового завдання або аналіз і опис наявного рішення	На цьому етапі необхідно визначити управлінське завдання та способи його вирішення; потрібні дані та систему їх збирання; планові результати.	Призначення відповідальних за досягнення зазначених результатів; відображення результатів у відповідній системі управлінської звітності; визначення джерел інформації для задоволення інформаційних потреб.
3. Визначення складу звітів	Визначення системи документообігу для підтримки управлінського завдання.	Установлення часових інтервалів складання звітів (регулярно, спеціально для конкретного випадку); вибір форми для візуалізації звітів; визначення складачів звітів та їх отримувачів; визначення методів для аналізу «план – факт»; документування систем звітності.
4. Узгодження прийнятих рішень з обліковою політикою, бухгалтерською практикою та наявними технологіями ведення обліку	Узгодження цих систем обліку. Визначення того, яка інформація може бути використана для формування управлінського обліку, які його вимоги можуть привести до зміни наявних облікових даних.	Узгодження отриманих на 2 і 3 етапах результатів з вимогами бухгалтерського, фінансового та податкового обліку.
5. Упровадження облікових технологій (технологій консолідації облікової інформації)	Реалізація прийнятих рішень (інформаційне супроводження процесу реалізації).	Розроблення Положення про організацію обліку та складових облікової політики. Необхідно офіційно покласти відповідальність за збирання й аналіз даних на відповідальних осіб, що завершить формування системи накопичення управлінських даних; розробити посадові інструкції для виконавців; затвердити форми документів і правила документообігу, що разом зі звітною й аналітичними формами утворює систему агрегованих облікових даних.

Джерело: сформовано авторами на основі джерела [7]

тверджується й оформлюється керівництвом та бухгалтерією відповідно до нормативних документів, наказу про організацію бухгалтерського обліку й облікову політику підприємства.

Вагомим аспектом підвищення ефективності системи управління підприємством є зростання якості облікової інформації. Оцінити таку якість можна лише через необхідність інформації для прийняття управлінських рішень. Для цього доречним є введення цілої низки критеріїв, поданих у табл. 3 [7, с. 47–50].

Необхідне формування облікового забезпечення, яке б задовольняло потреби підприємства для прийняття ефективних рішень у найкоротший час, складається з таких етапів (табл. 4) [3, с. 168–170].

Висновки. Облікове забезпечення відіграє вирішальну роль в управлінні діяльністю торговельних підприємств і є ядром їх інформаційно-аналітичного забезпечення. Облікова інформація – це вид економічної інформації, що відображає господарські операції, які характеризують діяльність організації за певний час, а також є підставою для прийняття рішень. Існує багато вимог до облікової інформації, всі вони повинні виконуватись для підвищення якості наявної інформації, оскільки інформація – це база для прийняття рішень, а ефективність управління безпосередньо залежить від її якості. Значну частку облікової інформації становлять дані управлінського обліку, адже він поєднує різні сфери діяльності. Керівництво потребує різного характеру даних у потрібний час, у потрібному місці для розуміння загальної картини задля успішного ведення бізнесу. Контролінг дає можливість з'єднати такі дані в єдине ціле для подальшого опрацювання, збирання, систематизації та оброблення значного обсягу різноманітної інформації та постійного проведення моніторингу ситуації, що вимагає формування відповідної інформаційної системи. Відповідно, створення облікового забезпечення включає такі етапи, як визначення потреби в інформації; формування управлінського вирішення облікового завдання або аналіз і опис наявного рішення; визначення складу звітів; узгодження прийнятих рішень з наявними управлінськими рішеннями, обліковою політикою, обліковою бухгалтерською практикою й обліковими технологіями, а також їх впровадження. Без здійснення цих етапів не можна буде говорити про повноцінну та якісну інформаційну базу, що стане платформою для прийняття рішень. Це означає, що облікова інформація є ключовою в інформаційно-аналітичному забезпеченні та відіграє важливу роль в управлінні торговельною діяльністю підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік (частина I) : навчальний посібник для студентів ВНЗ спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / за ред. В.Ф. Максимової. Одеса : ONEU, 2013. 462 с.
2. Варга І.Ф., Літвін О.М. Формування конкурентних переваг на підприємстві. *Бізнес-Інформ*. 2013. № 1. С. 219–222.
3. Концепция контроллинга: управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование // Horvats & Partners. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2008. 269 с.
4. Пилипенко А.А., Маляревський Ю.Д., Безкоровайна Л.В. та ін. Консолідація облікової інформації в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань : монографія. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 319 с.
5. Матеріали Державного комітету статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 10.02.2020).
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ МФУ від 27 червня 2013 р. № 636. URL: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx (дата звернення: 06.02.2020).
7. Федорович А.В. О некоторых подходах к формированию системы сбалансированных показателей индикативного планирования. *Вестник филиала Российского государственного социального университета в Красноярске*. 2006. № 3. С. 45–56.

REFERENCES:

1. Maksymova V.F. (2013) *Buhalterskyu oblik* [Accounting]. Odessa : ONEU. (in Ukrainian)
2. Varga I.F., Litvin O.M. (2013) *Formuvannya konkurentnih perevag na pidpryyemstvi* [Formation of competitive advantages in the enterprise], *Biznes-Inform*. Vol. 1, pp. 219–222.
3. Horvats and Partners (2008) *Konceptiya kontrolinga: Upravlencheskiy uchet. Sistema otchetnosti. Buidzhetirovaniye*. [Controlling Concept: Management Accounting. Reporting system. Budgeting]. Moscow : Alpina Biznes Buks. (in Russian)
4. Pylypenko A.A., Maliarevskii Yu.D., Bezkorovayna L.V. (2016) *Konsolidaziya oblikovoyi informaciyi v upravlinni diyalnistyu pidpryyemstva* [Consolidation of accounting information in the management of enterprises and their associations]. Kharkiv : KHNU. (in Ukrainian)
5. *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy* [State Statistics Service of Ukraine] (2019). Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (accessed: 10 February 2020).
6. *Nakaz Ministerstva financiv Ukrainy* (2013) *Metodychni rekomendaciyi schodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva* [Guidelines for accounting policies of the enterprise]. Available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx (accessed: 6 February 2020).
7. Fedorovych A.V. (2006) *O nekotoryh podhoday k formirovaniyu sistemy sbalancirovanyh pokazateley indikativnogo planirovaniya* [About some approaches to the formation of a system of balanced indicators of indicative planning]. *Vesnik filiala rosiyskogo gosudarstvennogo socialnogo universiteta v Krasnoyarske*. Vol. 3, pp. 45–56.