

## 2.5. ИНДИВИДУАЛЬНАЯ КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕ- СКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМА- ТЕЛЬСТВА

Коваленко О.А., к.э.н., доцент, кафедра экономики и экономической безопасности, Волжский институт экономики и права, г. Волжский;  
Коваленко И.С., студент, Институт информационных систем и технологий, Московский авиационный институт, г. Москва

### Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье обоснована необходимость формирования индивидуальной концепции управленческого учета товарных операций субъектами малого предпринимательства. Индивидуальная концепция управленческого учета товарных операций субъекта малого предпринимательства, по мнению авторов, должна включать: понятие, цель и задачи управленческого учета товарных операций; объекты и субъекты управленческого учета товарных операций; метод управленческого учета товарных операций.

Экономическим субъектам малого предпринимательства приходится принимать управленческие решения в условиях нестабильности и высокой конкуренции. Грамотно организованный процесс управленческого учета, позволяющий формировать релевантную информацию для принятия эффективных управленческих решений, является инструментом экономической защиты субъекта малого предпринимательства. Данная концепция управленческого учета прослеживается в современной экономической науке.

Н. Адамов и Т. Козенкова подтверждают основную концепцию управленческого учета, уточняя, что информация управленческого учета является базой для принятия грамотных управленческих решений [5].

К. Друри рассматривает бухгалтерский учет как инструмент, позволяющий предоставить финансовую и нефинансовую информацию лицам, принимающим решения на базе обоснованного выбора. Данное определение бухгалтерского учета К. Друри базируется на концепции бухгалтерского учета Американской ассоциации бухгалтеров (American accounting association): «процесс идентификации экономически значимой информации, ее измерения и передачи пользователям, позволяющий им вырабатывать обоснованные суждения и принимать взвешенные решения» [12, с. 11].

М.Р. Филиппов считает, что управленческий учет является самостоятельным направлением бухгалтерского учета, которое обеспечивает информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельности [19, с. 8].

По мнению В.В. Шаропова, основное назначение управленческого учетного механизма заключается в оперативном отражении хозяйственной деятельности предприятия для анализа и осуществления других функций управления [20].

Организация управленческого учета как процесс недостаточно исследован. В своих исследованиях ученые касаются только отдельных составляющих такого процесса:

- принципов организации управленческого учета;
- порядка формирования учетной политики для целей управленческого учета;
- построения иерархии счетов управленческого учета;
- регламентации процедур управленческого учета и др.

Однако для того чтобы субъектам малого предпринимательства содержательно понимать и опираться на научно обоснованные концепции при построении системы управленческого учета, организацию управленческого учета следует рассматривать как целостный процесс, имеющий определенную последовательность регламентных операций.

Наиболее полно описали такую последовательность Е.Д. Вайсман и Т.А. Кузнецова. По их мнению, процесс организации управленческого учета предполагает разработку концепции системы управленческого учета, методик учета, форматов документов и документооборота. Все эти компоненты процесса организации управленческого учета отражаются в организационно-распорядительной документации [9].

С учетом мнения Е.Д. Вайсман и Т.А. Кузнецовой, процесс организации управленческого учета товарных операций у субъектов малого предпринимательства, на наш взгляд, должен включать: концепцию управленческого учета товарных операций, регламент управленческого учета и контроля товарных операций.

У каждого субъекта малого предпринимательства есть свои особенности ведения бизнеса, в связи с этим в процессе организации управленческого учета товарных операций формируется собственная (индивидуальная) концепция управленческого учета, определенный способ понимания и трактовки данной информационной системы.

Индивидуальная концепция организации управленческого учета товарных операций должна строиться на научно обоснованной общей концепции управленческого учета. Так, например, Е.Д. Вайсман и Т.А. Кузнецова определяют, что целью разработки индивидуальной концепции управленческого учета является «выработка менеджментом общего понимания того, каким должен быть управленческий учет на их предприятии в соответствии с текущими и стратегическими целями и задачами» [9].

Структура индивидуальной концепции управленческого учета товарных операций субъекта малого предпринимательства, на наш взгляд, включает:

- понятие, цель и задачи управленческого учета товарных операций;
- объекты и субъекты управленческого учета товарных операций;
- метод управленческого учета товарных операций (рис. 1).

Принимая во внимание трактовку управленческого учета О. Д. Кавериной [14], мы определили управленческий учет товарных операций как комплекс технологий формирования информации о товарных операциях для управления процессами товародвижения [16]. Целью управленческого учета товарных операций, по нашему мнению, является формиро-

вание информационной базы для принятия управленческих решений по товародвижению.



**Рис. 1. Структура индивидуальной концепции управленческого учета товарных операций субъекта малого предпринимательства**

Задачами управленческого учета товарных операций, согласно поставленной цели, являются:

- организация сбора и обработки, группировки, систематизации и обобщения информации о товарных операциях по потокам и определенным принципам процесса управления;
- своевременное представление руководству достаточной информации о товарных операциях, а также о состоянии товарных запасов для целей решения управленческих задач;
- обеспечение контроля процесса товародвижения.

В состав объектов управленческого учета товарных операций мы включаем:

- процессы товародвижения: приобретения товаров, обеспечения качества товаров, продажи товаров, контроля и регулирования товарных запасов;
- товарные операции, события, связанные с приобретением и продажей товаров;
- товарооборот и его эффективность;
- товарные запасы и их состояние.

В любом случае товарные операции как главный объект управленческого учета торговых организаций требуют повышенного внимания со стороны руководства и их учет для целей управления должен обеспечить оперативное формирование информации:

- о качестве и объеме товарных запасов;
- ритмичности товарных операций;
- об объемах продаж товаров (товарообороте);
- эффективности продаж товаров.

По мнению В.Я. Демьяновой, «субъектами экономической системы являются участники, которые

функционируют в этой системе, чьи потребности, интересы и цели в ней реализуются» [10]. Отсюда следует, что субъектами управленческого учета товарных операций являются руководители центров ответственности, выполняющие обязанности по организации процессов товародвижения. А их потребности и цели являются мотивацией управленческого учета товарных операций.

Большой энциклопедический словарь дает следующее определение метода: «метод – это способ достижения какой-либо цели, решения конкретной задачи; совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения (познания) действительности» [8]. Таким образом, метод управленческого учета товарных операций – это «совокупность способов, приемов или операций формирования информации о процессах товародвижения, товарных операциях, товарообороте и его эффективности, товарных запасах и их состоянии» [16].

Наиболее полную классификацию методов управленческого учета привел С.Б. Барышев. В состав методов управленческого учета прибыли торговых организаций С.Б. Барышев включил методы финансового учета, статистические методы, методы управленческого анализа, экономико-математические методы, специальные управленческие методы [7]. Уточним, что метод управленческого учета товарных операций – это совокупность приемов и способов бухгалтерского учета, статистического наблюдения и анализа, управленческого анализа, экономико-математического анализа, процесса управления.

Регламент управленческого учета – это свод правил, устанавливающий порядок организации управленческого учета. Такое определение основано на понятии регламента, приведенного в толковом словаре Ушакова [18]. Регламент управленческого учета должен быть оформлен соответствующей организационно-распорядительной документацией. В качестве регламента экономического субъекта в соответствии со ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ [2] выступает стандарт. Основной стандарт управленческого учета – это учетная политика.

По мнению Н.С. Сахчинская, «учетная политика для целей управленческого учета является локальным нормативным актом, обязательным для исполнения всеми сотрудниками предприятия, которые в соответствии с должностными обязанностями имеют отношение к сбору, обработке, передаче и анализу информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия». Далее она уточняет, что учетная политика для целей управленческого учета «устанавливает порядок учета активов, обязательств и капитала в целях принятия оптимальных управленческих решений» [17].

Аналогичная точка зрения у Ю.А. Игошиной. По ее мнению, управленческая учетная политика – «это совокупность способов ведения управленческого учета (учета и управленческой отчетности, бюджетирования, управленческого анализа и контроля) для получения информации, направленной на принятие управленческих решений для достижения целей организации» [13].

В ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ по формированию учетной политики указано на то, что «если в отношении конкретного бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами» [2]. То есть если организация финансового учета строго регламентирована, то организация управленческого учета – это инициатива каждого экономического субъекта. В результате этого можно утверждать, что учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается экономическим субъектом самостоятельно, и в ней отражаются все разработанные способы управленческого учета.

Принятая учетная политика для целей управленческого учета товарных операций, на наш взгляд, должна обеспечивать целостность системы управленческого учета товарных операций. Поэтому она должна охватывать все аспекты учетного процесса: нормативный, организационный, технический и методический [15, с. 86]. Н.А. Антонова также разделила управленческую учетную политику на три основных аспекта: организационный, методический и технический [6].

Нормативный аспект управленческой учетной политики предполагает представление используемых при ведении управленческого учета требований к учету, нормативных актов, методических рекомендаций. Организационный аспект учетной политики настраивает систему управленческого учета, вводит ее в действие и обеспечивает бесперебойную работу процесса управленческого учета. Методический аспект обеспечивает последовательность выбранных и применяемых приемов и способов управленческого учета. Технический аспект устанавливает механизм обработки информации накапливаемой в системе управленческого учета.

Задача управленческой учетной политики обеспечение обратной связи между бизнес-процессами субъекта малого предпринимательства, учетно-аналитическими процессами и процессами разработки и принятия управленческих решений. В связи с этим базис методического аспекта управленческой учетной политики в области управленческого учета товарных операций – это процессы товародвижения: приобретения товаров, обеспечения качества товаров, продажи товаров, контроля и регулирования товарных запасов.

Соответственно методический аспект управленческой учетной политики в области управленческого учета товарных операций должен включать регламент:

- оценки товаров на всех стадиях процессов товародвижения. Регламент оценки товаров включает утвержденные способы оценки товаров на стадии приобретения и продажи;
- складского учета товаров. Регламент складского учета определяет порядок формирования иерархии субконто аналитического учета, а также способ учета товаров на складе;
- планирования и прогнозирования динамики товарооборота. В регламенте выбираются методы планирования и

прогнозирования, а также утверждаются формы, периоды, степень детализации плана и прогноза товарооборота;

- бюджетирования товарооборота. В регламенте бюджетирования товарооборота утверждается классификация издержек обращения для целей формирования операционного бюджета, состав и структура операционного бюджета, показатели частных бюджетов: бюджета продаж, бюджета закупок товаров, бюджет управленческих и коммерческих расходов [11];
- инвентаризации товарных запасов. Данный регламент устанавливает порядок проведения и документального оформления инвентаризации товарных запасов, в том числе порядок формирования инвентаризационной комиссии, периодичность инвентаризации и систему складских участков, подлежащих инвентаризации;
- управленческой отчетности по товарным операциям. Регламент управленческой отчетности по товарным операциям включает утвержденный перечень такой отчетности, формы отчетности, порядок формирования показателей в отчетах, центры ответственности;
- управленческого анализа товарных операций. Целью управленческого анализа товарных операций является выявление положительных и отрицательных аспектов процессов товародвижения для того чтобы: поощрить за достигнутые результаты участников товародвижения экономического субъекта; вскрыть проблемы процесса товародвижения и разработать рекомендации по их устранению; оценить финансовые результаты.

В регламенте оценки товарных запасов устанавливается порядок оценки стоимости товаров при их поступлении, при списании проданных товаров, а также в случаях переоценки товаров. Российский стандарт Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 5/01 определяет, в частности, нормы оценки товаров в системе бухгалтерского учета для юридических лиц, за исключением кредитных и государственных (муниципальных) институтов. Согласно требованиям ПБУ 5/01, товары «принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости», которая зависит от способа поступления товаров [3] (рис. 2).



**Рис. 2. Оценка товаров в системе бухгалтерского учета**

Стоимость товаров при их поступлении отличается для субъектов, осуществляющих оптовую и розничную торговлю. У субъектов, осуществляющих розничную торговлю, есть выбор. Они могут в регламенте оценки установить оценку товаров при принятии их к бухгалтерскому учету либо по стоимости их приобретения, либо по продажной стоимости с обособленным учетом наценок (скидок).

Для субъектов малого предпринимательства – микропредприятий – ПБУ 5/01 предусматривает способ признания стоимости товаров «в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления)» [3].

Для субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей никаких правил по оценке товаров при их приобретении система бухгалтерского учета не устанавливает.

Не менее важным элементом регламента оценки товаров является оценка товаров при их продаже. В отличие от процесса приобретения, где установлены только правила в системе бухгалтерского учета, процесс продажи товаров находится под контролем и налогового учета (рис. 3).

При этом правила оценки проданных товаров, установленные в системе налогового учета в отличие от системы бухгалтерского учета, касаются и субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей, в зависимости от выбранного ими режима налогообложения.

Из указанного выше видно, что в регламенте оценки товаров необходимо установить способы формирования стоимости товаров в процессе их поступления и продажи. При этом на способ оценки товаров влияет выбранный субъектом малого предпринимательства не только режим налогообложе-

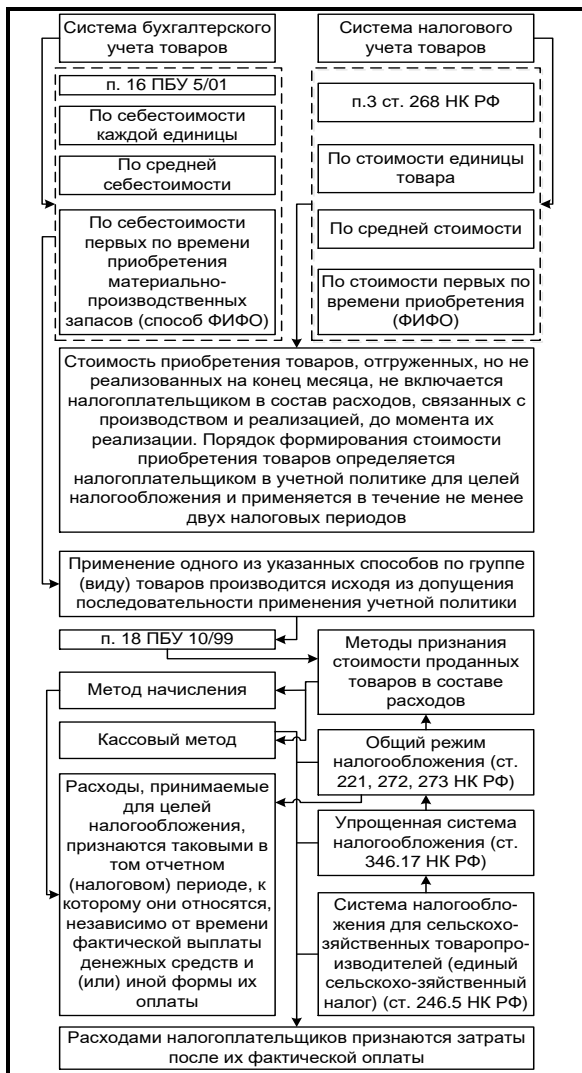
ния, но и метод признания расходов в системе бухгалтерского и налогового учета.

Индивидуальные предприниматели вправе не устанавливать регламенты оценки товаров, за исключением случаев, когда они применяют такие режимы налогообложения, как общий режим, а также специальные режимы налогообложения: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), упрощенную систему налогообложения, с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Регламент складского учета товаров определяет порядок формирования иерархии субконто аналитического учета, а также способ учета товаров на складе.

В соответствии с Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, аналитический учет на складах может быть организован: по контрагентам, контрагентам и материально-ответственным лицам, каждому материально ответственному лицу, а также другим удобным для субъекта малого предпринимательства способом [4].

Способы учета товаров на складе определены в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, могут применяться два метода учета товаров: сортовой, партионный.



**Рис. 3. Оценка проданных товаров у субъектов малого предпринимательства**

Сортовой метод предполагает учет товаров по сортам и номенклатурным позициям без учета времени и стоимости приобретения. Сортовой метод может быть количественно-суммовым и сальдовым. Количественно-суммовой метод предполагает систематизацию информации об остатках и движении товаров на складах и бухгалтерии в количественном и стоимостном выражении. При сальдовом методе на складах формируется информация об остатках и движении товаров только в количественном выражении. Стоимостное измерение остатков и движения товаров производится в бухгалтерии.

Партионный метод учета товаров предполагает учет товаров по партиям, отличающимся по времени и цене.

В заключение отметим, что индивидуальная концепция управленческого учета товарных операций позволит субъектам малого предпринимательства не только настроить учетно-аналитическую систему товародвижения, характеризующуюся специфическими особенностями ведения бизнеса, но и осу-

ществлять подготовку информации о товародвижении для принятия эффективных управленческих решений, направленных на достижение основной цели – получение прибыли.

**Литература**

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 18 июля 2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [Электронный ресурс] : утв. письмом Комитета РФ по торговле от 10 июля 1996 г. №1-794/32-5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Адамов Н. Принципы построения управленческого учета в интегрированных группах [Электронный ресурс] / Н. Адамов, Т. Козенкова // Финансовая газета. – 2008. – №30. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/44272>.
6. Антонова Н.А. Технический аспект формирования управленческой учетной политики: вариант взаимодействия систем финансового и управленческого учета [Электронный ресурс] / Н.А. Антонова // Экономическая наука и практика: мат-лы междунар. науч. конф. (г. Чита, февраль 2012 г.). – Чита: Молодой ученый, 2012. – С. 83-86. URL: <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/14/1447/>.
7. Барышев С.Б. Концепция управленческого учета и анализа прибыли торговых организаций [Электронный ресурс] / С.Б. Барышев // Бухгалтерский учет. – 2012. – №10. URL: <http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id=421>.
8. Большой энциклопедический словарь – онлайн энциклопедия [Электронный ресурс]. URL: <http://www.vedu.ru/bigencdic/38437/>.
9. Вайсман Е.Д. Технология постановки управленческого учета на промышленных предприятиях. [Электронный ресурс] / Е.Д. Вайсман, Т.А. Кузнецова // Вестник ЮУрГУ. Сер.: Экономика и менеджмент. – 2008. – №5. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/tehnologiya-postanovki-upravlencheskogo-ucheta-na-promyshlennyh-predpriyatiyah>.
10. Демьянова В.Я. Субъекты экономической системы [Электронный ресурс] / В.Я. Демьянова. URL: [http://samlib.ru/d/demxjanowa\\_w\\_j/12.shtml](http://samlib.ru/d/demxjanowa_w_j/12.shtml)
11. Драненко Л.П. Особенности бюджетирования в торговле [Текст] / Л.П. Драненко // Сибирский торговый экон. ж-л. – 2008. – №7. – С. 39-40.
12. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений [Электронный ресурс] : учеб. / К. Друри. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 657 с. URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=117556>.
13. Игошина Ю.А. Учетная политика для сельскохозяйственных организаций в целях управленческого учета [Электронный ресурс] / Ю.А. Игошина // Вестн. Алтайского гос. аграрн. ун-та. – 2011. – №4. – С. 117. URL: [http://www1.asau.ru/doc/nauka/vestnik/2011/4/Economics\\_igoshina.pdf](http://www1.asau.ru/doc/nauka/vestnik/2011/4/Economics_igoshina.pdf).
14. Каверина О. Понимание управленческого учета в России [Электронный ресурс] / О. Каверина. URL: <http://www.klerk.ru/boss/articles/264653/>.
15. Коваленко О.А. Развитие организационных основ управленческого учета в сельском хозяйстве [Текст] : монография / О.А. Коваленко, А.В. Глущенко. – Волгоград : Волгоградское науч. изд-во, 2007. – 183 с.

16. Коваленко О.А. Организация управленческого учета товарных операций у экономических субъектов малого предпринимательства [Текст] / О.А. Коваленко, И.С. Коваленко // Учетно-аналитическое и правовое обеспечение экономической безопасности коммерческой организации: мат-лы Междунар. межвуз. науч.-практ. интернет-конф. (Волгоград, 9 дек. 2016 г.). – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2017. – С. 64-69.
17. Сахчинская Н.С. Управленческая учетная политика [Электронный ресурс] / Н.С. Сахчинская // Вектор науки ТГУ. – 2009. – №7. – С. 190. URL: [http://edu.tltsu.ru/sites/sites\\_content/site1238/html/media88248/39Sahchinsky.-pdf](http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media88248/39Sahchinsky.-pdf).
18. Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс]. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/1007506>.
19. Филиппов М.Р. Управленческий учет его цели и задачи [Электронный ресурс] / М.Р. Филиппов. – М. : Лаборатория книги, 2012. – 139 с. URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=142714>.
20. Шарапов В.В. Механизм управленческого учета наличия и движения ресурсов на предприятиях машиностроения [Электронный ресурс] / В.В. Шарапов // Управление экономическими системами. Экономический анализ. – 2013. №10. URL: <http://uecs.ru/ekonomicheskij-analiz/item/2476-2013-10-29-11-13-00>.

### Ключевые слова

Индивидуальная концепция управленческого учета; товарные операции; регламент управленческого учета; товарооборот; учетная политика; оценка товаров.

*Коваленко Оксана Александровна*

*Коваленко Иван Сергеевич*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Вопросы управленческого учета товарных операций всегда достаточно актуальны для малого бизнеса. Именно эффективная управленческая товарная политика, проводимая субъектами малого предпринимательства, осуществляющими торговлю, позволяет им зарабатывать достойную прибыль, оставаться конкурентоспособными на рынке. Если управленческая товарная политика стихийная и основывается только на личном опыте, то такая политика гарантированно ведет субъекта малого предпринимательства к коммерческому краху. В связи с этим субъекты малого предпринимательства должны стремиться к разработке научно обоснованной индивидуальной концепции управленческого учета товарных операций.

Научная новизна и практическая значимость. Рассмотренная в статье индивидуальная концепция управленческого учета товарных операций субъектов малого предпринимательства отличается научной новизной и практической значимостью. Предлагаемая концепция основана на фундаментальных исследованиях и включает авторскую трактовку понятия управленческого учета товарных операций, цели, задач, объектов, субъектов и методов учета товарных операций. Отдельного внимания заслуживает представленный авторами регламент управленческого учета товарных операций, в котором учтены особенности коммерческой деятельности в условиях малого предпринимательства.

Заключение.

Научное направление работы – Экономические науки. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Статья выполнена на высоком научном уровне, содержит выводы, представляющие практический интерес для субъектов малого предпринимательства, рекомендуется к изданию.

*Горшкова Н.В., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой, кафедра Теории финансов, кредита и налогообложения Волгоградского государственного университета, г. Волгоград.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ