

Організація управлінського обліку в умовах ринкової економіки

Статтю присвячено актуальним питанням організації управлінського обліку за центрами відповідальності у системі управління підприємством роздрібною торгівлю. Запропоновано методичні підходи до організації обліку на основі утворення та підтримання взаємопов'язаних відносин відповідальності керівників окремих підрозділів за виконання встановлених планових завдань.

Ключові слова: управлінський облік, ринкова економіка, центри відповідальності, торгівля.

Статья посвящена актуальным вопросам организации управленческого учета по центрам ответственности в системе управления предприятием розничной торговли. Предложены методические подходы к организации учета на основе образования и поддержания взаимосвязанных отношений ответственности руководителей отдельных подразделений за выполнение установленных плановых заданий.

Ключевые слова: управленческий учет, рыночная экономика, центры ответственности, торговля.

The article is sanctified to the pressing questions of organization of administrative account after the centers of responsibility in the system of management of retail business an enterprise. The methodical going offer near organization of account on the basis of formation and maintenance of relations of responsibility of leaders of separate subdivisions for implementation of the set tasks.

Keywords: management accounting, market economy, responsibility centers, and trade.

Постановка проблеми. Важливим завданням антикризового менеджменту є своєчасне виявлення кризових загроз та локалізація їх за відповідними структурними або функціональними підрозділами підприємства. В умовах кризи надзвичайно загострюються питання розробки та впровадження сучасних механізмів антикризового управління підприємствами. Вирішення цих питань ґрунтується на побудові ефективно інформаційної системи антикризового управління господарськими процесами, в якій важливу роль відіграє управлінський облік за центрами відповідальності. У статті обґрунтовується доцільність створення на підприємствах роздрібною торгівлю системи управлінського обліку на основі поєднання двох типів центрів відповідальності: центрів доходів і затрат та центрів формування чистого руху коштів.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Цілі і завдання управлінського обліку більшість вчених пов'язує з інформаційними потребами антикризового управління, що викликає необхідність організації облікового процесу за цен-

трами відповідальності. С.Ф. Голов [1], В.С. Лень [2], М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельтек [3], Л.В. Нападовська [4] та деякі інші фахівці пропонують загальні підходи до організації управлінського обліку, надаючи перевагу одному з двох типів центрів відповідальності, що призводить до обмеження інформації стосовно утворення фінансових ризиків (якщо перевага надається центрам доходів і затрат) або операційних ризиків (при створенні центрів формування чистого руху коштів). На відміну від існуючих підходів до організації управлінського обліку за центрами доходів, затрат і прибутку або за центрами надходжень, видатків і чистого руху коштів стаття пропонує поєднання обох типів центрів відповідальності, що дозволить створити ефективну систему протистояння кризовим загрозам та забезпечити дієвий контроль за виконанням як бюджетів доходів і затрат, так і бюджетів руху грошових коштів кожним структурним або функціональним підрозділом підприємства роздрібною торгівлю.

Мета статті. Розробка та обґрунтування напрямів удосконалення організації управлінського обліку за центрами відповідальності в системі антикризового управління підприємством роздрібною торгівлю.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення антикризового управління інформацією стосовно внеску кожного підрозділу у формування результативних показників ґрунтується на створенні у межах загальної системи управлінського обліку центрів відповідальності. До основних груп результативних показників належать показники, що формують чистий прибуток та чистий рух коштів підприємства. Залежно від принципу відображення господарських операцій в управлінському обліку підприємство створює систему центрів відповідальності. На цей час в обліковій практиці застосовуються два принципи відображення господарських операцій: принцип використання рахунків управлінського обліку та принцип розподілу за відповідними статтями.

Перший принцип відображення господарських операцій передбачає оцінку доходів і затрат, згрупованих за центрами відповідальності, до яких належать центри затрат, центри доходу, центри маржинального доходу, центри прибутку та центри інвестицій.

Центр затрат. Центрами затрат є всі структурні та функціональні підрозділи підприємства, оскільки здійснення відповідних функцій завжди супроводжується затратами. У системі антикризового управління центри затрат як об'єкти внутрішньогосподарського обліку створюються для поглибленої деталізації затрат, досліджуючи їх з погляду впливу на фінансовий результат з метою локалізації кризових загроз зменшення або неотримання прибутку. В центрі затрат на-

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

копичуються дані щодо складу і структури затрат, за здійснення яких відповідає керівник центру. Інформація, сформована центром затрат, застосовується для контролю виконання кошторису, встановлення причин відхилення від планових показників, аналіз динаміки затрат за складом і структурою, планування затрат.

Центр доходу. До центрів доходу належать підрозділи, керівники яких відповідають лише за дохід, який є результатом діяльності даного підрозділу. Підрозділ залишається центром доходу лише за умови, якщо затрати підрозділу є фіксованими і не залежать від величини його доходу, а за їх формування несе відповідальність керівник іншого структурного або функціонального підрозділу. Керівник центру доходу також не має можливості контролювати прибуток, формування якого виходить за межі його компетенції. Центри доходу формують дані стосовно складу і структури доходів, за отримання яких відповідає керівник центру. Інформація, накопичена в центрі доходу, використовується для контролю виконання кошторису, встановлення причин відхилення від планових показників, аналіз динаміки доходів за складом і структурою, планування доходів.

Центр маржинального доходу. Центри маржинального доходу доцільно створювати у великих підприємствах роздрібною торгівлі за умови, що керівники відділів продажу, крім доходу від реалізації товарів, контролюють прямі затрати. У цьому випадку за формування чистого прибутку відповідає керівник центру прибутку, на рівні якого узагальнюється інформація стосовно доходу, маржинального доходу і затрат, отримана на рівні відповідних центрів відповідальності. Важливо відмітити, що створення центрів маржинального доходу на рівні товарних відділів дозволяє визначити їхній вплив на формування доходу від реалізації товарів, контролювати рівень прямих затрат за окремими групами товарів, а також забезпечує створення інформаційної бази контролю операційних ризиків за методом операційного важеля та на основі застосування моделі CVP.

Центр прибутку. Організація центрів прибутку ґрунтується на повній особистій відповідальності керівників за створення доходів, здійснення затрат і формування чистого прибутку. Найбільш інтегрованим центром прибутку є підприємство, вище керівництво якого відповідає за фінансові результати. Центрами прибутку можуть бути також окремі підпорядковані підприємству структурні одиниці, якщо вони наділені відповідними повноваженнями щодо формування доходів і здійснення затрат.

Центр інвестицій. Створення центру інвестицій має на меті забезпечення ефективного управління капіталом підприємства, інвестованим в його оборотні і необоротні активи. Керівник центру інвестицій контролює фінансування власних активів підприємства, метою якого є підвищення ринкової вартості підприємства шляхом створення і реінвестування в активи чистого прибутку та залучення капіталу із зовнішніх джерел фінансування. Отже, крім інформації, що надходить із центрів прибутку, керівникові центру інвестицій необхідно залучити

дані стосовно руху грошових коштів, які не обліковуються за центрами доходів, затрат і прибутку. Таким чином, на рівні центра інвестування має здійснюватись узагальнення інформації, яка надходить з центрів прибутку, та додаткової інформації стосовно формування надходжень, видатків та чистого руху коштів, що характеризує рух грошових коштів. Центр інвестицій можна розглядати як такий, що об'єднує всі інформаційні потоки управлінського обліку і дозволяє оцінити ефективність використання інвестованого в активи капіталу за показником рентабельності активів та якісний склад активів і джерел їх фінансування за показниками фінансової стійкості та платоспроможності, визначивши та локалізавши за центрами відповідальності причини їх погіршення. Так само, як і центр прибутку, центр інвестицій створюється переважно на вищому рівні управління підприємством.

Другий принцип відображення господарських операцій передбачає їхній розподіл за статтями і спрямовує управлінський облік на оцінку надходжень і видатків грошових коштів, згрупованих у бюджети залежно від змісту діяльності того чи іншого центру відповідальності. Відповідно до характеру руху грошових коштів підприємства роздрібною торгівлі внутрішньогосподарський облік пропонується організувати за такими центрами відповідальності: центрами формування видатків грошових коштів, центрами формування надходжень грошових коштів, центрами формування чистого руху грошових коштів, центрами формування стратегічного руху коштів.

Центр формування видатків грошових коштів. До центрів видатків належать усі структурні та функціональні підрозділи підприємства роздрібною торгівлі на тій підставі, що виконання покладених на них обов'язків та їх власне утримання супроводжуються витрачанням грошових коштів, за доцільність та ефективність якого несе відповідальність керівник кожного підрозділу. Центри видатків формують дані щодо складу і структури видатків, за які відповідає керівник центру. На рівні центрів видатків здійснюється контроль виконання кошторису, встановлюються причини відхилення від планових показників, здійснюється аналіз динаміки затрат за складом і структурою та планування видатків.

Центр формування надходжень грошових коштів. Структурні підрозділи, що відповідають за надходження грошових коштів на підприємство, є центрами формування надходжень. До таких структурних підрозділів належать торговий відділ та підпорядковані йому структурні підрозділи, що здійснюють реалізацію товарів та платних послуг. Диференціація надходжень здійснюється за названими підрозділами та операціями, наслідком яких є надходження коштів. За центрами формування надходжень здійснюється контроль виконання кошторису; встановлюються причини відхилення від планових показників; здійснюється аналіз динаміки затрат за складом і структурою та планування надходжень. Оскільки функціонування підрозділів, що відповідають за надходження, супроводжується видатками коштів, на базі таких підрозділів створюються також центри формування видатків.

Центр формування чистого руху грошових коштів. До центрів формування чистого руху грошових коштів належать підрозділи підприємства, керівники яких відповідають як за надходження, так і за видатки коштів і мають можливість оцінити ефективність руху коштів за показником чистого руху коштів у межах центру відповідальності. Залежно від завдань, які виконує той чи інший підрозділ підприємства, чистий рух коштів може бути додатним або від'ємним. Узагальнення показників чистого руху коштів кожного підрозділу здійснюється на рівні вищого керівництва, яке несе відповідальність за всі надходження і видатки коштів і є найбільш інтегрованим центром чистого руху коштів підприємства. Інформація, що створюється у центрах формування чистого руху грошових коштів, застосовується для контролю виконання планових показників, аналізу структури надходжень і видатків, визначення чистого руху коштів за видами діяльності, оцінки достатності та ліквідності руху грошових коштів, розробки стратегії запобігання ризикам зниження достатності та ліквідності руху грошових коштів.

Центр формування стратегічного руху коштів. Центр формування стратегічного чистого грошового потоку створюється на рівні вищого керівництва відповідно до прийнятої підприємством стратегії розвитку. Стратегічний чистий грошовий потік формується на основі розподілення коштів, що надійшли з усіх джерел фінансування, за напрямками їх витрачання. За рішенням вищого керівництва кошти спрямовуються на розвиток матеріально-технічної бази підприємства, здійснення маркетингових досліджень, розвиток персоналу, а також точну операційну діяльність підприємства. Ці дані є тією необхідною додатковою інформацією, без якої неможливо організувати ефективну діяльність центру інвестицій, спрямовану на управління фінансуванням власних активів підприємства.

Розглядаючи запропоновані вище системи розподілу відповідальності, треба зауважити, що на цей час більш поширеним є розподіл відповідальності за центрами доходів, затрат і прибутку. Такий розподіл забезпечує антикризове управління даними щодо місць утворення та оцінки операційних ризиків. Натомість розподіл відповідальності за центрами формування надходжень, видатків і чистого руху коштів дозволяє визначити причини і місця утворення фінансових ризиків, що досить складно зробити за умов розподілу відповідальності за центрами доходів, затрат і прибутку. Отже, в антикризовому управлінні доцільно забезпечити поєднання обох систем розподілу відповідальності шляхом покладання відповідальності за діяльність центрів прибутку і формування чистого руху коштів на керівника структурного або функціонального підрозділу, в межах якого створено ці центри. Доцільність поєднання центрів відповідальності обумовлюється також особливостями бюджетного планування, в межах якого передбачається створення як бюджетів доходів і затрат, так і бюджетів руху грошових коштів. Важливим аргументом на користь побудови управлінського обліку за обома типами центрів відповідальності є особливості прогнозування балансових показників, базою для

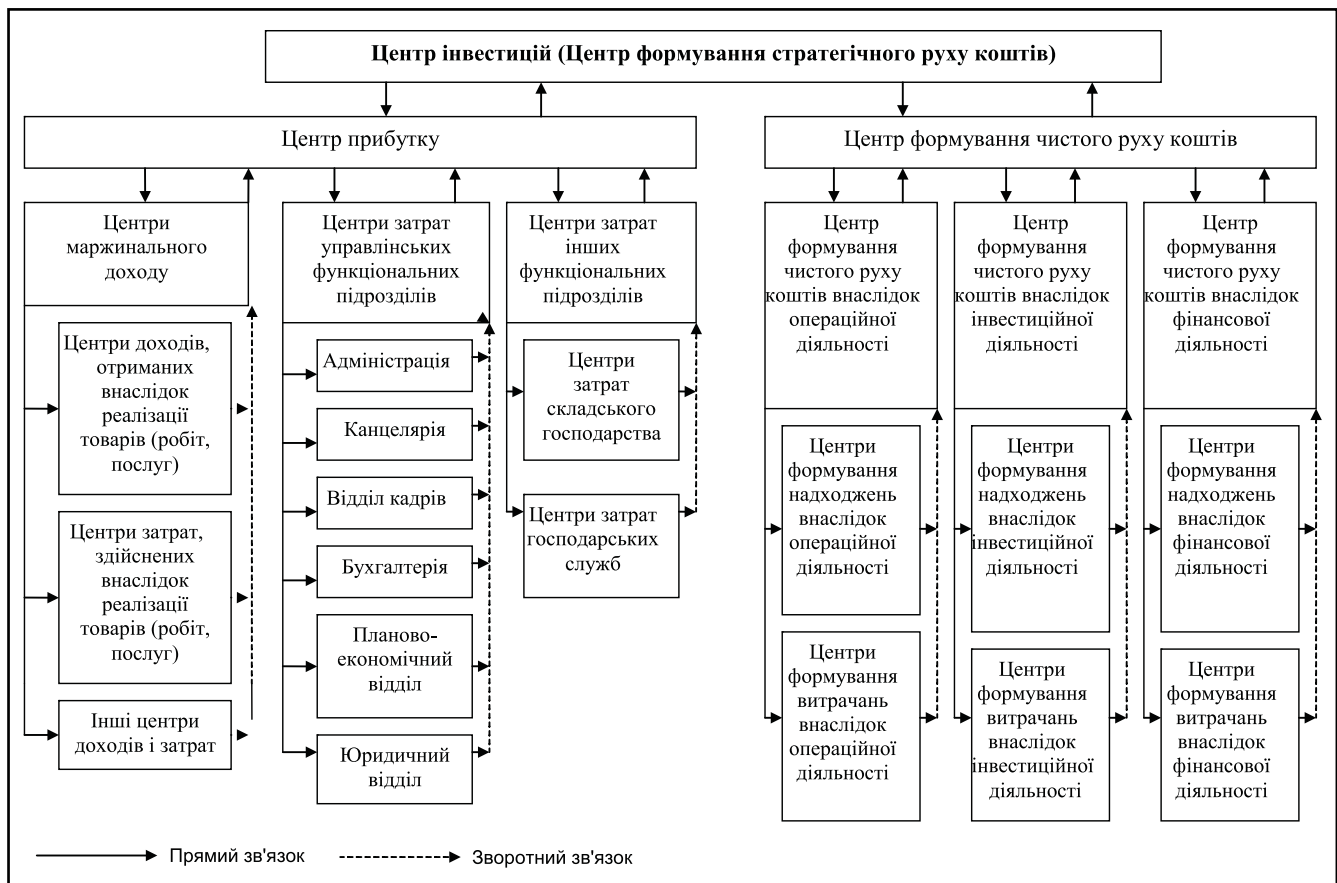
обчислення яких є узагальнена інформація бюджету доходів і затрат та бюджету руху грошових коштів: абсолютні величини більшості статей прогнозованого балансу залежать темпів зростання доходу, а структура активів, власного капіталу і зобов'язань обумовлюється рухом грошових коштів. Так само і причини негативних змін показників фінансової стійкості та платоспроможності треба шукати у центрах формування надходжень, видатків або чистого руху коштів.

У системі управління за центрами відповідальності зазвичай обирається один із варіантів розподілу відповідальності: або за центрами доходів, затрат і прибутку, або за центрами формування надходжень, витрачання і чистого руху коштів. Вибір тієї чи іншої системи розподілу відповідальності має ґрунтуватися на оцінці придатності сформованої бази даних для вирішення управлінських завдань. На цей час більш поширеним є розподіл відповідальності за центрами доходів, затрат і прибутку. Така локалізація інформації забезпечує антикризове управління даними щодо місць утворення та оцінки операційних ризиків. Натомість розподіл відповідальності за центрами формування надходжень, витрачання і чистого руху коштів дозволяє визначити причини і місця створення фінансових ризиків, що досить складно зробити за умов розподілу відповідальності за центрами доходів, затрат і прибутку. Отже, в антикризовому управлінні, на наш погляд, найбільш ефективним є поєднання обох систем розподілу відповідальності шляхом покладання відповідальності за діяльність центрів прибутку і формування чистого руху коштів на керівника структурного або функціонального підрозділу, в межах якого створено ці центри. Що стосується центру інвестицій та центру формування стратегічного руху коштів, цілком логічно об'єднати відповідальність за їх діяльність на рівні вищого керівництва, ґрунтуючись на тому, що джерелом інвестованого в активи капіталу є надходження, які створюються у процесі руху грошових коштів. Отже, центр інвестицій за змістом виконуваних ним функцій потребує не стільки інформації стосовно доходів, затрат і прибутку, скільки даних, що характеризують рух грошових коштів.

На рисунку наведено запропоновану систему центрів відповідальності, яка ґрунтується на поєднанні інформації стосовно формування двох узагальнюючих показників – чистого прибутку та чистого руху коштів.

Інформацію стосовно інвестицій доцільно накопичувати в єдиному центрі, в якому відбувається оцінка впливу руху грошових коштів на зміну структури активів і капіталу та приймаються рішення стосовно розподілу чистого прибутку і який є одночасно центром інвестицій і центром формування стратегічного руху коштів.

Створені за різними рівнями управління центри відповідальності суттєво відрізняються за змістом та повнотою внутрішньооблікової інформації, для накопичення якої їх створено. Доцільність поєднання центрів відповідальності обумовлюється також особливостями бюджетного планування, в межах якого передбачається створення як бю-



Організаційна структура управління підприємством роздрібної торгівлі за центрами відповідальності

джетів доходів і затрат, так і бюджетів руху грошових коштів. Важливим аргументом на користь побудови внутрішньогосподарського обліку за двома типами центрів відповідальності є особливості прогнозування балансових показників, базою для обчислення яких є узагальнена інформація бюджету доходів і затрат та бюджету руху грошових коштів: абсолютні величини більшості статей прогнозованого балансу залежать від темпів зростання доходу, а структура активів, власного капіталу і зобов'язань обумовлюється рухом грошових коштів. Причини негативних змін показників фінансової стійкості та платоспроможності треба шукати в центрах формування надходжень, витрачання або чистого руху коштів.

Показники доходів і затрат формуються як наслідок руху грошових коштів підприємства і до деякої міри можуть вважатися вторинними у створеній інформаційній системі. Отже, для встановлення причин негативних змін доходів і затрат може залучатися інформація, сформована у центрах формування надходжень, витрачання або чистого руху коштів.

Висновки

Організація управлінського контролю на основі поєднання двох видів центрів відповідальності шляхом покладання відповідальності (центрів прибутку і центрів формування чистого руху коштів) дозволяє своєчасно оцінити відхилення показників від стандартів контролю на рівні кожного структурного та функціонального підрозділу і вжити заходів щодо запобігання створенню кризових ситуацій шляхом максимальної конкретизації місць і причин їх виникнення.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: «Знання прес», 2003. – 287 с.
3. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.