

УДК 658.15:339.372.8

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

МІЛАШ Інна Василівна

кандидат економічних наук, доцент

ГАРКУША Наталія Миколаївна

старший викладач

Перспективи сталого економічного розвитку підприємств роздрібною торгівлі в умовах конкуренції і невизначеності ринкового середовища значною мірою залежать від ефективності управління витратами. На жаль, традиційні методи і прийоми управління, які використовуються більшістю вітчизняних підприємств торгівлі, не забезпечують належну ефективність господарювання.

Вирішення проблем пошуку оптимального рівня витрат, який би за інших рівних умов забезпечував достатнє зростання прибутку і підтримку фінансової стійкості суб'єктів торгової діяльності в конкурентному середовищі, потребує удосконалення методичних підходів щодо рішень, які генеруються менеджментом підприємства в сфері управління витратами. В контексті практичної значущості ефективного функціонування підприємств роздрібною торгівлі в сучасних умовах подальших наукових розробок потребує дослідження і наукове обґрунтування управління витратами за центрами відповідальності.

Метою статті є спроба розробити систему управління витратами підприємств роздрібною торгівлі за центрами відповідальності. Відповідно до визначеної мети були поставлені завдання:

- узагальнити теоретичні положення й уточнити економічну сутність поняття «центр відповідальності» на основі наукового і творчого осмислення досягнень зарубіжних та вітчизняних вчених і практики;
- запропонувати організаційну структуру управління витратами підприємств роздрібною торгівлі за центрами відповідальності;
- визначити на основі організації центрів відповідальності системи показників ефективності діяльності підприємства.

Витратний механізм підприємства роздрібною торгівлі можна розглядати як систему взаємозв'язаних економічних явищ, що відбуваються на різних стадіях торгово-технологічного процесу під дією єдиного імпульсу і дають єдиний результат. Умови діяльності торговельного підприємства як суб'єкта ринку характеризуються нестійкістю й невизначеністю. Як у зовнішньому середовищі, так і всередині самого підприємства, можуть виникати непередбачені ситуації, тому потрібний механізм, який дозволяв би відстежувати виникаючі негативні тенденції в області витрат і вчасно запобігати можливості нанесення підприємству збитку. Створення такого механізму вимагає децентралізації функцій управління витратами, розподілу управлінських завдань між фахівцями різного ієрархічного рівня. У свою чергу, децентралізація функцій управління витратами потребує визначення їх складу і диференціації за об'єктами виникнення й обліку.

Механізм управління витратами характеризується організаційною структурою, методами функціонування в процесі виконання роздрібним торговельним підприємством своїх функцій, використання ресурсів і досягнення ефективності діяльності. При цьому методи функціонування включають постановку цілей, планування заходів щодо їх досягнення, облік їх виконання, аналіз, контроль і оцінку отриманих результатів.

Організаційну структуру механізму управління витратами підприємства роздрібною торгівлі слід проектува-

ти на основі його торгово-технологічної та організаційної структури. Відомо, що торгово-технологічна структура підприємства роздрібною торгівлі, що складається з торгово-операційної (основної) і допоміжної підсистем, включає торгові точки, відділи, секції, служби тощо, а організаційна відбиває структуру управління ними. На думку автора, якщо підрозділи роздрібного торговельного підприємства виконують функцію реалізації товарів і надання покупцям платних послуг, то кожний із них можна розглядати як центр прибутку. Якщо підрозділи підприємства роздрібною торгівлі виконують лише частину торгово-технологічного процесу (стадію) і не виконують безпосередньо функцію реалізації товарів (надання платних послуг), то вони можуть бути тільки центрами відповідальності за використання ресурсів. Це стосується як частини підрозділів роздрібного торговельного підприємства, що здійснюють окремі операції торгово-технологічного процесу, пов'язані із продовженням виконання виробничих функцій в торгівлі, зокрема зберігання товарів, фасування, сортування, передпродажну підготовку товарів тощо, так і підрозділів, що забезпечують виконання допоміжних процесів та операцій, зокрема безпеку, транспортування, обслуговування обладнання тощо, а також підрозділи управління підприємством.

Створення на підприємствах роздрібною торгівлі центрів відповідальності дозволяє вирішити множинну проблему, з якими зіштовхуються вітчизняні підприємства галузі в процесі управління витратами.

Центр відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але й точно визначити, на якій ділянці і через чію провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшої свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. У зв'язку з цим управління витратами за центрами відповідальності в підприємствах роздрібною торгівлі є об'єктивною необхідністю.

Ідеї центрів відповідальності виникли ще в «старій італійській бухгалтерії» [1]. Так, розвиваючи теорію виробничого обліку, ді Пієтро (1550–1590) висунув ідею обліку витрат «за центрами відповідальності» [2]. Не дивлячись на багату історію поняття «центр відповідальності», його розвиток продовжується і в наш час. Однак вже впевнено можна говорити, що цей термін, як і за часів ді Пієтро, означає персоналізацію відповідальності за результати діяльності будь-яких суб'єктів управління. Для того, щоб визначити, які суб'єкти управління відносяться до центрів відповідальності, необхідно звернутися до організаційної структури підприємства.

Слід зазначити, що в економічній літературі не існує єдиної думки щодо трактування поняття «центр відповідальності».

Ряд фахівців, зокрема Р. Вандер Віл, В. Палій, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер і К. Друрі, стверджують, що центр відповідальності – це частина організації, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центру [3; 4; 5].

В. Сопко під центром відповідальності розуміє місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів [6]. Д. Міддлтон вважає, що центр відповідальності являє собою частину виробництва, для якого можна визначити витрати [7].

Т. П. Карпова вважає, що центр відповідальності – це таке групування витрат, яке дозволяє поєднати в одному процесі місця виникнення витрат з відповідальністю керуючих ними менеджерів [8].

Виходячи з практики роботи вітчизняних і закордонних підприємств, найбільш обґрунтовано центр відповідальності визначається як сегмент організації, де менеджер, згідно із встановленими показниками діяльності, відповідає за роботу сегмента.

Таким чином, можна відзначити, що термін «центр відповідальності» вже одержав поширення у вітчизняній економічній літературі. Однак, під ним переважно розуміють місце виникнення витрат. На думку автора, термін «центр відповідальності» є більш широким поняттям, ніж місце виникнення витрат. Останнє припускає тільки контроль і відповідальність за станом витрат. Система ж центрів відповідальності припускає не лише контроль за станом витрат і результатів, а також розподіл, делегування обов'язків і відповідальності між керівниками різних центрів відповідальності.

Центром відповідальності, на думку автора, слід вважати підрозділ підприємства роздрібною торгівлі, керівник якого відповідає за витрати в цій структурній одиниці підприємства, або за обсяг товарообороту, прибутку чи конкретний вид ресурсів (матеріальних, трудових, товарних та ін.), що витрачаються. Центри відповідальності можуть входити до складу більшого центру.

Управління витратами за центрами відповідальності є однією із підсистем, що забезпечує внутрішньофірмове управління. У межах такої підсистеми можна оцінити внесок кожного підрозділу в кінцеві результати діяльності роздрібного торговельного підприємства, децентралізувати управління витратами, а також стежити за формуванням цих витрат на всіх рівнях управління, що в цілому істотно підвищує економічну ефективність господарювання.

У той же час, виділення центрів відповідальності необхідне для регулювання витрат і кінцевих фінансових результатів на основі оціночних показників, відповідальність за які несуть керівники структурних підрозділів підприємства.

Таким чином, управління витратами роздрібного торговельного підприємства через центри відповідальності – це інструмент оперативного управління витратами і впливу на фінансові результати діяльності.

Мета управління витратами за центрами відповідальності полягає в підвищенні ефективності управління витратами у розрізі підрозділів торговельного підприємства на основі узагальнення даних про витрати і результати діяльності кожного центра відповідальності з тим, щоб виникаючі відхилення можна було віднести на конкретного керівника.

Головний принцип управління витратами за центрами відповідальності – центр відповідальності відповідає лише

за ті витрати, на які повинні й можуть впливати його керівники протягом певного періоду.

Формування центрів відповідальності є досить складним завданням для будь-якого підприємства. Від того, наскільки грамотно виконана робота із виділення центрів відповідальності, залежать наступні результати управління торговельним підприємством. Але в будь-якому випадку сукупність усіх центрів відповідальності являє собою фінансову структуру підприємства.

Грунтуючись на виконаних дослідженнях, пропонуємо для практичного використання певний порядок розробки системи управління витратами підприємства роздрібною торгівлі за центрами відповідальності:

1. Визначення основних напрямків і специфіки торговельної діяльності типу організаційної структури підприємства роздрібною торгівлі.
2. Вивчення торговельної діяльності підприємства, технології її організації, виділення центрів торговельно-технологічної відповідальності.
3. Розподіл основних напрямків торговельної діяльності за торговельно-операційними підрозділами, визначення структурних підрозділів, що виконують допоміжні функції
4. Аналіз підконтрольності витрат за структурними підрозділами підприємства торгівлі, визначення контрольованих статей витрат 5. Виділення центрів відповідальності і визначення їх статусу.
5. Визначення регламенту взаємодії по горизонталі (між центрами відповідальності) і вертикалі (між верхньою ланкою і окремими центрами відповідальності).
6. Створення переліку планів і звітів, що складаються кожним центром відповідальності.
7. Визначення показників оцінки ефективності роботи центра відповідальності щодо витрат.
8. Розробка внутрішніх положень, що регламентують права й обов'язки центра відповідальності

Розроблений алгоритм охоплює дев'ять етапів, які дозволяють послідовно сформулювати центри відповідальності в підприємстві роздрібною торгівлі, визначити сферу їх повноважень і в результаті домогтися ефективного функціонування даної системи на підприємстві.

Управління витратами за центрами відповідальності вимагає організації потоку інформації, оскільки в них концентрується облік і ухвалення управлінських рішень, а також призначається відповідальна особа.

У зв'язку із цим управління витратами має бути пов'язане з організаційною структурою торговельного підприємства і охоплювати всі її рівні; забезпечувати контроль і відповідальність за динаміку витрат, товарообороту і прибутку; не допускати перевитрати за окремими видами ресурсів шляхом ухвалення адекватних управлінських рішень.

При виборі способу розмежування всіх ресурсів і витрат підприємства роздрібною торгівлі за центрами відповідальності автор вважає необхідним керуватися наступними вимогами:

- кожний центр відповідальності має бути обмежений обсягами діяльності і базою для розподілу витрат;
- на чолі кожного центру відповідальності повинна знаходитися відповідальна особа;
- необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності відповідальної особи;
- ступінь деталізації повноважень і відповідальності має бути достатньою для аналізу, але не надмірною, щоб не допускати високої трудомісткості обліку й забезпечити оперативність ухвалення рішень.

При організації управління витратами підприємств роздрібною торгівлі автор рекомендує дотримуватися наступних принципів:

- сфери повноважень і відповідальності між керівниками центрів мають бути чітко розмежовані і кожна відповідальна особа повинна відповідати лише за ті показники, які знаходяться у веденні її контролю;
- документи внутрішньої звітності (у межах центра відповідальності) повинні відбивати специфіку конкретних ресурсів;
- керівники центрів відповідальності повинні брати участь як у підготовці звітів за минулий період, так і в розробці планів на майбутній період;
- для оцінки діяльності центрів відповідальності мають бути розроблені показники результативності.

У межах торговельно-операційної (основної) підсистеми підприємства роздрібною торгівлі автор вважає за необхідне виділити наступні центри відповідальності: центр закупівлі, що здійснює постачання необхідними ресурсами (товарами, робочою силою, засобами праці і т. д.); центр продовження виробничих функцій в торгівлі (сортування, фасування, пакування товарів, передпродажну підготовку товарів тощо); центр товарних запасів; центри реалізації товарів і надання покупцям послуг; центр управління (адміністративні й функціональні відділи).

У межах допоміжної підсистеми роздрібного торговельного підприємства виконуються функції загального й обслуговуючого характеру і тому вони можуть бути локалізовані за цими напрямками діяльності. Центр відповідальності загальних по підприємству витрат пов'язаний із обслуговуванням підприємства в цілому (адміністративно-господарські відділи), а обслуговуючий виконує послуги лише для потреб торговельно-операційної (основної) підсистеми торговельного підприємства.

Пропонована автором організаційна структура управління витратами підприємства роздрібною торгівлі за центрами відповідальності представлена на рис.1.

На торговельних підприємствах, де принцип відповідальності має функціональний характер, іноді необхідно переглядати саму організаційну структуру з тим, щоб обкреслити межі сфер компетентності й відповідальності.

Після того, як відповідальність за витрати в організаційному плані чітко визначена, за кожним видом витрат у межах сфер відповідальності необхідно створити систему інформаційного забезпечення. Для цього необхідно:

- визначити нормативну або допустиму величину витрат за кожним центром відповідальності;

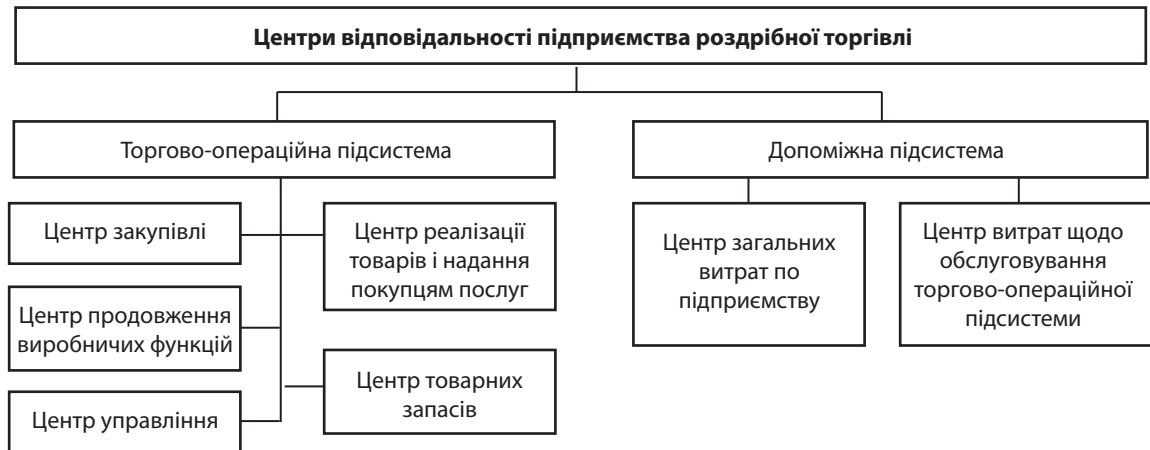


Рис. 1. Організаційна структура управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі за центрами відповідальності

- забезпечити збір і узагальнення відомостей про фактичні витрати для порівняння їх із допустимими показниками.

Порівняння фактичних витрат із допустимими (нормативними) дозволяє відповідальній особі оперативно контролювати й регулювати роботу у своєму центрі відповідальності.

Пропонований механізм управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі на основі організації центрів відповідальності більшою мірою, ніж традиційний механізм управління витратами, використовує той масив інформації, який породжується в надрах фінансово-економічних служб підприємства. Останнє відбувається, зокрема, з причини нижчої міри експліцитності стандартних моделей управління витратами.

Впровадження механізму управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі на основі організації центрів відповідальності, його підтримка здійснюється за посередництва системи показників ефективності діяльності підприємства. Таким чином, вже в самому механізмі управління витратами на основі організації центрів відповідальності закладена можливість оцінки діяльності торговельного підприємства в цілому і його окремих підрозділів (центрів відповідальності).

Точність подібної оцінки досягається тим, що для кожного підприємства роздрібно́ї торгівлі, для кожного центру відповідальності з урахуванням конкретної ринкової ситуації буде формуватися власний набір показників.

Отже, у даному випадку доцільним представляється оцінювати ефективність за тими показниками, які закладені в управління витратами, – за показниками підвищення ефективності бізнес-процесів, підвищення якості торговельного обслуговування й рівня задоволеності покупців, покращення фінансових показників. Причому тоді буде зафіксована ефективність не лише з точки зору працівників підприємства або його власників, але й з точки зору всіх, хто має в цьому підприємстві інтерес. Тобто можна говорити про ефективність з точки зору всієї бізнес-системи, з соціальної точки зору.

Поза сумнівом, одними із основних джерел ефективності управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі на основі організації центрів відповідальності є:

- підвищення об'єктивності оцінки діяльності окремих підрозділів і підприємства в цілому за рахунок використання даних про витрати за центрами відповідальності;
- отримання якісно нового набору альтернатив у результаті застосування при плануванні, контролі, аналізі й оцінці роботи підрозділів роздрібно́го торговельного підприємства механізму управління витратами на основі організації центрів відповідальності;
- підвищення обґрунтованості управлінських рішень щодо витрат у підприємстві роздрібно́ї торгівлі та його окремих підрозділах.

У той же час, ефективність вкладень у формування механізму управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі за центрами відповідальності може бути визначена зростом доходності підприємства (E):

$$E = \frac{\Delta\P_{\text{ЦВ}}}{(1+r)^t} - C, \quad (1)$$

де $\Delta\P_{\text{ЦВ}}$ – очікуваний прибуток від функціонування механізму управління витратами підприємства роздрібно́ї торгівлі на основі організації центрів відповідальності, грн;

r – норма прибутку з урахуванням інфляції та ризику, %;

t – кількість років, на які здійснюються вкладення;

C – величина витрат на формування механізму управління витратами за центрами відповідальності, грн.

$$r = I + r_{\text{безризик}} + r_{\text{ризик}}, \quad (2)$$

де I – інфляція, %;

$r_{\text{безризик}}$ – відсоткова ставка без урахування ризику;

$r_{\text{ризик}}$ – відсоткова ставка, що враховує премію за ризик.

$$\Delta\P_{\text{ЦВ}} = \Delta Y_{\text{ЦВ}} \times \Delta\P, \quad (3)$$

де ΔY_{CB} – узагальнюючий показник ефективності функціонування механізму управління витратами підприємства роздрібною торгівлі за центрами відповідальності;

ΔP – загальний приріст прибутку підприємства після впровадження механізму управління витратами за центрами відповідальності, грн.

$$\Delta Y_{CB} = \frac{\bar{Y}_O}{Y_B}, \quad (4)$$

де \bar{Y}_O – рівень обґрунтованості управлінських рішень;

Y_B – базовий рівень обґрунтованості управлінських рішень (до впровадження механізму управління витратами підприємства роздрібною торгівлі за центрами відповідальності).

Y_O визначається експертним шляхом спеціалістами центрів відповідальності торговельного підприємства за 10-ти бальною системою і узагальнюється (усереднюється) на рівні всього підприємства.

Слід відзначити, що міра використання управління витратами за центрами відповідальності для кожного підприємства роздрібною торгівлі є індивідуальною, оптимальний варіант управління визначається лише після детального аналізу специфіки його діяльності. Крім того, чим вищим є ступінь диференціації центрів відповідальності на підприємстві, тим кращим є контроль за використанням ресурсів і визначенням собівартості (сукупних витрат підприємства). Однак, з іншого боку, висока ступінь диференціації пов'язана з більшими витратами на ведення обліку і контролю.

Таким чином, механізм управління витратами підприємств роздрібною торгівлі на основі організації центрів відповідальності може задіяти такі важелі, які до цього не

використовувалися, зокрема: спеціальні методи управління витратами з урахуванням специфіки й особливостей діяльності кожного підрозділу торговельного підприємства; децентралізацію управління витратами, здійснюючи цю діяльність на всіх рівнях управління; взаємозв'язок витрат з організаційною структурою підприємства; різні форми мотивації економії витрат і відповідальності за їх перевищення.

Література

1. Гареев Б. Р. Центры ответственности в финансовой структуре компании, их роль в системе бюджетирования / Б. Р. Гареев // Вестник Казанского ГАУ. – 2008. – № 2 (8). – С. 35 – 39.
2. Смирнов Є. М. Обґрунтування стратегічного підходу до управління витратами обігу торговельного підприємства // Торгівля і ринок України: Темат. зб. наук. пр. Вип. 23, т.2 / Голов. ред. О. О. Шубін. – Донецьк: Дон дует, 2007. – 425с.
3. Хонгрэн Ч., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / пер. с англ. под ред. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов. Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. – 560 с.
5. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
6. Сопко В. Бухгалтерський облік. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
7. Миддлтон Д. Бухгалтерський учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; под ред. И. И. Елисейевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
8. Карпова Т. П. Управленческий учет. – М.: Аудит, 1998.