УДК 657.1

О.Я. Чернін, здобувач
Житомирський державний технологічний університет

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

(Представлено д.е.н., проф. Корінько М.Д.)

Розглянуто особливості організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі, що дозволяє конкретизувати відповідальність керівників структурних підрозділів за прийняття управлінських рішень, підвищити якість та точність планування діяльності й налагодити механізм стимулювання підвищення ефективності функціонування центрів відповідальності. Досліджено сутність поняття «центр відповідальності» та встановлено відсутність єдиного підходу до його трактування, систематизовано види центрів відповідальності та етапи організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі. Охарактеризовано види центрів відповідальності підприємств оптової торгівлі та запропоновано документальне забезпечення координації діяльності центрів відповідальності. З метою здійснення оперативного контролю за належним виконанням делегованих повноважень центру відповідальності підприємства оптової торгівлі запропоновані форми внутрішньої звітності та порядок звітування центрів відповідальності за результатами їх функціонування.

Ключові слова: *оптова торгівля, товари, управлінський облік, центр відповідальності, внутрішня звітність.*

Постановка проблеми. Успішне управління діяльністю підприємств оптової торгівлі є можливим за наявності раціонального використання товарів та каналів їх реалізації. Посилення конкуренції, зміна умов економічного середовища функціонування суб'єктів торговельної галузі призводять до необхідності удосконалення інформаційно-методичного забезпечення підтримки управлінських рішень. Забезпечення економічної самостійності, стабільності господарювання та завоювання стійкого становища на ринку вимагають удосконалення бухгалтерського обліку товарів для потреб управління. Погоджуємося з О.М. Чабанюк та Н.О. Юганович [12, С. 298], що «бухгалтерський облік товарів і їх реалізації є основною ділянкою бухгалтерського обліку торговельного підприємства, яка забезпечує визначення і контроль за точністю й об'єктивністю основного показника діяльності підприємства – обсягу товарообігу та доходу торгівлі як джерела покриття витрат обігу та створення прибутку підприємства».

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні основи управлінського обліку за центрами відповідальності вивчали зарубіжні та вітчизняні вчені, такі як Е.Аткінсон, Р.Банкер, С.Ф. Голов, І.Е. Давидович, Д.Дойл, К.Друрі, Р.Каплан, О.Є. Кузьмін, В.С. Лень, О.Г. Мельник, Л.В. Нападовська, С.А. Котляров, В.М. Панасюк, С.Н. Петренко, Л.А. Сухарева, К.Уорд та ін. Аналізуючи доробок вітчизняних та зарубіжних вчених у частині опрацювання пропозицій з удосконалення управлінського обліку операцій з продажу товарів оптовими підприємствами, слід зробити висновок про відсутність комплексних напрацювань за даним напрямом. Фрагментарне дослідження окремих аспектів управлінського обліку реалізації товарів призводить до неналежного аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим, необхідність отримання релевантної інформації про понесені витрати та отримані доходи від операцій з реалізації товарів підприємствами оптової торгівлі за різними каналами розподілу, призводить до необхідності поглиблення досліджень у частині управлінського обліку такого виду операцій.

Метою дослідження є виявлення особливостей організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ускладнення економічних відносин у сфері оптової торгівлі товарами, використання посередницьких послуг, виникнення нових методів та засобів управління господарською діяльністю, відмінність інформаційних запитів зовнішніх та внутрішніх користувачів зумовлюють потребу формування нової системи накопичення та надання інформації для аналізу, вибору та обґрунтування управлінських рішень.

Реалізація товарів оптовими підприємствами з використанням різних каналів збуту, в тому числі, й з

© О.Я. Чернін, 2014

ків, призводить до формування диференційованих видів витрат. Надання оперативної та достовірної інформації для потреб управління щодо понесених витрат під час реалізації товарів за різними каналами збуту є невід'ємною складовою успішного управління товарообігом

оптового підприємства. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне облік витрат пов'язаних з реалізацією товарів за різними каналами збуту здійснювати за центрами відповідальності.

Серед науковців та дослідників до тепер відсутній єдиний підхід до визначення сутності поняття «центр відповідальності». Проведений аналіз різних визначень змісту даного поняття надає змогу стверджувати, що основними сутнісними ознаками його ідентифікації є відокремленість від інших структурних підрозділів підприємства та встановлення персональної відповідальності менеджера за показники діяльності, які він контролює.

У зв'язку з відсутністю єдиного підходу до трактування поняття «центр відповідальності» серед авторів також ведуться дискусії щодо встановлення його складових та класифікації (табл. 1).

Таблиця 1

Види центрів відповідальності торгівельних підприємств запропоновані різними авторами

№ з/п	Автор	Вид центрів відповідальності
1	Н.В. Фірсова [11, С. 44]; П.О. Куцик, Ф.Ф. Макарук [6, С. 159]	центр доходу, центр витрат, центр маржинального доходу, центр прибутків, центр інвестицій
2	Г.О. Партин, І.П. Вознюк [9, С. 254]; Н.Б. Фірко, Й.В. Канак [10, С. 344], Н.В. Бондарчук [2, С. 32], Б.Б. Бокова [1, С. 20], С.Ф. Голов [4], С.Г. Вербовецька [3, С. 47]	центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій
3	І.В. Мілаш, Н.М. Гаркуша [8, С. 115]	центр закупівлі, центр продовження виробничих функцій в торгівлі, центр товарних запасів; центри реалізації товарів і надання послуг покупцям, центр управління

Наведені в таблиці 1 дані свідчать, що виокремлення видів центрів відповідальності в торговельних підприємствах залежить від специфіки їх діяльності, а також використання різних ознак класифікації. Вважаємо, що при виокремленні центрів відповідальності на підприємствах оптової торгівлі слід враховувати їхню ієрархічну побудову, яка передбачає виокремлення центрів доходу, центрів витрат, центру прибутку та центру інвестицій.

Організація системи обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі має здійснюватися у певній визначеній послідовності. Аналіз напрацювань вітчизняних та зарубіжних науковців дозволив виокремити такі етапи організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі (рис. 1).

При побудові правильної та ефективної системи управлінського обліку за центрами відповідальності необхідно враховувати організаційні та технологічні особливості діяльності підприємств оптової торгівлі. Так, підприємства оптової торгівлі об'єднують спеціалізовані склади за видами продукції з єдиними комунікаціями, характеризуються формуванням великих збутових систем та торгових монополій, наявна інтеграція виробничої, торговельної, фінансової та інших видів діяльності тощо.

Рис. 1. Етапи організації обліку за центрами відповідальності підприємств оптової торгівлі

Вивчення організаційної структури підприємств оптової торгівлі дозволило запропонувати таку структуру центрів відповідальності залежно від функціональної спрямованості та торгових процесів основних структурних підрозділів підприємства оптової торгівлі (рис. 2).

Рис. 2. Центри відповідальності підприємства оптової торгівлі залежно від функціональної спрямованості

Конкретизація відповідальності за понесені витрати та отримані доходи підприємством оптової торгівлі є ефективним засобом контролю, який, в свою чергу, є важливим та необхідним елементом чіткого і своєчасного прийняття управлінських рішень. На підприємствах оптової торгівлі, які використовують різні канали збуту продукції вище керівництво набуває статусу центру прибутку та центру інвестицій. Дана ситуація пов'язана з тим, що результати функціонування оптового підприємства

(розмір отриманого прибутку або понесених збитків) аналізуються та контролюються у взаємозв'язку з сумою капіталу вкладеного власниками в його активи. Тобто сума отриманого прибутку порівнюється із сумою інвестицій в розвиток підприємства.

Погоджуємось з Б.Б. Боковою [1, С. 20–21], що центри відповідальності на підприємствах оптової торгівлі варто поділяти також на основні та допоміжні. До основних центрів відповідальності автор пропонує відносити ті сегменти, які безпосередньо займаються процесами реалізації товарів. До допоміжних центрів відповідальності на підприємствах оптової торгівлі слід відносити ті сегменти, які функціонують для обслуговування основних центрів відповідальності (планова та фінансово-економічна служби, бухгалтерія, відділ постачання, відділ кадрів тощо).

«Облік за центрами відповідальності має контрольно-аналітичний характер, а тому його використання для оптимізації обліку і контролю в управлінні торгівлею має особливе значення. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння виявлених в обліку витрат з доходами відповідних підрозділів. З метою визначення доцільності та ефективності діяльності торгових підрозділів попередньо розробляють бюджети для кожного з них. Після здійснення господарської діяльності складають звіти про економічні результати, які призначені для оцінки діяльності підрозділів підприємства, а саме для прийняття короткострокових управлінських рішень і для забезпечення комунікаційних зв'язків між підрозділами. Оперативне здійснення аналізу дозволяє визначити основні види відхилень та осіб, що за них відповідальні» [5, С. 148].

Основними центрами доходів підприємств оптової торгівлі є: відділ збуту, відділ маркетингу, товарно-оптові склади та відділ цінової політики. Відділ збуту є центром доходу, оскільки його керівництво відповідає за обсяги реалізації товарів та доходи отримані від їх збуту. Відділ маркетингу підприємства оптової торгівлі також слід виокремити в окремий центр доходу, оскільки основним його призначенням є залучення нових клієнтів і збільшення обсягу реалізації товарів. Відділ маркетингу має формувати товар та його цінності й продавати кінцевий результат, а отже і приносити дохід. Товарно-оптові склади є підрозділами підприємства, які займаються реалізацією товарів, тобто функціонально призначені для одержання доходу у вигляді виручки. Відділ цінової політики підприємств оптової торгівлі опрацьовує комплекс заходів щодо визначення ціни, знижок, умов оплати товарів з метою задоволення потреб споживачів та отримання прибутку. Відповідно розробка якісної цінової політики є однією з ключових передумов отримання високого рівня доходу продавця.

Центри витрат підприємств оптової торгівлі слід розмежовувати на основні та допоміжні, характеристика яких наведена в таблиці 2.

Таблиця 2

Види та характеристика центрів витрат підприємства оптової торгівлі

№ з/п	Назва центру витрат	Характеристика витрат, що контролюються відповідним центром витрат
1	2	3
Основні центри витрат		
1	Відділ оптових закупівель товарів	витрати на вивчення споживчого попиту та встановлення джерел закупівлі товарів; витрати на складання комерційної пропозиції та проведення переговорів; витрати на транспортування товарів; витрати пов'язані з контролем за виконанням договорів; оформлення та пред'явлення штрафних санкцій за порушення умов договорів
2	Відділ по роботі з клієнтами	витрати на налагодження співпраці та підтримку клієнтів, витрати на консультації щодо найвигідніших пропозицій у торговельних центрах та представництвах підприємства
3	Відділ логістики	витрати складування та утримання товарів, транспортування товарів (витрати на формування мережі, вибір та оцінювання постачальників; оплата послуг зв'язку; представницькі витрати, відрядження); витрати на пакування товарів, експедиторські витрати тощо

Закінчення табл. 2

1	2	3
4	Відділ з контролю якості товарів	витрати на аналіз, опитування клієнтів для з'ясування їхніх вимог до якості, адміністрування (добір персоналу, його розвиток), контролю (опитування клієнтів для визначення ступеня їхньої задоволеності якістю), виконання зовнішніх менеджерських функцій в галузі якості (сертифікація товарів і послуг, розробка інструкцій і довідників з управління якістю)
5	Відділ збуту	витрати на транспортування товарів за умовами договору, витрати на

		рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг
Допоміжні центри витрат		
6	Бухгалтерська служба	витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на бланки, спеціальну літературу, довідники тощо
7	Планово-фінансовий відділ	витрати на розробку документації щодо планових та фактичних витрат підприємства, витрати на планування діяльності структурних підрозділів підприємства
8	Відділ інформаційних технологій	витрати на побудову та організацію технологічних процесів опрацювання і обміну інформації в реальному масштабі часу та інтерактивному режимі
9	Юридичний відділ	витрати на розробку договорів, витрати на оплату праці та соціальні заходи, витрати на нормативну базу для юриста, забезпечення періодичними виданнями (газети, журнали), витрати на підвищення кваліфікації тощо
10	Відділ кадрів та охорони праці	витрати на підбір, підготовку та підвищення кваліфікації працівників підприємства, витрати на кадрове планування

Чітке встановлення складових центрів відповідальності дозволяє більш ефективно впровадити наскрізну систему фінансового планування на підприємстві. Дослідження практики використання центрів відповідальності на підприємствах оптової торгівлі дозволяє констатувати, що діяльність центрів відповідальності зазвичай регулюється такими документами: Положенням про центр відповідальності, договором між центром відповідальності та керівництвом підприємства, Положенням про внутрішнє ціноутворення, системою бюджетування. Розподіл сфери повноважень і відповідальності працівників кожного центру відповідальності здійснюється на основі відповідної розпорядчої документації та посадових інструкцій працівників.

Використання центрів відповідальності висуває більш високі вимоги до організації працівників підприємства в частині дотримання фінансової дисципліни, виконання регламентів бюджетування тощо. Тому для забезпечення ефективної організації функціонування та розвитку центрів відповідальності оптового підприємства пропонуємо розробити та затвердити Регламент функціонування центрів відповідальності підприємства оптової торгівлі. Даний документ повинен регулювати організаційні питання функціонування центрів відповідальності підприємства, визначати порядок взаємодії та координацію діяльності структурних елементів центру відповідальності, організацію звітності та порядок здійснення контролю за належністю реалізації основних функціональних завдань та показників центру.

Наступним етапом організації обліку за центрами відповідальності підприємств оптової торгівлі є закріплення витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного з них. Формування зведеного бюджету доходів та витрат підприємство оптової торгівлі при виокремленні центрів відповідальності передбачає необхідність формування операційних бюджетів за різними аналітичними розрізами та ознаками (за видами товарів, за підрозділами, за покупцями, за регіонами тощо). Враховуючи специфіку діяльності підприємств оптової торгівлі та використання різних каналів збуту вважаємо за доцільне під час формування консолідованого бюджету витрат та доходів виокремлювати операційний бюджет доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів. Зокрема, слід виокремлювати витрати та доходи від реалізації товарів з використанням комерційного посередництва і витрати та доходи від реалізації товарів на основі прямих зв'язків та каналів розподілу.

Виокремлення операційного бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів дозволяє проаналізувати економічну ефективність каналів розподілу, розробити оптимальну стратегію їх розвитку, виявити обмеження щодо прибутку та рентабельності в розрізі каналів збуту продукції, встановити фінансовий результат функціонування центру відповідальності в частині реалізації товарів з використанням різних каналів розподілу.

Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності оптового підприємства, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних варіантів, їх усунення є можливим завдяки розробці порядку звітування центрів відповідальності.

Вивчення напрацювань авторів щодо розробки звітності центрів відповідальності свідчить про відсутність єдиного підходу до встановлення показників та статей такої звітності, виокремлення її видів та процедур до її складання. Зокрема К.А. Ягмур [13, С. 279] пропонує виокремлювати три види звітності центрів відповідальності: інформаційна звітність (вибірковий огляд не фінансових аспектів функціонування центру відповідальності); звітність про економічні та фінансові показники (стан

матеріальних запасів та основних засобів – дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи); результативна звітність (оцінка роботи структурного підрозділу та успішності управління менеджером, що його очолює).

Ю.Д. Майкова [7, С. 74] лише наголошує на необхідності розробки форм внутрішньої звітності діяльності центрів відповідальності, які доцільно застосовувати для здійснення контролю за дотриманням кошторису витрат. Разом з тим, авторами не зазначені показники, які мають відображатися у такій внутрішній звітності, порядок її складання та надання зацікавленим користувачам.

Серед напрацювань науковців варто також виокремити праці, в яких автори наводять перелік показників та пропонують форму звіту про результати діяльності центру відповідальності. «Наприкінці звітного періоду у кожному центрі відповідальності необхідно складати звіт про результати діяльності, – як зазначає Г.О. Партин та І.П. Вознюк, – у якому доцільно виділити змінні і постійні витрати, контрольовані керівником центру, а також розподілені на підрозділ постійні витрати, які менеджер підрозділу не контролює» [9, С. 254]. Разом з тим, дослідники не акцентують увагу на необхідності надання інформації про ефективність функціонування центрів відповідальності, результати аналізу відхилень та причин їх виникнення.

За результатами дослідження інформаційних запитів управлінської ланки оптових підприємств запропоновано складати такі форми внутрішньої звітності в розрізі центрів відповідальності (табл. 3).

Таблиця 3

Запропоновані форми внутрішньої звітності про результати функціонування центрів відповідальності підприємств оптової торгівлі

Назва звіту	Коротка характеристика та призначення	Забезпечення інформаційних потреб управління	Користувачі
1	2	3	4
Звіт про виконання операційного бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Дозволяє одержувати інформацію про рівень виконання бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Оцінка рівня відхилень за кожною статтею бюджету, здійснення контролю за виконанням бюджету	Бухгалтер, керівник центру відповідальності, керівники структурних підрозділів
Звіт про результати оцінки ефективності функціонування центру відповідальності	Надання інформації про ефективність роботи центру відповідальності, визначення стратегії подальшого розвитку	Оцінка ефективності управління доходами і витратами за центрами відповідальності	Керівник центру відповідальності, керівник підприємства
1	2	3	
Звіт про результати аналізу відхилень та причин їх виникнення	Дозволяє одержувати інформацію про рівень відхилень діяльності центру відповідальності від запланованих показників, виявлення причин їх виникнення та пошук альтернативних варіантів їх усунення	Управління відхиленнями, встановлення ключових факторів, що зумовили відхилення	

Запропоновані форми внутрішньої звітності та їхнє використання забезпечують обліковою інформацією внутрішніх користувачів для планування операцій з товарами в оптовій торгівлі, контролю і аналізу діяльності структурних підрозділів і центрів відповідальності, оцінки ефективності їх роботи; визначення негативних і позитивних моментів у їхній діяльності та прийняття управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підприємствам оптової торгівлі притаманна ускладненість та розгалуженість організаційної структури, значні обсяги господарських операцій, що зумовлює необхідність пошуку ефективних систем управління витратами та доходами. Необхідність ідентифікації відповідальності структурних підрозділів підприємства за економічні показники діяльності підприємства оптової торгівлі в цілому зумовлює потребу виокремлення центрів відповідальності.

За результатами дослідження запропонована структура центрів відповідальності оптового підприємства, наведені основні пропозиції з удосконалення процесу організації управлінського обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі, запропонований механізм складання й подання внутрішньої звітності за результатами діяльності центрів відповідальності. Перспективами подальших досліджень є вивчення особливостей організації системи внутрішнього контролю на підприємствах оптової торгівлі.

Список використаної літератури:

1. *Бокова Б.Б.* Развитие упрвленческого учета на предприятиях оптовой торговки : автореф. … к.э.н. : Специальность 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика / *Б.Б. Бокова*. – М., 2013. – 25 с.
2. *Бондарчук Н.В.* Управлінський облік як основа обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємств АПК / *Н.В. Бондарчук* // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Економічні науки : зб. наук. пр. ; ред. кол. П.М. Макаренко (відп. ред.) та ін. – Полтава : ПДАА, 2010. – Вип. 1 (6). – Т. 1. – С. 26–34.
3. *Вербовецька С.Г.* Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства / *С.Г. Вербовецька* // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 46–49.
4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : підручник / *С.Ф. Голов*. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. *Головацька С.І.* Особливості торгівельних мереж в Україні та їх вплив на побудову управлінського обліку та контролю / *С.І. Головацька, Н.Р. Массик* // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 6. – Т. 3. – С. 146–150.
6. *Куцик П.О.* Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект / *П.О. Куцик, Ф.Ф. Макарук* // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 34. – С. 158–163.
7. *Майкова Ю.Д.* Організація обліку витрат за центрами відповідальності / *Ю.Д. Майкова* // Сборник научных работ НТУ «ХПИ»: Наука і освіта – запорука розвитку. – НТУ «ХПИ», 2013. – С. 73–74.
8. *Мілаш І.В.* Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за центрами відповідальності / *І.В. Мілаш, Н.М. Гаркуша* // Проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 113–117.
9. *Партин Г.О.* Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / *Г.О. Партин, І.П. Вознюк* // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту : Тези доповіді Всеукр. наук.-практ. конф. 8–10 листопада 2009 р. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. – С. 255.
10. *Фірко Н.Б.* Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності / *Н.Б. Фірко, Й.В. Кайнак* // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – № 10 (4). – С. 340–347.
11. *Фірсова Н.В.* Модель побудови управлінського обліку витрат у підприємствах споживчої кооперації / *Н.В. Фірсова* // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 41–46.
12. *Чабанюк О.М.* Облік товарів у системі управління підприємств роздрібної торгівлі / *О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович* //Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297–301.
13. *Ягмур К.А.* Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях / *К.А. Ягмур* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Зб. наук. пр. – 2009. – 1 (13). – С. 268–280.

ЧЕРНІН Олександр Якович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.
Наукові інтереси:
– теоретичні та методичні аспекти обліку та контролю на підприємствах оптової торгівлі.
E-mail: chernin_o@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 25.07.2014