

УДК 658.6:339.15

Фірко Н.Б.,

Канак Й.В., к.е.н., доцент

Львівська комерційна академія

ОБЛІК ДОХОДІВ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті розглядається організація обліку доходів та результатів основної діяльності та її вплив на прийняття управлінських рішень на підприємствах гуртової торгівлі.

Ключові слова: доходи, результати діяльності, центри відповідальності.

Firko N., Kanak J.

ACCOUNTING OF INCOMES AND RESULTS OF THE MAIN ACTIVITY BY THE CENTERS OF RESPONSIBILITY

The article deals with the organization of incomes and results of the main activity and its impact on management decision making at the wholesale enterprises.

Key words: incomes, results of the activity, the centers of responsibility.

Фирко Н.Б., Канак Й.В.

УЧЕТ ДОХОДОВ И РЕЗУЛЬТАТОВ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

В статье рассматривается организация учета доходов и результатов основной деятельности и ее влияние на принятие управленческих решений на предприятиях оптовой торговли.

Ключевые слова: доходы, результаты деятельности, центры ответственности.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Перехід України на ринкові умови господарювання сприяв розвитку підприємницької діяльності, основною метою якої є отримання прибутку.

Велика кількість і складність господарських операцій та процесів, що відбуваються на підприємстві, не дають змогу головному менеджеру безпосередньо, якісно і своєчасно здійснювати контроль та управління витратами, доходами та результатами діяльності. Тобто

для більшості вітчизняних підприємств характерна централізована система менеджменту, що породжує кризу управління через неможливість оперативного прийняття рішень на різних рівнях управління, неспроможність вирішення стратегічних та інших оперативних проблем. У зв'язку з цим, виникає потреба в ідентифікації відповідальності на підприємстві та виділенні окремих сегментів – центрів відповідальності. Тому виникає необхідність передачі частини повноважень щодо прийняття певних рішень на нижчі рівні управління. Такий розподіл повноважень з ефективною системою стимулювання менеджменту дозволить швидко та ефективно впливати на доходи, витрати і прибуток за місцями їх виникнення.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Аналіз останніх досліджень свідчить про те, що більшість наукових праць пов'язано з обліком витрат за центрами відповідальності і мало уваги приділяється таким важливим центрам як доходи та прибуток.

Проблеми обліку доходів та результатів діяльності підприємств торгівлі досліджувались у наукових роботах Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, П.Н. Атамаса, М.Д. Білика, С. Левицької, Н.В. Прохар, В.П. Загороднього, В.В. Сопка, Л.В. Нападівської, та інші. У зв'язку з переходом вітчизняної системи бухгалтерського обліку на ведення обліку та формування звітності за міжнародними стандартами, питання обліку доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності залишається актуальним та потребує подальших досліджень.

Цілі статті. Метою статті є дослідження основних аспектів обліку доходів та результатів діяльності за центрами відповідальності в процесі сучасного динамічного розвитку економіки в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Ефективне функціонування підприємства неможливе без правильно налагодженої організаційної структури, яка визначається наявністю та взаємозв'язками окремих підрозділів: цехів, відділів, департаментів, служб, секцій, філій тощо. Кожен з таких підрозділів очолює керівник, який відповідає за роботу свого підрозділу і здійснює оперативне управління та контроль за його діяльністю.

Складність організаційної структури та велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасних підприємствах, вимагають пошук гнучких систем управління з метою оптимізації

витрат та максимізації доходів, а також прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Одним із шляхів вдосконалення організаційно економічного механізму є децентралізація управління. Децентралізація управлінського процесу дає можливість виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства, здійснювати контроль та планування різних господарських показників і аналізувати відхилення фактичних від запланованих показників.

На думку професора Л. Нападовської, основною метою децентралізації управління є формування гнучких організаційних структур, які в складних виробничо-господарських системах здатні підвищувати ефективність. Перекладання відповідальності та прав на лінійних менеджерів при вирішенні поточних проблем сприятиме ефективнішому вирішенню стратегічних завдань на вищих рівнях управління [8, с. 52]. На нашу думку, децентралізація управління визначає місце кожного підрозділу в інформаційному просторі підприємства, делегуючи йому певні повноваження і відповідальність.

Підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, має назву центру відповідальності. Центр відповідальності – це сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Облік відповідальності – це система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності, а головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерам у складанні звіту про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності [4, с. 92].

На думку Н.В. Прохар, децентралізація управлінських функцій є однією з основних вимог організації управлінського обліку, оскільки дає можливість визначити оптимальний ступінь деталізації центрів відповідальності та значно підвищити ефективність діяльності управлінського персоналу підприємства шляхом: звільнення вищого керівництва від необхідності вирішення щоденних питань та прийняття оперативних рішень і отримання ним можливості зосередитися на розв'язанні стратегічних проблем і координації зусиль; виключення дублювання однакових функцій керівниками різних рівнів управління; прийняття найоптимальніших і найоперативніших рішень з конкретних проблем тими управлінцями, на рівні яких вони виникають та які глибше розуміють їх суть; поєднання права самостійного прийняття управлінських рішень із закріпленням персональної відповідальності за їх наслідки; підвищення ініціативності, діловитості, наполегливості управлінців, їх

досвіду управління, забезпечення морального задоволення від виконаної роботи через посилення відповідальності; забезпечення тісного зв'язку діяльності структурних підрозділів з відповідальністю конкретних осіб, оцінкою роботи кожного підрозділу, визначенням його вкладу в загальні результати діяльності підприємства [10, с. 176].

Створення та функціонування системи управлінського обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; визначення центрів відповідальності; розподіл сфери повноважень і відповідальності менеджерів кожного центру; складання бюджету для кожного центру відповідальності; визначення періодичності і форми подання звітів; контроль за виконанням бюджетів; аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів; стимулювання за досягнення в роботі та внесок в загальний результат діяльності [6]. Для покращення роботи центрів відповідальності і їх взаємозв'язків слід передбачити участь управлінського персоналу в розробці бюджетів, внутрішніх форм звітності, в процесах складання графіків документообігу.

Система обліку за центрами відповідальності повинна базуватись на ряді принципів:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- у бюджет центру відповідальності повинні включатись тільки показники, досягнення яких залежить від ефективної роботи його керівника і персоналу;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
- висока активізація мотивації менеджерів та підрозділів, якими вони управляють;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення;
- звіти про виконання бюджетів складаються періодично і використовуються для оцінки діяльності центрів відповідальності [11, с. 341].

Вчений Ф.Ф. Бутинець вважає центром відповідальності певний сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати. Облік за центрами відповідальності – це певне вчення, направлене на наукову організацію поведінки адміністраторів [3, с. 41].

Економіст М.Д. Білик під центром фінансової відповідальності розуміє структурний підрозділ (або групу підрозділів), які здійснюють

певні господарські операції, безпосередньо впливають на доходи та витрати від цих операцій і відповідають за реалізацію поставлених цілей, дотримання рівнів витрат у межах встановлених лімітів та досягнення позитивного фінансового результату своєї діяльності [2, с. 152].

Вчена Л.І. Скібіцька під центром відповідальності розуміє посадових осіб організації, яким делеговані повноваження і відповідальність за виконання визначених функцій управління і для яких установлені цільові значення контрольованих показників [12, с. 713].

Науковець П.Н. Атамас центром відповідальності називає підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи; облік за центрами відповідальності – це така управлінська бухгалтерська система, яка обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) і виходи (результати) центра відповідальності [1, с. 340].

На нашу думку, діюча система обліку доходів та прибутку гуртового підприємства потребує сегментації зазначених показників за напрямками, а саме: за товарним асортиментом, групами товару, постачальниками товару, покупцями, регіонами збуту у розрізі менеджерів, які контролюють певні аспекти формування доходів та прибутку, а облік за центрами відповідальності здійснює контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності у розрізі зазначених сегментів.

На думку вченого С.Ф. Голова, створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітності про виконання; аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності [5, с. 407].

В економічній літературі мають місце кілька типів центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій. Центр витрат – це структурний підрозділ, керівник якого відповідає лише за величину витрат. Центр інвестицій – це структурний підрозділ, керівник якого відповідає за використання виділених йому інвестиційних ресурсів і отримання необхідного прибутку від інвестиційної діяльності.

На думку Л. Нападовської, центр доходу – це підрозділ, керівник якого відповідає за величину доходу, тобто може впливати на величину обсягу діяльності та ціну продукції [8, с. 52]. Професор

М.Д. Білик центром доходів вважає структурний підрозділ підприємства, керівник якого у виділеному бюджеті відповідає за максимізацію доходу від продажів, не має повноважень по варіюванню цінами й обмежений у витратах коштів (у межах бюджету) [2, с. 155].

Варта уваги думка вченого С.Ф. Голова, котрий центр доходу визначає як центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру. Такі підрозділи відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів. При цьому керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу [5, с. 408].

Ми погоджуємось з професором С. Левицькою, яка вважає напрямами аналітичного забезпечення центру доходу від реалізації товарів – за структурними підрозділами, що займаються збутом; за формою оплати; за видами реалізованих товарів; за категорією покупців [7, с. 32].

Центри доходів включають підрозділи маркетингово–збутової діяльності, керівники яких відповідають тільки за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг та за витрати, пов'язані з їх реалізацією. Для аналізу ефективності роботи центру доходів можуть бути використані дані про відхилення від реалізації. Критерієм оцінювання результатів діяльності центру доходів є досягнення планового доходу від реалізації товарів з врахуванням зміни ціни та обсягу реалізації.

Центр прибутку – це структурний підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і доходи, при цьому контроль за величиною прибутку покладається на керівника цього підрозділу [8, с. 52]. Напрямами аналітичного забезпечення центру прибутку можуть бути економіко–організаційні ділянки формування; структурні підрозділи, що займаються збутом; види реалізованих товарів [7, с. 33]. Основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку. Критерієм оцінювання результатів діяльності центру прибутку є досягнення бюджетного показника прибутку.

Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на

кожному із рівнів [3, с. 282]. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу.

Висновки. Отже, для правильної та ефективної організації управлінського обліку за центрами відповідальності необхідно враховувати організаційні і технологічні особливості діяльності підприємства, а також децентралізувати систему управління доходами та витратами, що дасть можливість отримувати більш точну інформацію про їхню сутність та причини виникнення, оперативно реагувати на зміни в господарській діяльності. Конкретизація відповідальності за отримані доходи та прибутки є ефективним засобом контролю, який, в свою чергу, є важливим та необхідним елементом чіткого і своєчасного прийняття управлінських рішень. Організація системи управлінського обліку на підприємствах за центрами відповідальності у поєднанні з ефективною системою стимулювання працівників забезпечить контроль за ефективною роботою окремих структурних підрозділів та сегментів, підвищить точність та ступінь деталізації облікових даних і звітності, а також забезпечить високі результати діяльності та надійний фінансовий стан підприємства.

1. Атамас П.Н. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Н. Атамас; М–во освіти і науки України, Дніпропетров. ун–т економіки та права. –2–ге вид. – К.: ЦУЛ, 2009. – 440 с.
2. Білик М.Д. Методичні підходи до формування центрів фінансової відповідальності на підприємстві / М.Д. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №12. – С. 151–156.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності Облік і аудит вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська ; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. –3–ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
4. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д–ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д–ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Грицак І.І. Управлінський облік за центрами відповідальності: доцільність та основні вимоги організації / І.І. Грицак: Електронний ресурс. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13135/1/176_Gricak_423-426_69.pdf.
7. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
8. Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–56.

9. Партин Г.О. Управлінський облік: навч. посіб. –2-ге вид., випр. і доп. / Г.О. Партин, А. Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
10. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
11. Рудницький Т.В. Побудова системи обліку за центрами відповідальності у будівельних організаціях / Т.В. Рудницький // Вісник ЛКА. – 2011. – №36. – С.340–343.
12. Скібіцька Л.І. Менеджмент підприємницької діяльності. Кн. 1: Організація бізнесу: навч. посіб. / Л.І. Скібіцька, О.М. Скібіцький. – К.: Кондор, 2009. – 896 с.