

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ИХ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ТОРГОВЛЕ НЕФТЕПРОДУКТАМИ

Мулинская Г.В.^а

^а Львовский национальный университет имени Ивана Франко, аспирант кафедры учета и аудита, mulinska2@gmail.com

Аннотация

Проанализированы научные подходы к пониманию сущности центров ответственности, представлены их типы в финансовой структуре предприятия. Определено понятие центра ответственности как структурной единицы организационно-управленческой структуры предприятия, руководитель которой управляет ею и отвечает за показатели ее финансово-хозяйственной деятельности. Исследованы этапы формирования системы организации учета затрат в местах их возникновения, а также правила успешного внедрения представленных этапов. Проанализированы особенности организации учета функционирования центров ответственности, центров и мест возникновения затрат, связанных со сложной организационной структурой предприятий розничной торговли нефтепродуктами. Представлена структура мест возникновения затрат операционной и вспомогательной деятельности. Раскрыты предпосылки внедрения управленческого учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат в условиях децентрализации управления предприятием. Выделены преимущества и риски децентрализации системы управления.

Ключевые слова: бюджетирование, децентрализация, место возникновения затрат, нефтепродукты, розничная торговля, центр возникновения затрат, центр ответственности.

Веб: <http://library.miu.by/journals!/item.science-xxi/issue.5/article.7.html>

Поступила в редакцию: 20.04.2016.

ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING AT THEIR PLACE OF ORIGIN AND CENTERS OF RESPONSIBILITY IN OIL PRODUCTS TRADING

Mulinska H.^а

^а Lviv National University of Ivan Franko, PhD student in the Department of accounting and auditing, mulinska2@gmail.com

Abstract

The article analyzes scientific approaches to understanding the essence of responsibility centers, presents their types in the financial structure of the enterprise. It also defines the concept of responsibility center, as a structural unit of the organizational and management structure of the company, which the director manages and is responsible for the performance of its financial and economic activity. The author investigates the steps of forming the organization of cost accounting systems in their places of origin, and the rules of successful implementation of provided steps. The article provides an analyzes of the features of the functioning of the organization of accounting responsibility centers, centers and cost centers, associated with a complex organizational structure of retail petroleum business. It presents the structure of the operating cost center and support activities, discloses preconditions for the implementation of management accounting responsibility centers and cost centers, in terms of enterprise management decentralization. It highlights the advantages of decentralization and governance risks.

Keywords: budgeting, cost center, decentralization, petroleum, place of origin of cost, responsibility center, retail.

Веб: <http://library.miu.by/journals!/item.science-xxi/issue.5/article.7.html>

Received: 20.04.2016.

Введение

Динамика развития процессов торговли нефтепродуктами и их разнообразие обуславливают потребность постоянного совершенствования организации учета. Наиболее перспективным направлением является внедрение учета по центрам ответственности (ЦО) и местам возникновения затрат (МВЗ). Для этого нужно представить ключевые правила и выяснить особенности построения структуры ЦО и МВЗ, учитывая специфику деятельности торговых предприятий на рынке нефтепродуктов и обеспечивая формирование аналитической информации о расходах предприятия.

Особую актуальность этот вопрос приобретает в условиях децентрализации управления предприятиями торговли и бюджетирования. Выделение ЦО и МВЗ в организационной структуре (ОС) предприятия позволяет достичь нужного уровня детализации аналитического учета и контроля затрат, понимания их сущности и источников возникновения. Такой подход к организации учета затрат способствует эффективному управлению ими.

Проблематика выделения ЦО и МВЗ в ОС предприятия и в системе внедрения управленческого учета (УУ) по ЦО и МВЗ исследовалась многими зарубежными и отечественными учеными. Понятие «центр ответственности» анализировали такие ученые, как: Ф.Ф. Бутинец, С.Ф. Голов, К. Друри, Х.Л. Дюкарева, Т.П. Карпова, Ю.Д. Маляревский, Л.В. Нападовская, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен и другие. Вопросы управления затратами с использованием методики учета по ЦО и МВЗ исследовали Н.М. Гаркуша, И.В. Милаш и другие. С.Г. Вербовецкая, И.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович изучали организацию учета по ЦО в системе бюджетирования предприятия.

Однако недостаточно внимания уделено вопросам совершенствования организации учета затрат в торговле нефтепродуктами. Поэтому, безусловно, актуальным является изучение теоретических и концептуальных основ УУ затрат по местам их возникновения и ЦО в торговле нефтепродуктами.

1. Постановка задачи

Цель исследования – определение сущности, этапов, правил и особенностей организации учета затрат по ЦО и МВЗ на предприятиях торговли нефтепродуктами (ПТНП), что позволит выделить преимущества и риски децентрализации системы управления.

Достижение цели заключается в решении таких задач:

- проанализировать научные подходы к пониманию сущности ЦО;
- представить этапы и правила организации учета затрат по ЦО и МВЗ на ПТНП;
- раскрыть структуру МВЗ на ПТНП;

- выделить преимущества и риски децентрализации системы управления ПТНП;
- выяснить роль организации учета по ЦО и МВЗ в процессах децентрализации системы управления и бюджетирования на ПТНП.

2. Методы исследования

Решение задач исследования осуществлялось с использованием ключевых положений экономической теории, учета и анализа. Также были использованы методы: диалектический – для мониторинга результатов предыдущих исследований; теоретического обобщения и сравнения – для изучения сути понятий; научной абстракции и группировки – для описания этапов, принципов и особенностей организации учета затрат по ЦО и МВЗ на ПТНП; анализа – для выделения преимуществ и рисков децентрализации системы управления ПТНП.

3. Изложение результатов исследования

Для ПТНП важную роль играет такое построение УУ, которое способствует реализации основных функций системы управления: планирования, учета, контроля, анализа, координации и регулирования, обмена информацией. Эффективная организация системы УУ должна обеспечить исследование природы возникновения затрат, оценку отклонений фактического уровня затрат от планового, обобщение расходов по организационным единицам предприятия, анализ и контроль изменения операционных расходов.

Среди ключевых элементов УУ – организация учета затрат по МВЗ и ЦО. Идеи ЦО возникли еще в «старой итальянской бухгалтерии», с развитием теории производственного учета [1, с. 114]. Основателем концепции ЦО считается американский экономист Джон А. Хиггинс, который в 1952 г. сформулировал правило: «каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует» [2, с. 406]. В начале 1950-х годов эта концепция получила широкое распространение в США, а затем и в других странах.

В подходах к пониманию понятия ЦО таких ученых, как Ф.Ф. Бутинец, С.Ф. Голов, К. Друри, Ю.Д. Маляревский, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, указывается, что для ЦО характерны два обязательных признака: сопоставимость с определенным элементом (звеном) ОС предприятия и ответственность руководителя этого звена за показатели его деятельности. Х.Л. Дюкарева уточняет, что для достижения показателей деятельности подразделения руководитель распоряжается материальными, трудовыми, финансовыми ресурсами.

Несколько иначе определяют ЦО В.В. Сопко и Т.П. Карпова. По В.В. Сопко «ЦО – место, где возникают правовые отношения между участниками хозяйственных процессов» [3], а по Т.П. Карповой

– «ЦО – такая группировка расходов, которая позволяет совместить в одном процессе места возникновения затрат с ответственностью управляющих ими менеджеров» [4, с. 146].

Таким образом, ЦО мы определяем как структурную единицу (звено) организационно-управленческой структуры (ОУС) предприятия, руководитель которой управляет ею и отвечает за показатели ее финансово-хозяйственной деятельности.

Примечательно, что С.Г. Вербовецкая в финансовой структуре выделяет такие типы ЦО [5, с. 47]:

- центр затрат – структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают только за расходы;

- центр доходов – структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают за получение доходов;

- центр прибыли – структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают одновременно за расходы и доходы подразделения;

- центр инвестиций – структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают не только за расходы и доходы, но и за эффективность использования инвестиций.

Такую типизацию ЦО можно встретить у большинства ученых, поскольку она доступно и исчерпывающе отражает его суть и функции. Отметим, что ЦО считается наиболее эффективным при максимальном достижении целей в условиях минимального использования ресурсов.

Мы выделяем такие этапы формирования системы организации учета затрат по ЦО и МВЗ на ПТНП:

1. Определение типа ОУС предприятия и детальное описание всех ее элементов (звеньев);

2. Выделение в ОУС элементов (звеньев), которые генерируют расходы;

3. Разработка структуры ЦО на основе элементов (звеньев), которые наделены полномочиями для управления затратами, а также структуры МВЗ на основе элементов (звеньев), которые не наделены такими полномочиями;

4. Организация первичного учета по МВЗ и ЦО с целью формирования адекватной информационной базы для УУ;

5. Утверждение внутренних форм и порядка отчетности руководителей, ответственных за результаты деятельности ЦО;

6. Разработка ключевых показателей для оценки эффективности деятельности ЦО.

Успешное внедрение сформулированных этапов требует четко придерживаться таких правил: оценка и минимизация рисков децентрализации управления; определение степени детализации структуры МВЗ для удовлетворения потребностей УУ; непосредственное участие руководителей ЦО в измене-

нии форм первичных документов, отчетности и показателей эффективности деятельности ЦО; формирование ответственности руководителей на основе уровня и статей только релевантных расходов; мотивирования работников и руководителей ЦО.

На крупных предприятиях со сложной ОС для упрощения учета и анализа возникает потребность в объединении МВЗ в центры возникновения затрат (ЦВЗ). Структурным подразделением операционной деятельности ПТНП, которое выступает ЦВЗ, является автозаправочная станция (АЗС). В разрезе АЗС осуществляются учет, планирование, нормирование, бюджетирование, контроль расходов операционной деятельности. Для каждого ЦВЗ может быть несколько МВЗ. Например, в рамках одного автозаправочного комплекса возникают расходы операционной деятельности, связанные с различными объектами, которые действуют в пределах этого комплекса (топливораздаточные колонки (ТРК), магазин, мойка, кафе). В этом случае каждый из объектов выступает МВЗ операционной деятельности, в частности расходов на сбыт. Несмотря на указанное, в отдельном МВЗ накапливаются расходы, которые невозможно отнести к конкретному объекту (например, расходы на электроэнергию, охрану, отопление, другие коммунальные расходы и т.д.). Наряду с МВЗ операционной деятельности ПТНП целесообразно выделить МВЗ вспомогательной и обслуживающей деятельности, которая обеспечивает осуществление операционной деятельности (рисунок 1).

Обратим внимание на то, что процесс децентрализации управления при условии учета по ЦО и МВЗ имеет немало преимуществ, в частности:

1. Руководство ЦО обладает действенными рычагами влияния на текущую ситуацию, способно принимать оперативные управленческие решения и осуществлять контроль за их выполнением;

2. Сокращение времени и затрат на передачу информации от низших звеньев управления к высшим звеньям с помощью отчетов и, как следствие, повышение оперативности принятия решений;

3. На уровне ЦО возникают максимально благоприятные условия для формирования детализированной базы информации о показателях деятельности ЦО, в том числе и о расходах в МВЗ;

4. Высшее руководство освобождается от принятия текущих решений и получает больше возможностей для реализации задач стратегического УУ;

5. Возможность оценки показателей функционирования каждого ЦО, выявления наименее эффективных ЦО и исследования объективных причин такого состояния;

6. Фиксирование отклонений непосредственно в местах их возникновения, выявление сущности, причин и источников их возникновения, формирование программы мероприятий по их предотвращению;

7. Руководители ЦО персонально ответственны за показатели деятельности, а следовательно, непосред-



Рисунок 1 – Структура МВЗ для организации их учета в торговле НП

Источник: разработано автором

редственно заинтересованы в принятии эффективных управленческих решений, что приводит к повышению мотивации, настойчивости и инициативности руководителей и работников, усилению чувства ответственности за выполненную работу;

8. Руководители ЦО получают знания и опыт в сфере менеджмента, качественно увеличивая кадровый потенциал предприятия;

9. Руководители ЦО имеют возможность оперативно выявлять тенденции рынка и потребности потребителей, а также своевременно реагировать на них.

Однако, по нашему мнению, децентрализация управления обуславливает и определенные риски, связанные с осложнением координации деятельности всех структурных подразделений предприятия в результате автономности их функционирования и возникновения конкуренции между ними.

Поэтому перед внедрением УУ по ЦО и повышением уровня децентрализации управления предприятием высшее руководство должно создать соответствующие предпосылки, в частности:

- структурировать ЦО, ЦВЗ и МВЗ в соответствии с ОУС предприятия;
- определить задачи каждого ЦО, которые не противоречат миссии и стратегическим целям деятельности предприятия в целом;

– провести подбор и обучение руководителей ЦО для того, чтобы их квалификационный уровень соответствовал предоставленным полномочиям и обеспечивал профессиональное выполнение функций менеджмента;

- выделить релевантные и нерелевантные затраты в структуре расходов по ЦО;
- разработать планы и бюджеты на уровне ЦО;
- утвердить стандартизированные и унифицированные формы отчетности руководителей ЦО для высшего руководства с целью оценки показателей их деятельности;

– наладить высокий уровень коммуникации между руководителями ЦО и представителями высшего управления предприятием с целью координации действий в случае возникновения проблем, имеющих ключевое значение для деятельности предприятия.

УУ по ЦО, ЦВЗ и МВЗ обеспечивает информационное основание для бюджетирования. Бюджетирование – специфический прием системы УУ, одновременно выступает его объектом (процесс бюджетирования) и, как утверждают некоторые ученые, образует «новые» объекты УУ [6, с. 10]: бюджетные «МВЗ», «ЦВЗ», «ЦО»; бюджетные расходы; бюджетные отклонения.

Процесс бюджетирования на предприятии можно разделить на три этапа: составление бюджета; учет фактического выполнения бюджета; контроль и анализ результатов выполнения бюджета [6, с. 10–11]. По нашему мнению, бюджеты расходов надо утверждать на уровне каждого МВЗ, чтобы после получения фактических данных была возможность сопоставить их с плановыми и проанализировать процент выполнения бюджетных показателей.

При этом руководители ЦО, к которым относятся МВЗ, должны быть максимально вовлечены в процесс бюджетирования, поскольку именно они обладают подробной информацией о динамике затрат по статьям и элементам. В частности, по нашему мнению, в учете по ЦО, ЦВЗ и МВЗ бюджеты целесообразно составлять по принципу «снизу вверх». Роль высшего управленческого персонала заключается в утверждении бюджетов нижестоящих уровней, в согласовании их со стратегическими планами развития предприятия и агрегирования для формирования общего бюджета. Например, на торговой точке (АЗС) Львовского филиала функционирует три ТРК. Соответственно, менеджер закладывает бюджетную величину текущих и капитальных расходов по обслуживанию ТРК, исходя из уровня расходов за прошлый отчетный период и изменения факторов формирования затрат. Однако высшее руководство запланировало замену всех ТРК на торговых точках отдельного региона. Понятно, что капитальные затраты на обслуживание ТРК значительно возрастут и бюджет надо откорректировать,

поскольку бюджеты всех МВЗ должны быть совместимы с общим бюджетом предприятия.

Заключение

Анализ научных подходов к определению сути ЦО помог обнаружить, что для ЦО характерны два обязательных признака: сопоставимость с определенным элементом (звеном) ОС предприятия и ответственность руководителя этого звена за показатели его деятельности. Нами представлены этапы, принципы и особенности организации учета по ЦО и МВЗ в розничной торговле нефтепродуктами, схематическая структура МВЗ операционной и вспомогательной деятельности. Указанные преимущества и риски децентрализации системы управления предприятием в условиях применения учета по ЦО и МВЗ позволили исследовать отдельные аспекты взаимосвязи процесса организации учета по ЦО и МВЗ с процессом бюджетирования.

Перспективой дальнейших исследований является установление критериев целесообразности и построения учета по ЦО и МВЗ отдельно в розничной и оптовой торговле нефтепродуктами. Актуальным вопросом для детальных исследований является разработка перечня типовых постоянных и переменных элементов затрат для ПТНП, а также для различного типа МВЗ, с целью определения релевантных и нерелевантных затрат. Такое разделение обеспечит справедливые условия для оценки степени влияния руководителя ЦО на уровень затрат.

ЛИТЕРАТУРА / REFERENCES

1. Мілаш, І.В. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за центрами відповідальності / І.В. Мілаш, Н.М. Гаркуша // Проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 113–117.
Milash, I.V. Upravlinnya vytratamy pidpriemstv rozdribnoi torzivli za tsentramy vidpovidal'nosti / I.V. Milash, N.M. Garkusha // Problemy ekonomiky. – 2011. – No. 4. – P. 113–117.
2. Голов, С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
Golov, S.F. Upravlinskyi oblik; pidruchnyk / S.F. Golov. – 2-ge vyd. – K.: Libra, 2004. – 704 p.
3. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник [Електронний ресурс] / В.В. Сопко. – 3-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/794/35/1/0/>. – Дата доступу: 24.04.2016.
Sopko, V.V. Bukhgalterskyi oblik: navch. posibnyk [Electronic resource] / V.V. Sopko. – 3-tye vyd., pererob. i dop. – K.: KNEU, 2000. – 578 s. – Mode of access: <http://fingal.com.ua/content/view/794/35/1/0/>. – Date of access: 24.04.2016.
4. Карпова, Т.П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с.
Karpova, T.P. Upravlencheskiy uchet : uchebnik dlya vuzov / T.P. Karpova. – 2-ye izd., pe-rerab. i dop. – M.: Yuniti-Dana, 2004. – 351 p.
5. Вербовета, С.Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства / С. Г. Вербовета // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – Т. 3. – С. 46–49.
Verbovetska, S.G. Formuvannya tsestriv vidpovidalnosti v systemi byudzhetuвання pidpriyemstva / S.G. Verbovetska // Visnyk Khmelnytskogo natsionalnogo universytetu. – 2011. – No. 3. – T. 3. – P. 46–49.
6. Герасимович, І.А. Обґрунтування методики побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування [Електронний ресурс] / І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович // Технологический аудит и резервы производства. – 2013. – № 5(3). – С. 9–12. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Tatrv_2013_5-3_4.pdf. – Дата доступу: 20.03.2016.
Gerasymovych, I.A. Obruntuvannya metodyky pobudovy upravlinskogo obliku vytrat v umovakh byudzhetuвання [Electronic resource] / I.A. Gerasymovych, N.A. Morozova-Gerasymovych // Tekhnologicheskii audit i rezervy proizvodstva. – 2013. – No. 5(3). – P. 9–12. – Mode of access: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Tatrv_2013_5-3_4.pdf. – Date of access: 20.03.2016.