

Тарасюк М. В.,

кандидат економічних наук,
докторант кафедри фінансів Київського національного
торговельно-економічного університету

РОЗРОБКА СТАТИЧНИХ БІЗНЕС-МОДЕЛЕЙ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ В УМОВАХ КОНТРОЛІНГУ

Досліджено принципи створення бізнес-моделей суб'єктів мережевого підприємництва на основі формування структури центрів відповідальності, а також оцінено перспективність використання цього підходу в умовах контролінгу.

Ключові слова: контролінг, бізнес-модель, торговельна мережа, центр відповідальності.

Ефективне функціонування служби контролінгу в управлінні суб'єктами мережевого торговельного підприємництва потребує обґрунтування його бізнес-моделі, яка б давала повне уявлення про хід реалізації усіх господарських процесів, що відбуваються в торговельній мережі, та основних показників господарської діяльності, які сформувалися на певний момент часу.

Бізнес-модель торговельних мереж в умовах контролінгу є комбінованою бізнес-моделлю і являє собою формалізований опис або аналог, який відтворює логіку господарської діяльності суб'єктів мережевого торговельного підприємництва, відображає усі її істотні властивості з метою створення умов для оцінки відповідності параметрів господарювання торговельної мережі та її структурних підрозділів, що сформувалися за певний період або на певну дату, у визначеній системі цілей та завдань.

У наукових працях пропонується чимало підходів до розробки бізнес-моделей суб'єктів господарювання, найбільш поширеним з яких є такий, що заснований на виокремленні у структурі підприємств центрів відповідальності. Для оцінки можливості використання цього підходу для цілей контролінгу в управлінні торговельними мережами слід детально дослідити його особливості, переваги та недоліки.

Проблеми розробки бізнес-моделей, заснованих на формуванні структури центрів відповідальності суб'єктів господарювання, досліджуються у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких вагомим напрацюванням мають: Л. В. Попова, Р. Є. Ісакова, Т. А. Головіна, О. Д. Сердюк, А. М. Кармінський, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Іванова, Л. В. Нападівська, Г. О. Швидаренко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янка, Л. М. Приходько, О. Д. Каверіна та ін.

Разом з тим слід зауважити, що недостатньо уваги приділяється суб'єктам мережевого торговельного бізнесу. Це ускладнює практичне застосування згаданого підходу в їхній управлінській та контролінговій діяльності.

Метою статті є дослідження особливостей розробки бізнес-моделей, заснованих на формуванні структури центрів відповідальності та оцінці

перспектив використання даного підходу для цілей контролінгу в управлінні торговельними мережами.

Як уже зазначалося, найбільш поширеним підходом до розробки бізнес-моделі підприємств є виокремлення центрів відповідальності, що дає змогу оцінювати роботу суб'єкта підприємництва та керівників його структурних підрозділів на певний момент часу. Цей підхід усебічно висвітлюється в працях науковців, що займаються вивченням проблем контролінгу в управлінні¹, та інших дослідників².

Завдання керівника центру відповідальності, на думку Я. В. Соколова³, полягає у визначенні стратегічного напрямку діяльності, забезпеченні підтримки підлеглих, наданні їм фінансових ресурсів та визначених повноважень. Тобто у процесі створення центрів відповідальності їхнім керівникам надається свобода, яку вони повинні використовувати для досягнення встановленої системи цілей та завдань.

Виокремлення центрів відповідальності дає змогу розглядати певне підприємство як сукупність окремих квазіпідприємств з повною відповідальністю за результати своєї діяльності, досягнення визначених цільових показників та відносною свободою в оперативному управлінні. Під центром відповідальності слід розуміти окрему організаційну одиницю або сферу діяльності, стосовно якої доцільно проводити збір, систематизацію та накопичення інформації про результати її діяльності на певний момент часу. Таким чином, виокремлення центрів відповідальності суб'єкта мережевого торговельного підприємництва дає можливість контролерам давати оцінку діяльності та якості управління на певний момент часу, тобто проводити статичну оцінку діяльності торговельної мережі та її підрозділів.

Л. В. Нападовська під центрами відповідальності пропонує розуміти частину підприємства, його структурну одиницю, економічний суб'єкт, керівник якого особисто відповідає за результати його роботи, доцільність тих чи інших видів затрат та одержання доходів⁴. Таким чином, центр від-

¹ Контролінг : учеб. / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага и др. ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 336 с.; Контролінг : навч. посіб. / Г. О. Швидаренко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янка та ін. — К. : КНЕУ, 2008. — 264 с.; Габелев А. М. Управление деятельностью научно-производственного комплекса с использованием инструментов контроллинга : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.06 / А. М. Габелев. — Н. Новгород, 2004. — 286 с.

² Бизнес-модель. Финансовая структура холдинга [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://consulting.quorum.ru/index.php?page=965>; Молвинский А. Построение финансовой структуры компании / А. Молвинский // Финансовый директор. — 2006. — № 2. — С. 26–30; Кочнев А. Как построить финансовую структуру? / А. Кочнев [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.intalev.com.ua/index.php?id=15422>.

³ Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 18. — С. 50–52.

⁴ Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. / Л. В. Нападовська. — К. : Книга, 2004. — 544 с.

повідальності є структурним підрозділом, який реалізує певний вид діяльності, визначаючи обсяг та структуру витрат і доходів.

Узагальнене визначення терміна “центр відповідальності” надане в колективній праці Л. В. Нападовської, О. А. Бакурової, В. М. Горностаєвої та ін.⁵ Під ним дослідники пропонують розуміти сферу діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, що йому підконтрольні. Аналогічної думки дотримується С. Ф. Голов⁶. Отже, Л. В. Нападовська, О. А. Бакурова, В. М. Горностаєва та інші науковці центром відповідальності вважають сферу діяльності, під якою в науці прийнято розуміти вид робіт та послуг, що передбачені статутом підприємства⁷.

Найбільш повне визначення терміна “центр відповідальності” міститься в дослідженні О. Д. Каверіної⁸, під яким автор пропонує розуміти сегмент організації, що очолюється менеджером, котрий здійснює певну діяльність, здатний безпосередньо впливати на результати та витрати цієї діяльності, несе відповідальність за прийняті ним управлінські рішення в межах покладених повноважень.

У деяких наукових джерелах застосовується інший термін – “центри фінансової відповідальності”. Дослідники, які оперують цим терміном, акцентують увагу переважно на фінансовому характері показників, що використовуються для оцінки діяльності структурних підрозділів. О. Д. Каверіна вважає терміни “центр відповідальності” та “центр фінансової відповідальності” ідентичними, але із застереженням, що останній термін вживається переважно для цілей бюджетування господарської діяльності.

В. Б. Івашкевич⁹ під центром відповідальності розуміє галузь, сферу, вид діяльності, яку очолює відповідальна особа (менеджер), що має права та обов’язки приймати та реалізовувати рішення.

Узагальнюючи наведені визначення, доходимо висновку, що *під центром відповідальності торговельної мережі* слід розуміти структурну одиницю суб’єкта мережевого торговельного підприємництва, яка проводить свою діяльність за певним функціональним підрозділом управління (управління торгівлею, управління кадрами, управління маркетингом, управління фінансами, управління інвестиціями, управління інноваціями тощо), керівник якого несе особисту відповідальність за результати функціонування підпорядкованого йому підрозділу, стосовно якого доцільно проводити збір,

⁵ Управлінський облік : навч. посіб. / Л. В. Нападовська, О. А. Бакурова, В. М. Горностаєва та ін. – К. : КНТЕУ, 2006. – 346 с.

⁶ Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

⁷ Экономический и юридический словарь / авт. и сост. А. Н. Азрилиян и др. – М. : Ин-т нов. экон., 2004. – 1088 с.; Большой экономический словарь / авт. и сост. А. Н. Азрилиян и др. – 7-е изд., доп. – М. : Ин-т нов. экон., 2008. – 1472 с.

⁸ Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры // О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

⁹ Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М. : Юристъ, 2006. – 460 с.

систематизацію, накопичення та зберігання інформації про результати господарської діяльності на певний момент часу.

В економічній літературі розрізняють різні види центрів відповідальності. Аналіз низки наукових праць¹⁰ дає змогу визначити такі типи центрів відповідальності в торговельних мережах залежно від обсягів відповідальності їхніх керівників:

- *центри витрат* – керівники таких центрів несуть відповідальність за рівень витрат та, відповідно, за обсяги діяльності підпорядкованого їм підрозділу. Оцінка діяльності таких центрів відповідальності може проводитися за рівнем якості послуг, що надаються, та дотриманням термінів досягнення встановлених планових показників. До центрів витрат торговельних мереж можна віднести: відділи фасування, відділи доставки товарів, виробничі підрозділи та ін.;
- *центри дискреційних витрат* – керівники таких центрів несуть відповідальність за витрати, які складно оцінити (представити в грошовому виразі) або неможливо чітко визначити співвідношення між обсягом використовуваних ресурсів та отриманим результатом діяльності (встановити причинно-наслідковий зв'язок між витратами та отриманими результатами). Керівник центру дискреційних витрат повинен забезпечити дотримання планових показників витрат, необхідних для діяльності підрозділу та досягнення поставлених цілей. У торговельних мережах до центрів дискреційних витрат можуть входити такі підрозділи: відділ кадрів, фінансовий відділ, бухгалтерія та ін.;
- *центри продажу* – підрозділи торговельних мереж, керівники яких несуть відповідальність за продаж товарів (кількість проданих товарів, широту і глибину асортименту, структуру товарообороту) та отримані обсяги виручки від реалізації товарів;
- *центри доходів* – до таких центрів відповідальності відносять центри продажу, керівники яких можуть самостійно встановлювати ціни реалізації товарів;
- *центри прибутку* – територіально відокремлені або виокремлені за особливостями господарської діяльності (виробничі) підрозділи торговельних мереж, керівники яких несуть відповідальність за дотримання цільових показників прибутку (філії);
- *центри інвестицій* – територіально відокремлені, виокремлені за особливостями господарської діяльності (виробничі) або інші підрозділи торговельної мережі, керівники яких несуть відповідальність за досягнення цільових розмірів прибутку у співвідношенні з використо-

¹⁰ *Drury C. Management & Cost Accounting / C. Drury. – L. : Thomson Learning, 2000. – 580 p.*; *Kaplan R. S. Advanced Management Accounting / R.S. Kaplan, A. A. Atkinson. – N.J. : Prentice-Hall, 1998. – 624 p.*; *Merchant K. A. Modern Management Control System: Text and Cases / K. A. Merchant. – N.J. : Prentice-Hall, 1998. – 280 p.*; *Попова Л. В. Контроллинг / Л. В. Попова, Р. Е. Исакова, Т. А. Головина. – М. : Дело и сервис, 2003. – 192 с.*; *Попова Л. В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга : учеб. пособ. / Л. В. Попова, Т. А. Головина, И. А. Маслова. – М. : Дело и сервис, 2006. – 272 с.*

вуваним обсягом активів (інвестованого капіталу). До таких центрів відповідальності торговельних мереж можна віднести підрозділи, утворені у вигляді дочірніх підприємств.

Центри інвестицій, прибутків, центри доходів можна об'єднати в групу *профiт-центрів*, тобто центрів відповідальності, діяльність яких безпосередньо пов'язана з отриманням доходу на зовнішньому для торговельної мережі ринку.

Дослідники пропонують також розрізняти *сервіс-центри*, або *обслуговуючі центри*, тобто центри відповідальності, що працюють на внутрішньому ринку торговельної мережі. Такий підхід заслуговує на увагу та дає змогу контролерам торговельних мереж окремо вирізнити центри відповідальності, для яких доцільно застосовувати спеціальні інструменти контролінгу.

Узагальнюючи викладене, пропонуємо виокремлення ще однієї групи центрів відповідальності. Це — *актив-центри*, або *основні центри відповідальності*, керівники яких несуть відповідальність за витрати торговельної мережі, пов'язані із забезпеченням реалізації її основної діяльності.

Отже, можна запропонувати виокремлення типів центрів відповідальності за ознакою їх впливу на основну діяльність суб'єктів мережевого торговельного підприємництва: профiт-центри, актив-центри та сервіс-центри. Запровадження такої класифікації центрів відповідальності дасть можливість контролерам визначати рівень впливу певного підрозділу торговельної мережі на результати її основної діяльності та, відповідно, встановлювати пріоритетність контролінгу господарської діяльності певних центрів відповідальності суб'єктів мережевого торговельного бізнесу.

Г. О. Швидаренко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янку, Л. М. Приходько пропонують виокремлювати в структурі центрів відповідальності торговельної мережі так звані *центри фінансового обліку*, керівники яких відповідають за окремі фінансові показники. Наприклад, до такого типу центрів відповідальності дослідники пропонують відносити відділ збуту. За результатами аналізу зазначеного підходу можна дійти висновку про те, що до центрів фінансового обліку доцільно віднести центри доходів, продажу, дискреційних витрат та центри витрат торговельної мережі.

У структурі центрів відповідальності торговельної мережі виокремимо підрозділи, що дістали назву "*місця виникнення витрат*", тобто організаційні одиниці, або сфери діяльності, де з'явилися певні витрати. Згадані автори відмічають, що керівники вказаних підрозділів відповідають за регульовані витрати, економію яких вони можуть забезпечити самостійно. На думку дослідників, до такого типу підрозділів можна віднести, наприклад, бухгалтерію підприємства.

Підсумовуючи викладене, пропонуємо розрізняти такі види центрів відповідальності за ознакою кількості показників, що використовуються для оцінки їхньої діяльності:

- *складні центри відповідальності* — для оцінки діяльності зазначених центрів використовуються показники доходів, витрат та прибутків, отриманих на певну звітну дату (дочірні підприємства, філії, територіально відокремлені торговельні підрозділи та ін.);

- *прості центри відповідальності* – для оцінки діяльності цього виду центрів відповідальності використовуються головним чином або показники доходів, або показники витрат на певну звітну дату (торгові відділи, відділ доставки, відділ фасування та ін.).

Запровадження класифікації центрів відповідальності торговельних мереж за ознакою кількості показників, що використовуються для оцінки їхньої діяльності, дасть змогу визначати рівень складності контролінгової діяльності та рівень необхідної компетенції контролерів, що залучаються для контролінгу певних центрів відповідальності.

Л. В. Нападівська пропонує розрізнити такі види центрів відповідальності щодо економіки підприємства: *аналітичні* (економічно не відокремлені, тобто не пов'язані з системою внутрішнього госпрозрахунку) та *госпрозрахункові* (ведуть господарську діяльність на основі внутрішнього госпрозрахунку та зацікавлені у скороченні затрат). Цей підхід до класифікації центрів відповідальності заслуговує на увагу та може використовуватися при побудові структури центрів відповідальності торговельних мереж. До госпрозрахункових центрів відповідальності можна віднести: територіально або юридично відокремлені філії та дочірні підприємства. Аналітичними центрами відповідальності в торговельних мережах є торгові відділи, відділ кадрів, відділ маркетингу, фінансовий відділ, бухгалтерія тощо.

Крім того, у науковій літературі представлені й інші підходи до виокремлення групувальних ознак центрів відповідальності: за рівнем управління (корпоративні, підприємства, підрозділу та ін); за цілепокладанням (стратегічні, тактичні та оперативні); за місцем у внутрішньокорпоративній кооперації праці (центри відповідальності основного, допоміжного виробництва, функціональних відділів); за ступенем збігу з місцями виникнення витрат (ті, що збігаються, та ті, що не збігаються).

Обов'язковою умовою забезпечення ефективного управління торговельною мережею центрами відповідальності, як вважає О. Д. Каверіна, є наявність системи трансфертних цін на підприємстві. Останні являють собою внутрішні ціни на товари, роботи, послуги, що передаються з одного центра відповідальності іншому. Аналогічної думки дотримується Л. В. Нападівська¹¹. Для забезпечення ефективного використання трансфертних цін у торговельній мережі необхідно: створити цінник трансфертних цін; закріпити положення про те, що центр відповідальності – покупець не несе відповідальності за зміну центром відповідальності – постачальником цін у межах раніше обговорених обсягів та строків поставки; забезпечити функціонування централізованої інформаційної системи, графіків документообігу тощо.

¹¹ *Нападівська Л.* Оцінка діяльності центрів відповідальності і трансфертне ціноутворення: пропозиції та зарубіжний досвід / Л. Нападівська // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 1. – С. 8–10.



Рисунок. Послідовність проектування структури центрів відповідальності торговельної мережі

Проектування структури центрів відповідальності торговельної мережі відбувається відповідно до визначеної послідовності, яка передбачає реалізацію етапів, зображених на рисунку.

Для більш повного розуміння процесу обґрунтування структури центрів фінансової відповідальності доцільно докладніше охарактеризувати представлені етапи:

I. Попереднє визначення центрів відповідальності – формуються основні принципи виокремлення та побудови попередньої структури центрів відповідальності.

II. Виокремлення центрів технологічної відповідальності – встановлення посад або груп посад, за якими закріплюється відповідальність за дотримання технологічних параметрів торговельної діяльності.

III. Аналіз підконтрольності витрат, виручки, прибутку, інвестицій у діяльність центрів відповідальності – проводяться роботи з метою забезпечення можливості контролю за центрами відповідальності витрат, виручки від реалізації товарів (обсягових показників у вартісному або/та натуральному вираженні), прибутку (операційного або маржинального), інвестицій та результатів.

IV. Остаточне виокремлення центрів відповідальності – визначаються види центрів відповідальності торговельної мережі, формалізується та затверджується їхня структура.

V. Побудова схем взаємозв'язку центрів відповідальності як об'єктів, суб'єктів управління та партнерів – обґрунтовуються взаємозв'язки центрів відповідальності як об'єкта управління (для формування пакетів планових та оціночних показників), партнера (для формування пакета госпрозрахункових показників за умови існування у торговельній мережі системи внутрішнього підприємництва) та як суб'єкта управління (для максимального відображення у звітності показників, необхідних зовнішнім щодо певного центра відповідальності користувачам і менеджерам інших підрозділів для інформаційного забезпечення їхніх управлінських рішень).

VI. Формування пакетів показників діяльності центрів відповідальності – визначаються пакети планових, оціночних, госпрозрахункових (за умови розвитку в торговельній мережі внутрішньофірмового підприємництва) показників, які залежать від оперативних, тактичних і стратегічних цілей та завдань центрів відповідальності.

VII. Дослідження існуючої системи документообігу та внутрішньої звітності – вивчаються існуюча система документообігу та види і структури управлінської звітності в торговельній мережі для оцінки можливості їх застосування у розробленій структурі центрів відповідальності.

VIII. Вивчення норм і нормативів та їх удосконалення – аналізуються системи норм та нормативів суб'єкта мережевого торговельного підприємництва з метою оцінки їх придатності для виявлення відхилень фактичних показників від планових та встановлення причин таких відхилень у діяльності центрів відповідальності.

IX. Створення інших умов для ефективного функціонування центрів відповідальності – утворення системи трансфертних цін; удосконалення структури управлінського плану рахунків для забезпечення адекватності управлінського обліку системі центрів відповідальності торговельної мережі;

розробка класифікаторів відхилень та відповідальних за них керівників тощо.

X. Формування форм звітності центрів відповідальності – створення або вдосконалення форм внутрішньогосподарської звітності центрів відповідальності торговельної мережі.

XI. Оптимізація документообігу – прискорення та вдосконалення руху даних інформаційними каналами торговельної мережі.

XII. Розробка положення про центри відповідальності торговельної мережі – опис процедур технологічних та управлінських операцій, схем матеріальних та управлінських потоків.

Запровадження центрів фінансової відповідальності в торговельних мережах згідно із запропонованою структурно-логічною схемою забезпечить повне врахування всіх аспектів, необхідних для ефективного управління відповідальністю у суб'єкті мережевого торговельного підприємства. Це відбудеться завдяки чіткому розподілу та закріпленню відповідальності за виконання оперативних, тактичних та стратегічних цільових показників діяльності за керівниками структурних підрозділів торговельної мережі.

Формування структури центрів відповідальності торговельних мереж надає низку переваг управлінню і контролінгу, а саме:

- створює умови для ефективного досягнення системи цілей діяльності торговельної мережі шляхом поєднання централізованого управління суб'єктом мережевого торговельного підприємства та максимальної ініціативності менеджерів його центрів відповідальності;
- дає змогу чітко визначити керівників, відповідальних за виконання певних цільових завдань торговельної мережі, встановити підрозділи, які не виконали планові завдання, та застосовувати до їхнього персоналу заходи управлінського впливу;
- сприяє розвитку самоконтролю керівників центрів відповідальності за результати їхньої діяльності, що позитивно впливає на виконавську дисципліну та підвищує імовірність виконання цільових завдань;
- дає змогу організувати роботу торговельної мережі як єдиної економічної системи, кожний елемент якої функціонує задля досягнення загальнокорпоративних цілей та виконання завдань;
- дає можливість оцінювати діяльність торговельної мережі й усіх її структурних підрозділів на визначений момент часу та управляти суб'єктом мережевого торговельного підприємства в реальному режимі часу;
- забезпечує наближення центрів прийняття управлінських рішень до безпосередніх виконавців, що сприяє оперативності реагування менеджерів центрів відповідальності на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі, а отже, підвищується імовірність досягнення встановленої системи цілей;
- уможливорює використання більших обсягів інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень керівниками центрів відповідальності, що забезпечує підвищення адекватності управлінських рішень;
- підвищує вмотивованість оцінки керівниками центрів відповідальності результатів діяльності підпорядкованого їм підрозділу торговельної

мережі, що сприяє розвитку компетентності менеджерів та зростанню якості управління;

- дає можливість співробітникам центру відповідальності працювати єдиною командою задля досягнення спільних цілей, що сприяє розвитку корпоративної культури торговельної мережі;
- створює умови для внутрішньофірмового підприємництва в торговельній мережі, що дає змогу послідовно та ефективно використовувати принципи підприємництва у взаємовідносинах керівників та об'єктів управління – центрів відповідальності тощо.

Отже, створення бізнес-моделі торговельної мережі, заснованої на формуванні структури центрів відповідальності, дозволяє контролерам оцінювати діяльність суб'єкта мережевого торговельного підприємництва та всіх його структурних підрозділів на певний момент часу. Проте повне розуміння процесу досягнення системи цілей торговельної мережі неможливе без об'єктивної оцінки динаміки цього процесу. Бізнес-модель, заснована на формуванні центрів відповідальності, не здатна оцінити динаміку досягнення системи цілей та виконання завдань контролерами, що знижує ефективність контролінгової діяльності в торговельних мережах.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне продовжити дослідження інших підходів до формування бізнес-моделей, які нівелюватимуть недоліки підходу, заснованого на виокремленні центрів відповідальності.