

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ПРОСТОРОВО – КЛАСТЕРНИЙ БІЗНЕС

УДК 338.512:656.7:061.5(045)

ФОРМУВАННЯ «ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ» В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ АВІАКОМПАНІЇ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.240418.129.57

Аль-Газу А., к.е.н.

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

У практиці українських авіакомпаній не приділяється достатньо уваги вивченню джерел формування витрат, внаслідок чого залишаються невикористаними резерви підвищення операційної ефективності. Тому існує запит на застосування альтернативних методів обліку витрат, одним із яких є концепція обліку за центрами відповідальності. Мета статті полягає в дослідженні теоретичних основ формування «центрів відповідальності» в управлінні витратами авіакомпанії. Її досягнення передбачає виконання таких *завдань*: розглянути підходи до класифікації центрів відповідальності; проаналізувати можливості функціонального та процесного бюджетування з точки зору потреб оцінювання діяльності центрів відповідальності; виявити особливості формування операційних бюджетів авіакомпанії за процесно-орієнтованим підходом; розробити підхід до облікового відображення експлуатаційних витрат. Методологічною основою є загальнонаукові методи аналізу, синтезу, порівняння, спостереження, моделювання. Їх застосування дозволило досягти таких результатів: досліджено структуру та основні функції центрів відповідальності; вивчено організаційну структуру та бізнес-процеси авіакомпанії «Українські Середземноморські Авіалінії»; розроблено модель формування операційних бюджетів та метод облікового відображення експлуатаційних витрат. Обліково-аналітичний інструментарій центрів відповідальності забезпечує кращий опис результатів бізнес-процесів, а також дозволяє формувати системи показників за функціональними напрямками. Базова структурно-логічна модель центрів відповідальності забезпечує гнучкість її адаптації до організаційно-функціональної структури авіакомпанії. Оптимальним інструментом аналізу та планування в межах цієї концепції є методика процесного бюджетування. Вона дозволяє ефективніше управляти виробничими функціями авіакомпанії з огляду на їх внесок у створення додаткової вартості.

Ключові слова: функціональне бюджетування, процесне бюджетування, управління витратами, центри відповідальності, управління цивільною авіацією.

UDC 338.512:656.7:061.5(045)

FORMATION OF "RESPONSIBILITY CENTERS" IN MANAGEMENT OF THE AVIATION COMPANIES' EXPENSES**Al-Gazu A., PhD in Economics***Kyiv National Economic University named after Vadim Hetman*

The study of sources of cost formation has been not learned enough in the practice of Ukrainian airlines. As a result the reserves of increasing operational efficiency have been not still utilized. Hence the request for the use of alternative methods of cost accounting, one of which is the concept of accounting for the centers of responsibility exists. The goal of the paper is to study the theoretical foundations of the formation of "the centers of responsibility" in managing the costs of the airline. This goal's achievement involves such the tasks: to investigate the approaches to the classification of the centers of responsibility; to analyze the possibilities of functional and process budgeting on basis of the needs in evaluation the activities of the centers of responsibility; to identify the peculiarities of forming the operational budgets of the airline within the framework of a process-oriented approach; to develop an approach to accounting operational costs of airline. The methodological basis of the study is general scientific methods of analysis, synthesis, comparison, observation, and modeling. This methodological basis's using allows achieving the following results. The structure and main functions of the responsibility centers has been investigated, the organizational structure and business processes of the Ukrainian Mediterranean Airlines have been learned, a model for the formation of operational budgets and a method of accounting for the display of operating costs have been worked out. The accounting and analytical tools of the responsibility centers provide a better description of the results of business processes, and also allows to form the system of indicators for functional areas. The basic structural-logical model of the responsibility centers ensures the flexibility of its adaptation to the organizational and functional structure of the airline. The method of process budgeting has appeared to be an optimal tool for analyzing and planning within this concept. This method allows managing the production functions of the airline more effectively in view of their contribution to the creation of additional cost.

Keywords: functional budgeting, process budgeting, cost management, responsibility centers, civil aviation management.

Актуальність проблеми. Одним із головних напрямків забезпечення конкурентоспроможності підприємств цивільної авіації є зниження експлуатаційних витрат. У вітчизняній практиці не приділяється достатньо уваги вивченню джерел формування витрат, внаслідок чого залишаються невикористаними резерви підвищення операційної ефективності. У зв'язку з цим, існує нагальна потреба в дослідженні альтернативних методів обліку витрат, однією з яких є концепція обліку за центрами відповідальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню питань формування ефективної системи обліку за центрами відповідальності на підприємствах різних видів економічної діяльності присвячена ціла низка праць відомих вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких А. Апчерч [1], Ф. Бутинець [3], В. Добровський та Л. Гнилицька [5], К. Друрі [6], Л. Нападовська [8] та інші. Однак до цього часу неусталеними є питання, пов'язані з виокремленням центрів відповідальності в організаційній структурі авіатранспортних підприємств, що потребує здійснення наукових розвідок щодо встановлення завдань обліку відповідальності, виокремлення сфер відповідальності за підконтрольні показники та обґрунтування інструментарію оцінювання менеджменту різних рівнів відповідальності.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних основ формування «центрів відповідальності» в управлінні витратами авіакомпанії.

Викладення основного матеріалу дослідження. Одним із визнаних у міжнародній практиці менеджменту методологічних підходів до управління експлуатаційними витратами є облік витрат за центрами відповідальності. Теоретичні основи обліку відповідальності було закладено в працях Джона А. Хіггінса на початку 50-х рр. ХХ ст., який запропонував розділити відповідальність за витрачання ресурсів компанії між менеджерами відповідно до їх компетенцій. Цим забезпечувалися підвищення виконавської дисципліни, матеріальна зацікавленість менеджерів в економії ресурсів, підвищення прозорості та контрольованості бізнес-процесів.

Сутність центру відповідальності як функціональної одиниці полягає у:

- декомпозиції бізнес-процесів у їх зв'язку з використанням ресурсів;
- визначенні нормативних показників витрат ресурсів відносно кількісно-якісних показників результатів діяльності центру відповідальності;

- встановленні повноважень за керівниками підрозділів здійснювати оперативне управління виконанням бізнес-процесів;

- встановленні персональної відповідальності керівників центрів відповідальності за фактичне виконання планових показників відповідним підрозділом.

Застосування концепції обліку відповідальності в управлінні витратами авіатранспортного підприємства передбачає виконання таких завдань:

визначити в організаційно-функціональній структурі компанії підрозділи, які оперують основними потоками ресурсів;

сформувати систему ключових показників, які дають кількісно-якісну характеристику ефективності використання ресурсів цими підрозділами;

визначити нормативні значення цих показників та спосіб їх відображення в системі бюджетів авіакомпанії;

призначити керівників центрів відповідальності (як правило, керівники відповідних посадових підрозділів);

забезпечити функцію контролю за виконанням планових показників;

забезпечити функцію аналізу їх динаміки та чинників відхилень від нормативних значень;

забезпечити оцінку ефективності роботи керівників центрів відповідальності.

Основна увага при виокремленні центрів відповідальності авіакомпанії зосереджується на дослідженні рівня повноважень та обов'язків керівників відповідних структурних підрозділів, а також функцій, що виконуються кожним центром відповідальності. Отже, в залежності від підконтрольності показників центри відповідальності поділяють на: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій. Узагальнена модель класифікації центрів відповідальності авіакомпанії представлена на (рис. 1).

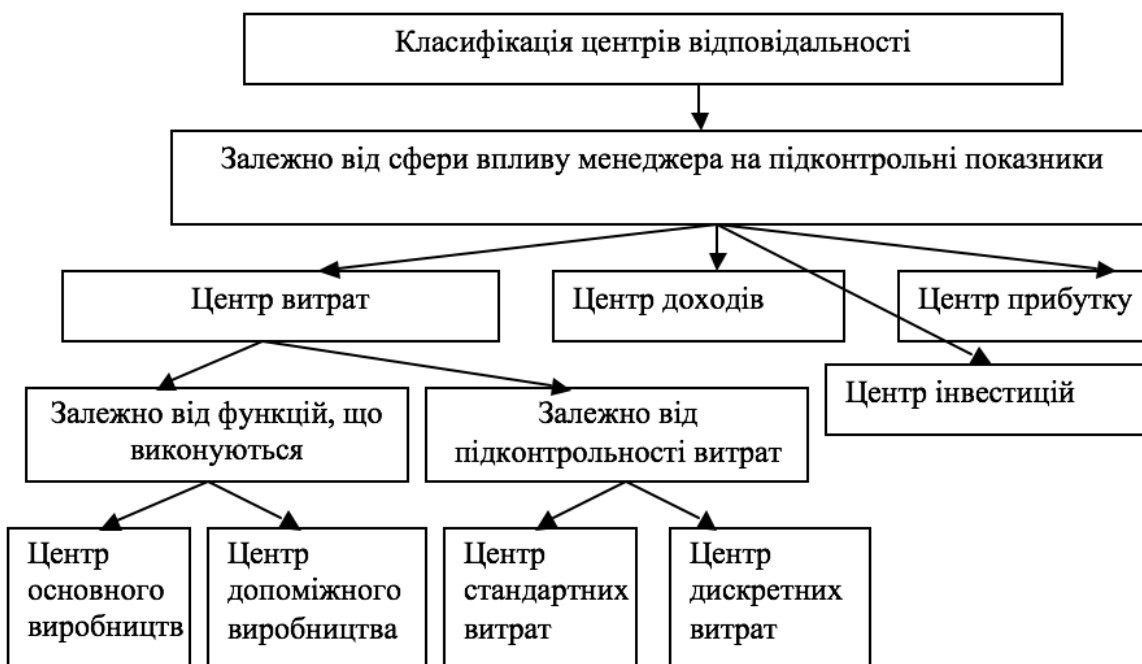


Рис. 1. Структурно-логічна модель класифікації центрів відповідальності авіакомпанії

Складено автором

Визначаючи відповідальність керівників окремих структурних підрозділів, слід звертати увагу не лише на характер підконтрольних їм показників, але й на масштаби відповідальності. Проілюструємо цю тезу на прикладі організаційної структури авіакомпанії «Українські Середземноморські Авіалінії (Um Air)» та сформуємо піраміду відповідальності окремих менеджерів Компанії (рис. 2).

Згідно з фрагментом сфер відповідальності авіакомпанії «Українські Серед-земноморські Авіалінії», представленим на рис. 2, керівник льотного загону відповідає лише за витрати, пов'язані зі здійсненням польоту, натомість директор з льотно-технічного забезпечення польотів контролює не лише прямі витрати на здійснення польотів, але й накладні витрати пов'язані з утриманням відділів контролю якості, технічного обслуговування та авіаційно-рятувальних робіт. У свою чергу генеральний директор Авіакомпанії, поряд з витратами отриманими в льотно-технічному комплексі та комплексі з наземного обслуговування, контролює ще й доходи, що утворилися в комерційному комплексі.



*Рис. 2. Піраміда відповідальності у авіакомпанії «Українські Середземноморські Авіалінії»
Складено автором*

Очевидними є відмінності між окремими групами ключових показників. Вони зумовлені специфікою об'єктів управлінської діяльності, стан яких вони відображають, застосовуваних методів оцінювання результативності, а також масштабів центру відповідальності. В практиці управлінського обліку в якості аналітичної основи оцінювання

ефективності центрів відповідальності прийнято приймати показники бюджетів. При цьому процес бюджетування носить *функціонально орієнтовний* характер, що передбачає розробку планових показників в розрізі функцій діяльності (структурних підрозділів) і в його основу покладено обсяг діяльності за окремою функцією.

Разом з тим дослідження сучасної практики бюджетування в авіакомпаніях України (табл. 1) виявило низку недоліків, що знижують оцінюючий характер планових показників.

Таблиця 1 - Порівняльна характеристика можливостей бюджетування та сучасних потреб в галузі оцінювання діяльності центрів відповідальності

Ознака	Функціональне бюджетування	Сучасні потреби оцінювання діяльності центрів відповідальності
Показники оцінювання	Орієнтація на фінансові показники. Фокусування на діяльності окремих підрозділів та авіакомпанії в цілому	Орієнтація на фінансові та нефінансові показники. Фокусування на технологічних процесах надання авіапослуг (процесне бюджетування) з виокремленням неефективної діяльності та непродуктивних витрат
Розробка планових показників (цільових завдань)	Встановлюються на весь бюджетний період і в подальшому використовуються для оцінювання та заохочення менеджерів окремих центрів відповідальності	Цільові завдання не встановлюються. Натомість оцінювання менеджерів здійснюється за результатами виконання ключових показників ефективності (КPI)
Оцінювання діяльності менеджерів	Фактично досягнуті результати порівнюють з фіксованими цільовими завданнями	Фактично досягнуті результати порівнюють з ключовими показниками ефективності (КPI), зовнішніми еталонними показниками (бенчмаркінг), чи результатами минулих періодів
Заохочення	Розмір заохочення встановлюється у відповідності до виконання планових показників	Розмір заохочення визначається бюджетним комітетом в залежності від фактично досягнутих значень показників у порівнянні з еталонними значеннями, чи результатами минулих періодів. Розмір заохочення залежить від діяльності авіакомпанії в цілому.
Координація діяльності менеджерів різних центрів відповідальності	Координація дій між підрозділами авіакомпанії проводиться централізовано, зазвичай, один раз на рік в процесі узгодження бюджетів	Координація дій між підрозділами авіакомпанії проводиться децентралізовано на рівні підпорядкованості менеджерів
Контроль	Контроль виконання планових показників та аналіз виявлених відхилень здійснюють виключно фахівці бюджетного комітету	Контроль виконання планових показників можуть здійснювати менеджери усіх рівнів управління шляхом порівняння досягнутих даних з еталонними показниками, чи аналогічними показниками інших авіакомпаній

Складено автором

Основними недоліками наведених методів є:

зосередження уваги на фінансових показниках функціональних

бюджетів, внаслідок чого залишаються не врахованими інші економічні індикатори роботи центрів відповідальності;

обмеження кола досліджуваних процесів функціями діяльності підприємства-автоперевізника, що приносять додану вартість внаслідок чого не вдається оцінити обсяг ресурсів у «забезпечувальних» напрямках господарської діяльності, які безпосередньо не приносять прибуток;

виникнення конфлікту відповідальності між керівниками рівних рівнів, які, насамперед, зацікавлені у виконанні доручених їм функціональних бюджетів, внаслідок чого їх робота над загальними цілями може бути недостатньо скоординованою.

Уникнути розвитку вищенаведених негативних тенденцій дозволяє методика процесного бюджетування. На відміну від функціональних бюджетів цей підхід спрямовує увагу на двох напрямках діяльності:

розвиток функцій, створюють додаткову цінність для споживачів послуг авіакомпанії;

скорочення функцій, які не створюють додаткової цінності для клієнта.

Під *процесним бюджетуванням* розуміють спосіб планування показників, що дозволяє визначити види діяльності (центри відповідальності), що приносять додану вартість підприємству (клієнту), необхідні обсяги такої діяльності та вартість ресурсів, потрібних для здійснення цих видів діяльності. При цьому процесний бюджет забезпечує відповідність між споживанням ресурсів та плановим рівнем двигунів діяльності. Теоретичні основи процесного бюджетування було розглянуто в працях таких науковців як В.В. Бусарев [2], Л.М. Ладико [7], В.М. Тупкало, С.В. Тупкало [9] та інші.

Планування собівартості послуг авіакомпанії у методології процесного бюджетування передбачає виконання таких завдань:

планування суми прямих витрат, пов'язаних з наданням окремих видів авіапослуг;

встановлення планових обсягів двигунів діяльності у відповідності до потреби в окремих видах діяльності, що споживаються авіапослугами;

визначення планових (економічно обґрунтованих) накладних витрат за окремими видами діяльності у відповідності до планового обсягу двигуна діяльності;

обчислення планової (нормативної) ставки розподілу накладних витрат за кожним видом діяльності (витрати на одиницю діяльності);

віднесення накладних витрат на авіапослуги у відповідності до ступеню поглинання ними того чи іншого виду діяльності;

визначення планової собівартості авіапослуг.

Оцінюючи перспективи використання методики процесного бюджетування в практиці українських авіатранспортних підприємств, слід згадати основні перешкоди його впровадженню. По-перше, процесне бюджетування потребуватиме залучення більшого обсягу фінансових та трудових ресурсів у зв'язку з необхідністю зміни методики та технології формування планових показників. По-друге, одномоментна зміна методології бюджетування може викликати значний внутрішньо-організаційний спротив, що може мати різні негативні наслідки для діяльності підприємства.

З огляду на це, вважаємо, що оптимальним рішенням є застосування багатоетапної стратегії впровадження процесного бюджетування. На першому етапі слід провести декомпозицію бізнес-процесів у їх зв'язку з використанням ресурсів тих напрямків діяльності, де це не вимагатиме внесення додаткових змін в системи бюджетування та обліку. На першому етапі слід розглядати процеси, на основі яких можна встановити двигуни діяльності, простежити динаміку додаткової вартості та витрат ресурсів окремих господарських функцій авіакомпанії. Із кожним наступним етапом впровадження процесного бюджетування слід охоплювати бізнес-процеси за іншими напрямками діяльності.

На нашу думку, в авіакомпанії «Українські Середземноморські Авіалінії» впровадження процесного бюджетування слід почати з напрямків діяльності, що виконують обслуговуючу (другорядну) роль відносно основного процесу – авіаперевезення. Такими напрямками є: забезпечення повітряної безпеки, організація технічного обслуговування повітряних суден, наземне переміщення пасажирів, їх багажу, вантажів, паливно-мастильних матеріалів на території аеропорту.

Алгоритм формування операційних бюджетів авіакомпанії за процесно орієнтовним підходом надано нижче (рис. 3).

Для забезпечення поточного контролю за виконанням операційних бюджетів авіакомпанії важливого значення набуває організація обліку витрат за центрами відповідальності. Це потребує розробки робочого плану рахунків, що вимагає доповнення наявних субрахунків Плану рахунків активів, зобов'язань та капіталу підприємства додатковими шифрами деталізації місць виникнення витрат.

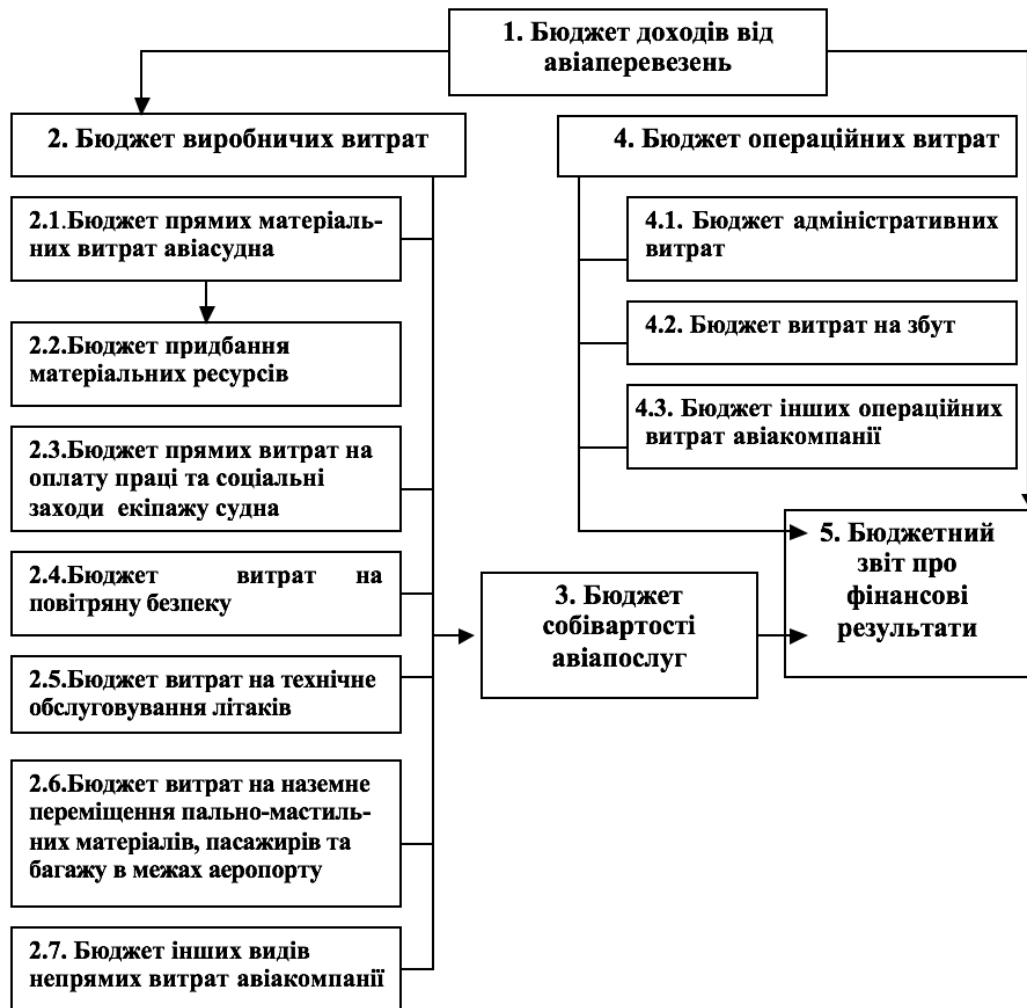


Рис.3. Модель формування операційних бюджетів авіакомпанії за процесно орієнтовним підходом

Складено автором

При формуванні шифрів ми керувалися наступними правилами:
перші дві цифри відповідають коду синтетичного рахунку;
третья цифра характеризує вид підрозділу: основний (1), допоміжний (2), обслуговуючий (3);

четверта цифра характеризує функціональну приналежність підрозділу до відповідного комплексу, наприклад: льотний комплекс (1), інженерно-технічний комплекс (2), наземний комплекс (3), комерційний комплекс (4);

п'ята та шоста цифри відповідають номеру підрозділу у складі окремих комплексів, наприклад: номер льотного загону за типами повітряних суден (01....n); підрозділи інженерно-технічного комплексу (01....n), підрозділи комерційного комплексу (01....n) тощо;

сьома та восьма цифри характеризують вид центру відповідальності: центр стандартних витрат (01), центр дискретних витрат (02).

Наприклад, інформація про витрати, пов'язані з діяльністю льотного загону №1 буде відображена за дебетом рахунку 23110101. У свою чергу витрати, пов'язані з діяльністю служби спеціального транспорту будуть відображатися за дебетом рахунку 91330102. Витрати, пов'язані з діяльністю відділу роботи з клієнтами будуть відображатися за дебетом рахунку 93340302.

Запропонований підхід до облікового відображення експлуатаційних витрат є складовою механізмом оцінювання діяльності менеджменту авіакомпанії. Для цього складають Звіти центру відповідальності, в яких надається інформація про результати фактичного виконання бюджетних (еталонних) показників.

Звітність за центрами відповідальності забезпечує можливість керівництву авіакомпанії вирішувати наступні завдання:

оцінювати результати роботи окремих сегментів авіакомпанії (видів послуг, груп клієнтів, сегментів ринку авіапослуг тощо);

здійснювати контроль за експлуатаційними витратами шляхом їх планування та обліку за центрами відповідальності;

формувати беззбитковий портфель авіапослуг;

оцінювати діяльності авіакомпанії не тільки за фінансовими показниками, але й за якісними показниками.

Крім того, звітність може використовуватися керівниками центрів відповідальності для самоконтролю для горизонті тактичного планування. Зокрема, для виявлення відхилень від планових показників та застосування коригуючих заходів управлінського впливу. Менеджери вищої ланки на основі звітності центрів відповідальності можуть оцінювати якість управлінських рішень, прийнятих нижчою ланкою. У цьому випадку звіти центрів відповідальності необхідно розглядати у розрізі результатів діяльності підрозділу та результатів його керівника окремо.

Результати діяльності керівника характеризують його здатність забезпечувати повсякденне ефективне управління діяльністю, що перебуває під його контролем. Натомість економічні результати діяльності характеризують успішність діяльності підрозділу як економічної одиниці [4, с. 415].

Аналізуючи звіти, слід зважати на суперечності в характері оцінювання діяльності керівників центрів відповідальності. Вони можуть виникати внаслідок того, що в межах компетенції керівника перебувають контрольовані та неконтрольовані параметри. Так, економічні результати

авіарейсів за одним маршрутом можуть відрізнятися через коливання попиту на послуги авіап перевезень. Вони можуть мати сезонний характер, зумовлюватися зміною конкурентної ситуації на ринку, відображати реакцію ринку на нову цінову чи маркетингову політику авіакомпанії. Таким чином, оцінюючи діяльність керівника центру відповідальності слід порівнювати умовно контрольовані параметри (витрати на харчування пасажирів, оплату праці екіпажу повітряного судна, тощо) із неконтрольованими параметрами (змінними витратами, які залежать від завантаженості рейсу). Наведений приклад показує, що кваліфікація керівника центру відповідальності та якість його роботи не завжди тотожно динаміці результативності контрольованих ним бізнес-процесів.

Для подолання цих недоліків необхідно:

удосконалювати методологію управління змінами, щоб уникнути передумов конфлікту відповідальності у діяльності менеджерів різних ланок управління;

удосконалювати систему ключових показників у напрямку забезпечення відповідності між компетенціями та повноваженнями керівників, з одного боку, та контрольованістю параметрів окремих бізнес-процесів, пов'язаних із діяльністю центру відповідальності.

Для цього доцільно застосовувати багаторівневу модель звітування за центрами відповідальності. Така модель передбачає побудову піраміди звітів центрів відповідальності від найнижчого рівня до найвищого з поступовим вливанням показників більш низького рівня у показники вищих рівнів відповідальності.

Запропонований формат Звіту центрів відповідальності розширює можливості внутрішнього звітування авіакомпанії, є надійним джерелом інформації, необхідної для розставлення пріоритетів у її діяльності та планування подальших напрямів розвитку.

Крім того прозорість формату Звіту втілює у собі механізм факторного (багаторівневого) контролю за виконанням бюджетних показників менеджерами різних рівнів управління авіакомпанії. Відтак керівництво авіакомпанії може оцінити діяльність кожного структурного підрозділу, визначити його місце в системі отриманих показників авіакомпанії в цілому, виявити «слабкі ланки» у складі технологічних операцій з надання авіапослуг та виявити керівників, діяльність яких є нерезультативною.

Висновки. Отже, інструменти обліку ресурсів та оцінювання ефективності їх використання у системі центрів відповідальності дозволяють поліпшити якість інформаційної основи управлінських рішень. Вони забезпечують кращий опис результатів бізнес-процесів, а також дозволяють сформувати системи показників за функціональними напрямками, зокрема, управління доходами, витратами, інвестиціями. Базова структурно-логічна модель центрів відповідальності забезпечує гнучкість її адаптації до організаційно-функціональної структури авіакомпанії. Встановлено, що оптимальним інструментом аналізу та планування в межах концепції центрів відповідальності є методика процесного бюджетування. Вона дозволяє ефективніше управляти виробничими функціями авіакомпанії з огляду на їх внесок у створення додаткової вартості. Автором розроблено модель формування операційних бюджетів авіакомпанії за процесно-орієнтованим підходом та підхід до облікового відображення експлуатаційних витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Бусарев В.В. Трансформація підходів до бюджетування підприємств: від ресурсно-функціонального до процесно-орієнтованого // Економічний вісник університету. – 2014. – №23. – С. 175-180.
3. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін.] ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Добровський В. М. Управлінський облік : навчальний посібник / Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1017 с.
7. Ладико Л.М. Передумови конфігурації процесно-цільового бюджетування // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2014. – №26. – С. 42-47.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підручник для студентів вищ. навч. закладів / Л.В. Нападовська – К.: Книга, 2004 – 544 с.
9. Тупкало В.М. Методичний підхід до реалізації процесно – орієнтованого бюджетування / В. М. Тупкало, С. В. Тупкало // Економіка. Менеджмент. Бізнес. – 2014. – №1. – С. 5-16.