

УДК 657

СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

МАКСИМЕНКО Д.В., ГОЛОВАЧКО В.М., ПАВЛОВСЬКА Ю.Ю.
Мукачівський державний університет

В даній статті висвітлено систему управлінського обліку на підприємстві, а також особливості функціонування центрів відповідальності.

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості менеджерам вищого рівня безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти або підрозділи й дозволити менеджерам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

Метою статті є висвітлення проблем та подальший розвиток управлінського обліку і аналізу діяльності центрів відповідальності на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів та рекомендацій, викладених у роботі, використання яких поліпшить процес управлінського обліку і аналізу діяльності центрів відповідальності на підприємстві. Отримані результати дослідження, скеровані на підвищення достовірності, оперативності і аналітичності управлінського обліку за центрами відповідальності.

Ключові слова: витрати, центри відповідальності, управлінський облік, диверсифікація виробництва, облік прямих витрат, облік непрямих витрат, центр інвестицій, розподіл витрат, центри ненормованих витрат.

Постанова проблеми. Система управлінського обліку служить інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її ведення керівник організації ухвалює виходячи з того, як він оцінює витрати і вигоди від її функціонування. Система управлінського обліку є ефективною, якщо вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи.

Постановка управлінського обліку є внутрішньою справою самої організації. На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку не є обов'язковим для організації. Неспроможність виживання підприємства в сучасних умовах без стратегічного менеджменту загальноновизнана. Стратегічна спрямованість менеджменту вимагає відповідної системи управлінського обліку, а саме відображення в управлінському обліку не лише фінансових і традиційно вимірюваних немонетарних показників, а й показників, спроможних дати випереджальну інформацію про діяльність підприємства в стратегічному аспекті і найголовніше – про взаємовідносини підприємства з конкурентним середовищем – інформації, не менш важливої для керівництва підприємством в умовах ринкової економіки, ніж власні, “внутрішні”, показники його діяльності. Особливо важливою є як сьогоднішня, так і прогнозована інформація про суб'єктів ринку – діючих і потенційних клієнтів, постачальників, інвесторів, про тенденції купівельного попиту для підприємств торгівлі. При побудові сучасної облікової системи слід орієнтуватись не лише на фактори мікросередовища, інформація щодо наявності, достовірності та актуалізації кількісних оцінок яких отримана у системі внутрішнього аудиту, але й на зовнішні фактори макросередовища, відповідно. Вказаний підхід можливий на базі поєднання концепції стратегічного обліку із напрямком внутрішнього аудиту який передбачає отримання інформації щодо зовнішнього середовища функціонування підприємства-перевізника, та є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень у системі оперативного та стратегічного управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням використання центрів відповідальності в управлінському обліку підприємств України присвячено багато робіт вчених і управлінців – практиків, серед яких вітчизняні вчені С. Андрос, О. Ачкасова, В. Зінченко, П. Іващенко, М. Кизим, О. Максимець, К. Редченко, С. Обуховський, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, В.П. Ярмоленко. Проблеми та шляхи їхнього вирішення, пов'язані з розвитком управлінського обліку на сучасних підприємствах, відбиваються в працях таких учених, як А.Д. Шеремет, К. Друрі, О.Д. Каверіна, Ю.В. Лисенко, Є.Д. Анісімов та інші.

Мета статті . Метою цієї статті є висвітлення основних теоретично-методичних аспектів розробки управлінського обліку і аналізу центрів відповідальності на підприємстві та виявлення передумов його успішного впровадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Причиною існуючого важкого стану окремих вітчизняних підприємств і економіки в цілому значною мірою є проблеми в управлінні. У сучасних кризових умовах ефективний розвиток економіки потребує впровадження на підприємствах адекватного менеджменту, який би відповідав ринковим умовам. Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості безпосереднього контролю за цими операціями. У таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти або підрозділи й дозволити призначеним особам діяти самостійно, надаючи їм ступінь незалежності через делегування певних повноважень. Децентралізація управління – система, яка дозволяє керівникам структурних підрозділів самостійно приймати та виконувати рішення, що відносяться до сфери їх відповідальності. Цей процес прямо пов'язаний із створенням центрів відповідальності – сфер діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які йому підконтрольні.

У системі обліку за центрами відповідальності створюється насамперед інформація про витрати виробництва, що підлягають групуванню за видами продукції, місцями виникнення витрат тощо. Згідно з чинним законодавством, адміністрація сама вирішує як класифікувати затрати, на скільки деталізувати місця їх виникнення та як їх пов'язати з центрами відповідальності. Проблему розподілу витрат і доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) вирішують шляхом встановлення взаємозв'язку витрат і доходів з роботою конкретних відповідальних осіб. Інструментом для цього буде система управлінського обліку, яка спрямована на забезпечення інформацією та об'єднує всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень – планування і прогнозування.[5, с.-573]

Створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; визначення центрів відповідальності; розподіл сфери повноважень і відповідальності менеджерів кожного центра; 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.

Організаційно-адміністративну структуру центрів відповідальності необхідно затвердити Положенням, що визначає: основні напрями діяльності центрів; вертикаль організаційно-адміністративної підпорядкованості; склад організаційних ланок центрів відповідальності і функції, закріплені за ними щодо забезпечення виконання завдань; порядок контролю за виконанням працівниками та центром в цілому покладених функцій та доведених завдань. 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[4,с-37]. Виділення центрів відповідальності доцільно передусім для підприємств, які проводять диверсикацію виробництва, на етапах реорганізації статутної діяльності, при реалізації інноваційної діяльності тощо [4, с-44].

Основу обліку відповідальності становить принцип контрольованості, що означає включення в сферу відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений шляхом усунення зі звіту неконтрольованих статей і уточнення сфери, за яку відповідає менеджер, або обчислення впливу неконтрольованих ділянок, щоб у звітах показати різницю між контрольованими й неконтрольованими статтями. Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. В основі методу ABC лежить припущення, що «діяльність споживає ресурси, а продукція споживає діяльність», облік витрат за видами діяльності передбачає, що продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі ресурси, операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси. Мета обліку полягає в тому, щоб виміряти результат кожного центру відповідальності, а саме накопичення витрат і доходів для кожного центру відповідальності, так щоб відхилення від цільової продуктивності (зазвичай бюджету) були пов'язані з людиною, яка несе відповідальність за центром відповідальності. Метою аналізу витрат із центрами відповідальності є узагальнення наявних даних про витрати і доходи по кожному з центрів відповідальності з метою віднесення отриманих відхилень фактичних даних від кошторисних на конкретну особу. Центр доходів – структурний підрозділ (або група підрозділів), що відповідає за отримання доходу і володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на збільшення доходів в рамках свого підрозділу. Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників з реалізації. У галузях, де частка повернень продукції значна, використовують цільові установки з чистої вартості реалізації (реалізація за вирахуванням повернень).

Планування виручки здійснює сам центр доходів, оскільки володіє всією необхідною для цього інформацією: даними про продажі минулих періодів (у розрізі продуктів, каналів збуту, регіонів, споживачів тощо), прогнозом ринку збуту, галузевими та макроекономічними прогнозами, впливом сезонності. Центр витрат – керівник центру витрат несе відповідальність за витрати структурного підрозділу. Розрізняють два види центрів витрат: - центр нормованих витрат; - центр ненормованих витрат. Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (цехи основного і допоміжного виробництва). У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт чи послуг. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрати матеріалу та виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції. Планування в центрі нормованих витрат починається з планування випуску в натуральному вираженні. На підставі планового обсягу виробництва і нормативних коефіцієнтів визначають планову кількість споживаних ресурсів. Планові витрати центру розраховують як кількість ресурсів помножену на їх ціну. Більша частина витрат центру нормованих витрат змінюються пропорційно випуску. У центрі ненормованих витрат, витрати є постійними щодо випуску та основна частина витрат у цих підрозділах становлять витрати на персонал. Центри ненормованих витрат – це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками. Планування в центрах ненормованих витрат здійснюється на підставі даних минулих періодів з поправкою на інфляцію, сезонність, зміну обсягу робіт тощо.

Центр прибутку є таким структурним підрозділом, від якого більшою мірою залежать елементи, що визначають прибуток, обсяг продажів, продажні ціни, змінні та постійні витрати. Результати його діяльності оцінюються за показником прибутку, відповідальність за яку покладається на даний центр. Контрольовані доходи центру відповідальності залежать від обсягу та характеру операцій, контрольованих центром. Вони не можуть обмежитися тільки доходами від продажу, а включають виручку: основного виробництва; торговельну; допоміжного виробництва; обслуговуючих виробництв і господарств; від орендних операцій та поступки прав на інтелектуальну власність тощо. Центр інвестицій – компанія або підрозділ компанії; центр фінансової відповідальності, що відповідає за ефективне використання інвестицій і отримання прибутку та володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на прибутковість й окупність інвестицій, збільшення доходів і зменшення витрат в рамках свого підрозділу. Основними інструментами децентралізації організації на складові з метою закріплення відповідальності є: - організаційна структура, в т. ч. неформальна, якщо офіційна структура не відповідає реальному розподілу повноважень і відповідальності; - виробнича структура; - бізнес-процеси організації (якщо вони не описані, то при формуванні фінансової структури можна не витратити час на їх опис); - технологічна схема в організаціях зі складним виробництвом; - частка витрат (доходів) виділяється центру відповідальності у сукупних показниках організації.

Висновки

З вище сказаного, можна зробити такий висновок: впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, а саме створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на кожному із рівнів. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу. Отже, можна визначити декілька напрямів стратегії підприємства:

- стратегія якості, яка включає бюджет витрат та контроль за його виконанням, розширення центрів відповідальності, розвиток маркетингових комунікацій, зміна в організації управління виробництвом та запровадження обов'язкового щомісячного балансу;
- стратегія удосконалення виробництва та скорочення витрат: оптимізація структури виробництва та структури витрат; посилення контролю за процесом постачання, виробництва і реалізації продукції; запровадження змістовної системи внутрішньої звітності, вибір форми розрахунків з покупцями тощо.

ЛІТЕРАТУРА

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібник / П.Й. Атамас. – К. : ЦНЛ, 2006. – 440 с.
2. Гасенко Л. В. Управлінський облік : навч. посіб./ Л. В. Гасенко, С.С. Грановський. – Дніпродзержинськ: Вид. відділ ДДТУ, 2007. – 214с.
3. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елемент організації управлінського обліку витрат / К.І. Кузьмінська // Економічні науки / Облік і фінанси». – № 8 (29). – Ч. 3. – 2011.
4. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності “Витрати”) / С. Левицька // Бухгалтерський облік і Lviv Polytechnic National University Institutional Repository <http://ena.lp.edu.ua> 426 аудит. – 2011. – №7. – С. 34-44.
5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападовська. – Видавництво КНЕУ, 2010. – 623 с.
6. Партин Г.О., Управлінський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп./ Г.О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

7. Партин Г.О. Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / Г.О. Партин // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту. – Львів : Вид. Нац. ун. “Львівська політехніка”, 2009. – С. 252–255.

8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

АННОТАЦИЯ

СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

В данной статье рассмотрены система управленческого учета на предприятии, а также особенности функционирования центров ответственности.

Сложность и большое количество хозяйственных операций, осуществляемых на предприятии, не дают возможности менеджерам высшего уровня непосредственно контролировать эти операции. В таких условиях возникает необходимость разделить организацию на отдельные сегменты или подразделения и позволить менеджерам, которые отвечают за эти структуры, действовать самостоятельно, предоставляя им большую степень независимости через делегирование определенных полномочий.

Целью статьи является освещение проблем и дальнейшее развитие управленческого учета, анализ деятельности центров ответственности на предприятии.

Практическое значение полученных результатов исследования заключается в научной обоснованности и прикладной направленности теоретических положений, подходов и рекомендаций, изложенных в работе, использование которых улучшит процесс управленческого учета и анализа деятельности центров ответственности на предприятии. Полученные результаты исследования направлены на повышение достоверности, оперативности и аналитичности управленческого учета по центрам ответственности.

Ключевые слова: *расходы, центры ответственности, управленческий учет, диверсификация производства, учет прямых затрат, учет косвенных затрат, центр инвестиций, распределение*

SUMMARY

SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING FOR THE CENTERS OF RESPONSIBILITY

The system of management accounting in the enterprise and peculiarities of the functioning of responsibility centers have been highlighted in the article.

The complexity and huge number of business transactions that occur in the modern enterprise, do not allow top managers to control directly these operations. In such circumstances it is necessary to divide the company into separate segments or divisions and allow managers to be responsible to these structures operate independently giving them a greater degree of independence through the delegation of certain powers.

The aim of the article is to highlight the problems and further development of management accounting and analyze activity of the centers of responsibility at the enterprise.

The practical significance of the results of the study is the scientific justification and applied orientation of theoretical positions approaches and recommendations set out in the work, the use of which will improve the process of management accounting and analysis of the centers of responsibility in the company. The results of research are aimed at improving the reliability efficiency and analyticity of management accounting for the centers of responsibility.

Keywords: *the centers of responsibility, management accounting, diversification of production, account of direct costs and indirect costs, center of investment, distribution costs, centers of irregular expenditure.*