

УДК 657

Хаймьонова Н.С.
аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії

КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

COST ACCOUNTING CONCEPT OF RESPONSIBILITY CENTERS IN THE ENTERPRISE INFORMATION MANAGEMENT SOFTWARE

АНОТАЦІЯ

Розглянуто дефініції економічного значення «центр відповідальності» у працях зарубіжних та вітчизняних учених та визначено їхнє значення у системі управління витратами підприємства. Сформовано принципи виокремлення центрів відповідальності за витратами підприємства та надано їхню загальну характеристику. Охарактеризовано особливості функціонування центрів відповідальності за умов різних систем відповідальності (функціонально-орієнтованої, процесно-орієнтованої, стратегічно-орієнтованої). Визначено параметри ефективності системи обліку за центрами відповідальності. Окреслено основні організаційно-методичні напрями удосконалення систем обліку відповідальності.

Ключові слова: управлінський облік, облік відповідальності, система обліку відповідальності, центр відповідальності, центр витрат, центр нормативних витрат, центр дискреційних витрат.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены дефиниции экономического значения «центр ответственности» в трудах зарубежных и отечественных ученых и определена их роль в системе управления затратами предприятия. Сформированы принципы выделения центров ответственности по затратам предприятия и представлена их общая характеристика. Охарактеризованы особенности функционирования центров ответственности в условиях различных систем ответственности (функционально-ориентированной, процессно-ориентированной, стратегически ориентированной). Определены параметры эффективности системы учета по центрам ответственности. Определены основные организационно-методические направления совершенствования систем учета ответственности.

Ключевые слова: управленческий учет, учет ответственности, система учета ответственности, центр ответственности, центр расходов, центр нормативных расходов, центр дискреционных расходов.

ANNOTATION

We consider the definition of economic value «responsibility center» in the works of foreign and domestic scientists and determined their importance in the management costs. Formed principles of separation responsibility centers on enterprises and the costs given their general characteristics. The peculiarities of functioning centers responsible for different conditions of responsibility (function-oriented, process-oriented, strategically-oriented). The parameters of effectiveness of the accounting responsibility centers. The basic organizational and methodological directions of improvement of accounting systems responsibility.

Keywords: management accounting, accounting responsibility accounting system of accountability, responsibility center, cost center, cost center standard, center discretionary spending.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Сучасні умови господарювання вітчизняних промислових підприємств характеризуються низкою нагальних

проблем, вирішення яких потребує застосування комплексних інструментів щодо підтримки та стимулювання їхньої діяльності. Різноманіття підходів щодо розуміння функцій і завдань системи управління витратами, її місця в загальній системі управління підприємством обумовлюють актуальність використання системи обліку відповідальності. Управління за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми обліку витрат за центрами відповідальності детально досліджувалися такими вітчизняними вченими, як С.Ф. Голов, П.М. Іванченко, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.І. Скрипник [1-8], однак вони все одно залишаються актуальними з огляду на їхній прикладний характер.

Метою статті є визначення організаційно-методичних принципів виокремлення і функціонування центрів відповідальності та напрямів удосконалення системи обліку відповідальності з метою забезпечення ефективності інформаційного забезпечення управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних кризових умовах ефективний розвиток економіки потребує впровадження на підприємствах адекватного менеджменту, який би відповідав ринковим умовам. Децентралізація управління – це система, яка дає змогу керівникам структурних підрозділів самостійно приймати та виконувати рішення, що належать до сфери їхньої відповідальності.

Делегування повноважень з прийняття рішень означає децентралізацію управління. Децентралізацію системи управління можна визначити як об'єктивний процес розподілу (делегування) відповідальності між менеджерами в частині управління, планування і контролю витрат та результатів діяльності. Децентралізація управління має певні переваги і недоліки (рис. 1).

В економічній літературі не існує єдиної думки щодо трактування поняття «центр відповідальності» (далі – ЦВ). Низка фахівців, таких як Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер і К. Друрі, стверджують, що ЦВ – це частина організа-

ції, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центра. М. Скрипник під ЦВ розуміє місце, де виникають правові відношення між учасниками господарських процесів. Д. Міддлтон вважає, що ЦВ (обліково-калькуляційний підрозділ) становить частину виробництва, для якого можна визначити затрати. Р. Сидоренко вважає, що ЦВ – це таке групування витрат, котре дозволяє поєднати в одному процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю керуючих ними менеджерів.

Дефініції економічного визначення «центр відповідальності» наведено у таблиці 1.

Центр відповідальності – сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Облік відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Система обліку центрів відповідальності повинна ґрунтуватися на таких принципах: відповідальності менеджерів тільки за ту діяльність, яка перебуває під їх впливом; визначення цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів спільно з ними; бажання менеджерів досяг-

ти поставлених цілей; чіткості визначення ролі обліку у заохоченні працівників; регулярності складання звітів про виконання бюджетів.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання центрів відповідальності;
- своєчасний аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів відповідальності.

Сукупність центрів відповідальності в межах децентралізованої організаційної структури є системою управління за центрами відповідальності або системою центрів відповідальності.

Виходячи із сутності центру відповідальності, основна мета створення системи управління на основі центрів відповідальності полягає

Переваги децентралізації	Недоліки децентралізації
Можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях	Ускладнення процесу координації діяльності
Рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми	Можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції
Менеджери набувають досвіду управління, що дає їм змогу з часом посісти вирішальні посади у керівництві	Збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу

Рис. 1. Переваги та недоліки децентралізації організаційної структури підприємства

Таблиця 1

Трактування поняття «центр відповідальності» у працях вітчизняних і зарубіжних учених

№ з/п	Автор	Визначення
1	С.Ф. Голов	Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює
2	Л.В. Нападовська	Центр відповідальності – структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених затрат на одержання доходів
3	П.Й. Атамас	Центр відповідальності – підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи
4	В.С. Лень	Центр відповідальності – відносини між керівниками різного рівня в системі управління підприємством
5	І. Абрамова	Центр відповідальності – структурний підрозділ (чи сукупність структурних підрозділів), наділений необхідними ресурсами, що здійснює господарську чи іншу діяльність відповідно до своїх прав і обов'язків
6	А. Апчерч	Центр відповідальності – поділ організації на центри, управління кожним з яких делегується відповідному менеджеру
7	Ф.Ф. Бутинець	Сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати
8	Энтони А. Аткинсон	Організаційна одиниця, відповідальність за яку покладено на менеджера. Центр відповідальності подібний невеликому бізнесу, і менеджер повинен управляти ним так, щоб принести максимальну вигоду тій організації, частиною якої він є

у розподілі відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів, отриманні інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз та контроль досягнутих результатів за кожним центром та приймати відповідні управлінські рішення. Мета будь-якої системи реалізується через її функції. На основі формулювання мети системи управління центрів відповідальності ми виділили наступні її функції (рис. 2).

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу відокремити чотири типи центрів відповідальності (рис. 3):

центр витрат – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають тільки за витрати;

– центр доходів – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають за отримання доходів;

– центр прибутку – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають одночасно за витрати і доходи підрозділу;

– цент інвестицій – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають не тільки за витрати і доходи, але і за ефективність використання інвестицій.

Центр відповідальності як частина системи управління підприємством має переваги та недоліки, що узагальненні у таблиці 2.

Ефективність центру відповідальності визначається такими параметрами:

- досягненням цілей;
- ефективністю використання ресурсів.

Відповідальність тягне за собою підзвітність. Підзвітність передбачає оцінку виконання, а це означає, що фактичні результати порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності,

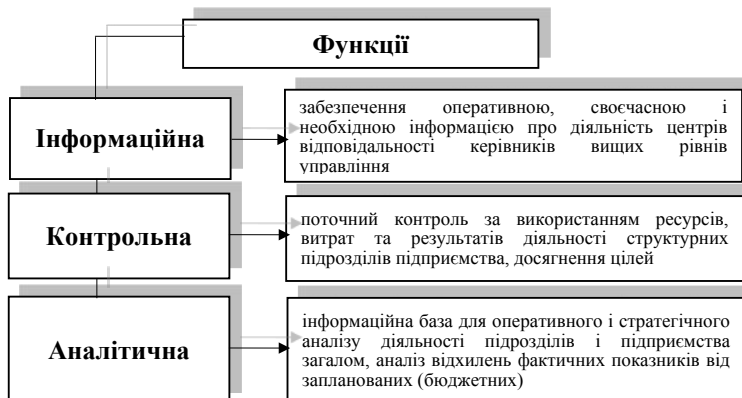


Рис. 2. Функції системи управління центрів відповідальності



Рис. 3. Види центрів відповідальності

Таблиця 2
Переваги та недоліки обліку за центрами відповідальності

	Переваги	Недоліки
1	Можливість керівників зосередити увагу на стратегічному керуванні бізнесом	Ускладнюється процес координування діяльністю
2	Рішення приймаються оперативно та керівниками, що глибоко ознайомлені з проблемою	Внутрішня конкуренція між підрозділами
3	Підготовка менеджерів стратегічного рівня	Неефективний менеджмент на місцях
4	Посилюється контрольна функція за діяльністю окремих підрозділів підприємства	Неоднаковий обсяг робіт у різних підрозділах
5	Можливість виявляти відхилення основних показників діяльності від запланованих безпосередньо на місцях	Збільшуються витрати на утримання персоналу
6	Покращується інформаційна забезпеченість підприємства	Дублювання діяльності
7	Зростає орієнтованість на споживача	-

підзвітності й оцінки виконання часто називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звіти у цьому процесі. Іншими словами, облік відповідальності – це система, яка вимірює результати діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну менеджерам для управління своїми центрами.

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і знати, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності даний процес передбачає завдання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення стають значними. Цільові показники для центрів витрат задаються у вигляді кошторисів витрат (табл. 3), а цільові показники для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень на інвестиції.

Оснoву обліку відповідальності становить принцип контролюваності, що означає включення у 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 не-

Таблиця 3
Класифікація відхилень від норм
за основними ознаками

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види відхилень
1	Залежно від місця виявлення:	<ul style="list-style-type: none"> залежні від діяльності виробничих підрозділів; незалежні від діяльності виробничих підрозділів;
2	За характером оформлення:	<ul style="list-style-type: none"> документально оформлені; розраховані; невраховані;
3	За суб'єктивністю оцінки:	<ul style="list-style-type: none"> позитивні; негативні;
4	Залежно від сфери повноважень менеджера:	<ul style="list-style-type: none"> підконтрольні; непідконтрольні;
5	Для прийняття управлінського рішення:	<ul style="list-style-type: none"> суттєві; несуттєві.

контрольованих ділянок, щоб у звітах показати різницю між контрольованими й неконтрольованими статтями.

Звітність центрів витрат, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, що перебувають під їхнім контролем, залежить від категорій центрів витрат:

- центру нормативних (технологічних) витрат;

- центру дискреційних витрат.

Для центрів нормативних витрат характерний той факт, що результат їхньої діяльності може бути вимірним і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції (цехи основного й допоміжного виробництва). Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні їхніх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Центри дискреційних витрат – це такі центри відповідальності, в яких результат не може бути вимірним відповідним фінансовим показником і немає чіткої залежності між ресурсами та результатами (відділи реклами, відділи досліджень і розробок, адміністративні відділи тощо). У таких центрах відповідальності управління виступає у вигляді забезпечення того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним, і завдання, покладені на центр, успішно виконувалися.

Залежно від того, на кого покладається відповідальність за результати діяльності, які критерії встановлюються для виконання, яким чином здійснюється оцінка виконання та як будується система винагородження менеджерів, розрізняють три типи систем обліку відповідальності:

- функціонально орієнтовану;

- орієнтовану на процеси або діяльність;
- стратегічно орієнтовану.

Для підприємств, що працюють у стабільному середовищі зі стандартизованою продукцією та процесами і незначним конкурентним тиском, найпридатнішою є функціонально орієнтована система обліку відповідальності. У міру зростання організаційної складності і підсилення динамізму конкурентного середовища більш придатними будуть системи обліку відповідальності за процесами (на основі діяльності) і стратегічно орієнтована система. При функціонально орієнтованій системі, яка зосереджується на функціональних підрозділах підприємства та окремих працівниках, центром відповідальності виступають такі організаційні одиниці, як підрозділ (цех, відділ) або виробнича лінія. Незалежно від виду функціональної одиниці відповідальність покладається на посадову особу, що відповідає за даний підрозділ.

В обліку відповідальності за процесами центр уваги від структурних одиниць та індивідів переміщується до процесів і команд. Проте фінансова відповідальність при цьому залишається життєво необхідною. Процеси (закупівля, розробка продукту, залучення нових клієнтів та обслуговування клієнтів) визначаються як центр уваги, адже вони є вирішальним фактором у досягненні підприємством їх фінансових цілей. У середовищі, що безперервно вдосконалюється, фінансова перспектива трансформується в постійне збільшення доходів, зменшення витрат і поліпшення використання ресурсів.

Системи обліку відповідальності відрізняються також встановленням показників виконання. У функціонально орієнтованій системі наріжними каменями еталонної діяльності виступають бюджетне та нормативне калькулювання, які є об'єктивними, фінансовими і відносно стабільними. Для підприємств, що працюють у середовищі безперервного вдосконалення (виробництво комп'ютерної техніки, програмне забезпечення тощо), критерії виконання зорієнтовані на процеси, а отже, мають стосуватися таких їх параметрів, як тривалість, якість та ефективність. При цьому стандарти оцінки діяльності мають бути динамічними за своєю природою їх необхідно змінювати, щоб вони відображали нові умови і цілі та допомагали підтримувати рівень прогресу, якого вже досягнуто.

У межах функціонально орієнтованої системи виконання оцінюється шляхом порівняння фактичних результатів з плановими. На працівників у межах центрів відповідальності надаються повноваження лише у межах тих статей, які вони повинні контролювати з особливою увагою на дотриманні бюджетного рівня витрат. У середовищі, яке безперервно вдосконалюється, виконання оцінюється не лише за фінансовою перспективою. Вирішальними показниками діяльності стають час, якість та ефективність, які мають бути підвищені фінансові результати підприємства. У системах обліку

відповідальності існують також відмінності у системах винагородження, де спостерігається перехід від принципів індивідуального винагородження до групового (командного), причому не тільки за фінансові результати, але і за досягнення певних нефінансових показників.

Незважаючи на те, що облік відповідальності за процесами є значно ефективнішим у середовищі безперервного вдосконалення, він має певні недоліки. Основним його недоліком став той факт, що зусилля, спрямовані на безперервне вдосконалення, мають фрагментарний характер і виявили неспроможність поєднатися із загальною стратегією та метою підприємства. Для усунення цих недоліків була розроблена стратегічно орієнтована система обліку відповідальності (збалансована карта (шкала) бальних оцінок), за якою менеджери повинні точно встановити стратегію підприємства та визначити цілі, критерії виконання і стимули, необхідні для досягнення загальної мети. У зазначеній системі показники виконання повинні бути інтегровані таким чином, щоб вони були взаємно сумісними і справляли підсилюючий вплив один на одного, тобто бути збалансованими та пов'язаними із загальною стратегією підприємства.

Висновки. Побудова управлінського обліку на основі зазначеної концепції є одним із перспективних методів, котрий може забезпечити вітчизняним підприємствам ефективність управління витратами та вироблення стратегії на шляху до зниження витратомісткості ви-

бленої продукції. Центри відповідальності повинні забезпечити оптимальне поєднання усіх елементів в єдину систему управління; сполучення виробничої, науково-технічної, комерційної та економічної діяльності; отримання найбільшого економічного ефекту та ефективності використання виробничого потенціалу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік : [навчальний посібник] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності [Текст] / В.О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [навчальний посібник] / Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
4. Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 374 с.
5. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів / М.І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 46-49.
6. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений [Текст] / Д. Миддлтон ; пер. с англ. ; под ред. И.И. Елисеевой. – М. : Аудит, 2000. – 351 с.
7. Сидоренко Р.В. Внутрішня звітність центрів відповідальності / Р.В. Сидоренко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 326-328.
8. Пушкар М.С. Управлінський облік : [навчальний посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 1998. – 458 с.