

УДК 657.1

Головацька С.І.  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Львівської комерційної академії

Сашко О.П.  
викладач  
Луцького кооперативного коледжу  
Львівської комерційної академії

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

## ORGANIZATIONAL-METHODICAL ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES OF THE ENTERPRISE ON RESPONSIBILITY CENTERS

### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто економічну природу поняття «центр відповідальності» у працях науковців, визначено його значення в системі управління витратами підприємства. Визначено основні організаційно-методичні напрями вдосконалення систем обліку витрат за центрами відповідальності та параметри ефективності системи обліку за центрами відповідальності. Доведено необхідність виділення центрів відповідальності та їх вплив на організацію обліку витрат на підприємстві.

**Ключові слова:** центр відповідальності, управлінський облік, децентралізація управління, система обліку відповідальності, організація обліку витрат за центрами відповідальності, внутрішня звітність.

### АННОТАЦІЯ

В статье рассмотрена экономическая природа понятия «центр ответственности» в трудах ученых, определено его значение в системе управления затратами предприятия. Определены основные организационно-методические направления совершенствования систем учета затрат по центрам ответственности и параметры эффективности системы учета по центрам ответственности. Доказана необходимость выделения центров ответственности и их влияние на организацию учета затрат на предприятии.

**Ключевые слова:** центр ответственности, управленческий учет, децентрализация управления, система учета ответственности, организация учета затрат по центрам ответственности и внутренняя отчетность.

### ANNOTATION

The article describes economic nature «responsibility center» the works of scientists, defines their importance in the system of cost management of the enterprise. The analysis of various definitions of the content of this concept. Identifies the main organizational and methodological directions of improvement systems of cost accounting by responsibility centers. The parameters of the effectiveness of the system of accounting by centers of responsibility. The proven need for allocation of responsibility centers and their impact on the organization of cost accounting in the enterprise.

**Keywords:** responsibility center, managerial accounting, decentralized management, the system of responsibility accounting, organization of accounting of expenses on the responsibility centres and internal reporting.

**Постановка проблеми.** Кожне машинобудівельне підприємство має притаманну лише йому організаційну структуру, яка характеризується наявністю відповідних підрозділів відділів, цехів, взаємозв'язком між ними та розподілом функцій і обов'язків, що в сукупності складають мету діяльності підприємства. У сучасних умовах на підприємствах машинобуду-

вання здійснюється велика кількість господарських операцій, контролювати та аналізувати які вище керівництво самотійно не в змозі. Отже, на підприємстві виникає необхідність поділу на певні структурні підрозділи чи сегменти, які наділяються правами та обов'язками щодо формування кінцевого результату господарської діяльності машинобудівного підприємства. Кожен із таких сегментів має очолювати керівник, який безпосередньо несе відповідальність за діяльність підрозділу та займається оперативним управлінням.

Різноманіття підходів до розуміння функцій і завдань системи управління витратами, її місця в загальній системі управління підприємством обумовлює актуальність використання системи обліку відповідальності. Управління за допомогою центрів відповідальності спрямоване на активізацію внутрішніх організаційно-економічних чинників ефективності діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На вітчизняних підприємствах вищевказані підходи до побудови обліку не надто поширені, тому обґрунтування переваг та основних принципів обліку за «центрами відповідальності» залишається актуальною темою дослідження вітчизняних науковців. Зокрема, у даному напрямі працюють: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гуцайлюк З., Ластовецький В.О., Нападівська Л.В., Пушкар М.С., Садовська І.Б., Сидоренко Р.В. [1–6], Хомин П.Я., Чумаченко М.Г. та ін.

Уперше концепцію обліку витрат за «центрами відповідальності» сформулював Хігінс Дж.А.; з роками низка провідних іноземних науковців поглиблювали та вдосконалювали цю концепцію. Серед них варто виділити наукові роботи Аткинсона Е., Банкера Р., Друрі К., Ентоні Р., Каплана Р., Спенсера А. Такера, Рис Дж., Фостера Дж., Хорнгрена Ч.Т., Янга М. тощо.

**Мета статті** полягає в узагальненні теоретичних досліджень провідних науковців щодо підходів до побудови управлінського обліку витрат на

основі концепції центрів відповідальності та визначенні особливостей організації обліку витрат за центрами відповідальності на підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Побудова управлінського обліку на машинобудівному підприємстві вимагає чіткого розмежування підрозділів. Мається на увазі виділення окремих ланок, за якими можуть бути закріплені певні функціональні обов'язки та встановлення відповідальності за їх виконання. Сукупність виділених на підприємстві відділів та організаційний процес їхньої взаємодії представляють собою його структуру. Без такої структури діяльність будь-якого суб'єкта господарювання буде під великою загрозою хаосу. Подібно до принципів побудови структури підприємства організовується управлінський облік витрат. Щоб не допустити хаосу у витратах діяльності суб'єкта господарювання, формується система їх управлінського обліку, яка повинна прогнозувати, виявляти, контролювати, аналізувати витрати в процесі повного циклу – від відпуску матеріалів для виготовлення продукту до реалізації вироблених благ кінцевому споживачу. Таким чином, формується чітка вертикаль управлінського обліку витрат за центрами відповідальності.

Серед науковців та дослідників відсутній єдиний підхід до визначення сутності поняття «центр відповідальності».

Засновником обліку за центрами відповідальності вважається Хіггінс Дж., який ще в 1952 р. дав його визначення: «Облік за центрами відповідальності – це система бухгалтерського обліку, яка організується підприємством так, що затрати акумулюються і відображаються у звітах на певних рівнях управління».

Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. і Друрі К. стверджують, що центри відповідальності – це частина організації, за якою доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центра. На думку професора Нападовської Л.В., центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником. Скрипник М. під центрами відповідальності розуміє місце, де виникають правові відношення між учасниками господарських процесів. Міддлтон Д. вважає, що центр відповідальності (обліково-калькуляційний підрозділ) становить частину виробництва, для якого можна визначити затрати. Сидоренко Р. зазначає, що центри відповідальності – це таке групування витрат, котре дає змогу поєднати в одному процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю керуючих ними менеджерів [6, с. 326].

Проведений аналіз різних визначень змісту даного поняття дає змогу стверджувати, що основними сутнісними ознаками його ідентифікації є відокремленість від інших структурних підрозділів підприємства та встановлення персональної відповідальності менеджера за показники діяльності, які він контролює.

Створення системи управлінського обліку витрат на основі центрів відповідальності зумовлює децентралізацію структури машинобудівного підприємства в цілому та управлінських функцій зокрема. Це означає безперечний і чіткий поділ підприємства на організаційні центри й обов'язкове делегування повноважень щодо управління господарськими процесами від керівника підприємства (однієї людини) менеджерам нижчого рівня (керівникам структурних підрозділів, центрів відповідальності тощо). Децентралізована система управління витратами підприємства, на думку більшості науковців, є набагато ефективніша, ніж централізована.

Децентралізація управління – система, яка дає змогу керівникам структурних підрозділів самостійно приймати та виконувати рішення, що відносяться до сфери їх відповідальності. Основні переваги та недоліки децентралізації управління наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Переваги та недоліки  
децентралізації управління**

Переваги	Недоліки
Можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях	Послаблення ефективності координації діяльності
Оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління, що сприяє поліпшенню показників ефективності роботи та залученню потенційних клієнтів	Внутрішня конкуренція підрозділів
Рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми, оскільки у центрі відповідальності завжди більше інформації для прийняття рішення	Послаблення контролю рішень менеджерів
Менеджери набувають досвіду управління, що дає їм змогу з часом посісти вирішальні посади у керівництві	Збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу
Діяльність керівників підрозділів є більш вмотивованою, якщо вони мають можливість проявляти більше ініціативи	Можливі некомпетентні рішення внаслідок недостатніх знань або коли запити підрозділу стають на перший план перед завданнями банку в цілому

В умовах децентралізації управління вище керівництво контролює діяльність менеджерів нижчого рівня, а ті, своєю чергою – роботу свого підрозділу і надають відповідні звіти про результати роботи. Для того щоб даний інформаційний потік був ефективним, необхідно налагодити систему обліку центрів.

Облік за центрами відповідальності – це система бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз і представлення інформації про витрати та результати і

дає змогу оцінювати окремі центри відповідальності та їх керівників [5, с. 576–577].

Завданням обліку за центрами відповідальності є не лише контроль, а передусім допомога в організації самоконтролю.

Облік за центрами відповідальності базується на таких принципах:

1) відповідальність керівника центру лише за ту діяльність, що ним контролюється;

2) безпосередня участь керівника центру в оперативному плануванні показників, що має досягти його підрозділ;

3) зацікавленість керівника центру в досягненні завдань, що поставлені перед його підрозділом;

4) регулярність складання та подання звітності для оцінки роботи центру відповідальності.

Ефективність центру відповідальності визначається двома параметрами: досягненням певних цілей та ефективністю використання ресурсів. При цьому найбільш ефективним є центр відповідальності, який виконав поставлені перед ним цілі, витративши мінімальну кількість ресурсів.

Особливості діяльності менеджерів і пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності (рис. 1).

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності і знати, який із 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.

Одним з основних підходів до побудови ефективної системи управління витрат є організація обліку витрат за центрами відповідальності.

При організації управлінського обліку витрат за центрами відповідальності необхідно:

– враховувати організаційні та технологічні особливості виробничого процесу;

– децентралізувати систему управління витратами підприємства, що дасть можливість отримувати більш точну інформацію про сутність та причини виникнення витрат, оперативно реагувати на зміни господарської діяльності.

Саме організація системи управлінського обліку на машинобудівних підприємствах за центрами відповідальності дасть змогу вирішити два основних завдання:

1) забезпечити контроль ефективної роботи окремих підрозділів для співставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них;

2) підвищити точність та ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості продукції, особливо на тих підприємствах, які випускають великий асортимент продукції.

Цільові показники для центрів витрат задаються у вигляді кошторисів витрат, а цільові показники для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень на інвестиції.

Ведення обліку за центрами відповідальності дає змогу забезпечити:

– підвищення продуктивності роботи керівників;

– організацію самоконтролю центрів;

– запровадження гнучкої системи стимулювання працівників банку;

– удосконалення управління як банком у цілому, так і центрами зокрема.

Така система обліку характеризується персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та доходів і визначенням конкретних статей, що контролюються.



Рис. 1. Типи центрів відповідальності

Створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Для обліку в центрах відповідальності використовуються натуральні та вартісні показники. Керівник центру відповідальності повинен із певною періодичністю та в певному обсязі складати звіти про діяльність центру та надавати їх вищому керівництву, щоб приймати на їх основі відповідні управлінські рішення.

Внутрішня управлінська звітність розробляється підприємством самостійно і містить інформацію, необхідну керівництву для ефективного управління діяльністю підприємства.

Основні принципи управлінської звітності:

- 1) звіти мають бути настільки оперативними, щоб давати змогу впливати на динаміку результатів діяльності центрів відповідальності;
- 2) у звіті мають бути наведені планові та фактичні показники, а також відхилення, що виникли;

3) у звіті мають бути виокремлені статті, що повністю контролюються керівником відповідного центру, частково чи зовсім не контролюються.

Під час складання звіту слід дотримуватись основного принципу – економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

**Висновки.** Ефективність функціонування машинобудівного підприємства залежить від раціонального використання всіх видів ресурсів, що обумовлює необхідність переходу до єдиної

системи управління витратами. Центри відповідальності повинні забезпечувати оптимальне поєднання всіх елементів в єдину систему управління підприємством.

Упровадження системи обліку за центрами відповідальності дасть змогу розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва машинобудівного підприємства, а саме створити умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів усіх рівнів управління, а також збільшить обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на кожному з рівнів. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дає змогу пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005. – 480 с.
2. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт / С.Ф. Голов. – К.: Скарбы, 1998. – 384 с.
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2010. – 450 с.
4. Пушкар М.С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 458 с.
5. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарник, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 668 с.
6. Сидоренко Р.В. Внутрішня звітність центрів відповідальності / Р.В. Сидоренко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 326–328.
7. Хаймьонова Н.С. Концепція обліку витрат за центрами відповідальності у системі інформаційного забезпечення управління підприємства / Н.С. Хаймьонова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.global-national.in.ua](http://www.global-national.in.ua).