

УДК 657

Прокопович Л.Б.

Центри відповідальності та облік витрат

Перехід до ринкової економіки обумовлює підвищення ролі управлінського обліку в діяльності підприємств. Суттєво зростає інтерес керівників підприємств до облікової інформації, яка б допомагала їм при плануванні, контролі і прийнятті управлінських рішень. Надання такої інформації внутрішнім користувачам організації є основною задачею управлінського обліку.

Останнім часом, в умовах загострення конкуренції та низької платоспроможності споживачів продукції, керівництво вітчизняних підприємств, з метою підвищення прибутків, почало шукати шляхи зниження витрат виробництва. Базуючись на обліковій інформації про розмір і види витрат, керівництво підприємства одержує відомості про використання ресурсів, формування собівартості продукції. В результаті адміністрація отримує можливість здійснювати контроль і планування різних господарських показників, аналізувати відхилення від запланованих величин, а значить і приймати обґрунтовані управлінські рішення. Одним з напрямків управлінського обліку є надання допомоги керівництву підприємства в управлінні витратами. Серед різних методів, які використовує управлінський облік для управління затратами, велике значення для функціонування підприємств має облік за центрами відповідальності (ЦВ).

Створення на підприємстві ЦВ та ведення аналітичного обліку витрат у розрізі цих центрів дозволяє вирішити ряд проблем, з котрими зіштовхуються вітчизняні середні та великі підприємства при здійсненні управління і контролю за господарською діяльністю виробничих підрозділів. Облік за ЦВ допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці і через чию провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. Тому здійснення обліку витрат за ЦВ є об'єктивною необхідністю.

Слід зазначити, що в економічній літературі не існує єдиної думки щодо трактування поняття “центр відповідальності”.

Ряд фахівців, Рей Вандер Віл, В.Палій, Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер і К.Друрі, стверджують, що ЦВ – це частина організації, по котрій доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центра [2; 8; 9].

В.Сопко під ЦВ розуміє місце, де виникають правові відношення між учасниками господарських процесів [7]. Д.Міддлтон вважає, що ЦВ (обліково-калькуляційний підрозділ) являє собою частина виробництва, для якого можна визначити затрати [4].

Т.П.Карпова 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 [3].

Виходячи з практики роботи вітчизняних і закордонних підприємств, найбільш обґрунтовано ЦВ визначається як сегмент організації, де менеджер, згідно з встановленими показниками діяльності, відповідає за роботу сегмента.

Необхідно також відзначити, що термін “центр відповідальності” вже одержав поширення у вітчизняній обліковій літературі. Однак, під ним переважно розуміють місце виникнення затрат. На мій погляд, термін “центр відповідальності” є більш широким поняттям, ніж місце виникнення затрат. Останнє, як видно з назви, припускає тільки контроль і відповідальність за станом затрат. Система ж центрів відповідальності припускає контроль за станом затрат, доходів і інвестицій, а також розподіл, делегування обов'язків і відповідальності між керівниками різних ЦВ. Наприклад, затрати можуть виникнути в такому ЦВ, як механічний цех, однак право прийняття рішення, що привело до виникнення даних витрат, було надано керівнику іншого ЦВ і значить до нього і мають відноситися дані витрати.

В економічній літературі існує декілька підходів до класифікації ЦВ. Деякі автори підрозділяють ЦВ на два види – за витратами та за фінансовим результатом [6].

С.А.Стуков вважає, що ЦВ може бути цех, ділянка, бригада і навіть окремий агрегат, верстат, машина. В управлінських службах центрами витрат є відділи, наприклад, постачання, збуту, конструкторський, плановий, праці і заробітної плати, бухгалтерія [7].

Ентоні Р і Ріс Дж. виділяють такі види ЦВ, як центр прибутків, центр затрат, центр прибутку та центр стандартної собівартості. При цьому, центр стандартної собівартості – це особливий вид центру затрат, у якому для багатьох його елементів

собівартості встановлена стандартна собівартість [10].

М.С.Пушкар та Т.П.Карпова класифікують ЦВ за такими критеріями, як за відношенням до процесу виробництва та за відношенням до внутрішнього господарського механізму [3; 5].

Відповідно до Дж.Фостера і Ч.Т.Хорнгрена існують наступні види центрів відповідальності: центр затрат, центр продажів, центр прибутку і центр інвестицій.

Як бачимо з вищевикладеного, більшість авторів здійснює класифікацію центрів відповідальності за якимось з одних критеріїв: або за об'єктом відповідальності, або за рівнем управління, що не є повністю обґрунтованим. При організації управлінського обліку на підприємстві вважаю за доцільне використовувати комплексну класифікацію центрів відповідальності (рисунок).

Необхідно відзначити, що різним рівням управління властиві різні об'єкти відповідальності. Наприклад, менеджер ділянки або цеху швидше за все не може відповідати за дохід або контролювати процес надходження інвестицій, адже це входить у компетентність вищого керівництва підприємства.

Ряд фахівців виступає також і проти виділення центру доходу як самостійного об'єкта відповідальності. Наприклад, С.Голов вважає, що на практиці дуже рідко можна зустріти підрозділ, який контролює тільки доходи, але не затрати [1]. Дозволимо собі з даним твердженням не погодитися. На практиці можливі такі операції, як продаж товарів на умовах консигнації, що не є типовими для промислових підприємств, але досить широко поширені в торгівлі. Тому, виділення центрів продажу (доходів) на підприємствах торгівлі, серед різних їхніх підрозділів є цілком обґрунтованим. Водночас вважаю, що в окремих випадках оцінка прибутку від роботи центру відповідальності є неможливим, а найчастіше й економічно недоцільним. Наприклад, визначення прибутків від роботи окремих функціональних відділів і бюро підприємства. Крім того, варто знати, що при виділенні центрів відповідальності, не завжди їх можна чітко відокремити один від одного. Так, діяльність одного центру відповідальності, наприклад, ремонтної бригади, може бути поширеною на підприємство в цілому.

Мета обліку по центрах відповідальності полягає у накопиченні даних про затрати і доходи за кожним центром відповідальності таким чином, щоб відхилення від кошторису (бюджету) могли бути віднесені на відповідальну особу.

Можна виділити наступні моменти, що

характеризують систему обліку по центрах відповідальності:

1. Визначення галузей відповідальності і делегування повноважень.
2. Визначення контрольованих затрат та доходів, коли менеджер центру відповідальності відповідає тільки за ті статті витрат і надходжень, що він може контролювати.
3. Складання кошторисів (бюджетів) на майбутній звітний період [8].

У висновку необхідно зауважити, що застосування системи обліку по центрах відповідальності може мати сенс у великих та середніх організаціях із децентралізованою системою управління. Для її впровадження в організації повинні бути чітко визначені сфери відповідальності і контрольовані статті затрат та доходів для кожного керівника потенційного центру відповідальності. Дана система надає допомогу в плануванні і контролі затрат та доходів організації, дозволяє об'єктивно оцінювати роботу конкретних менеджерів.

Література

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: СКАРБИ, 1998. – 384 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
3. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: Аудит, 1998.
4. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; под ред. И.И.Елисейевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
5. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998.
6. Сопко В. Бухгалтерський облік. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
7. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988.
8. Управленческий учет / Под ред. В.Паля и Р.Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
9. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995.
10. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993.

Стаття надійшла до редакції 20.06.2000 р.