

ТЕМА 7. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку витрат і доходів за центрами відповідальності. Визначення сутності системи обліку витрат і доходів за центрами відповідальності як одного із способів організації управлінського обліку на підприємствах.

Після вивчення теми студент буде здатний:

- пояснити значення та переваги бюджетування;
- уявляти та використовувати термінологічний апарат бюджетування;
- практично використовувати знання щодо принципів виділення центрів відповідальності;
- уявляти класифікацію центрів відповідальності;
- розрізнити центри відповідальності за функціональною.

План

- 7.1. Значення та переваги бюджетування.
- 7.2. Основні визначення теорії бюджетування.
- 7.3. Поняття і принципи виділення центрів відповідальності.
- 7.4. Класифікація центрів відповідальності.
- 7.5. Облік і контроль за центрами відповідальності.

7.1. ЗНАЧЕННЯ ТА ПЕРЕВАГИ БЮДЖЕТУВАННЯ

Під бюджетуванням в управлінському обліку розуміється процес планування, що охоплює діяльність усього підприємства. Без відповідного контролю планування стає безглуздом.

Бюджет є центральним моментом усього процесу планування та управління. У зв'язку з цим багато комерційних організацій намагаються сформулювати свою власну технологію управління фінансами, і, не маючи фундаментальних знань, методом проб і помилок, зрештою, так і не досягають бажаної мети. Радикальна зміна структури та обсягу споживчого попиту поставила багато підприємств перед необхідністю приведення номенклатури продукції відповідно до нових вимог ринку. Традиційно подібні рішення на вітчизняних підприємствах приймалися під кутом зору максимізації прибутку від оперативної діяльності, що на практиці часто призводило до втрати їхньої платоспроможності. Бюджетування ж саме і призначено для вирішення проблем з фінансовою стійкістю підприємства, із забезпеченням його платоспроможності.

Нині управління фінансами на підприємствах найчастіше підміняється оперативною діяльністю, що представляє собою реакції на фінансові проблеми, що виникають. Відсутність чіткого уявлення про цілі діяльності організації, відсутність продуманої політики з досягнення поставлених цілей свідчать про недостатнє застосування на практиці принципів та методів сучасного менеджменту, у тому числі фінансового.

Бюджетування – це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформлюються системою бюджетів. Бюджетування є другим кроком у складній проблемі планування діяльності підприємства після аналізу беззбитковості і цільового планування прибутку.

Зазвичай створення бюджетів здійснюється в рамках оперативного планування. Зважаючи на стратегічні цілі фірми, бюджети вирішують завдання розподілу економічних ресурсів, що знаходяться в

розпорядженні організації. Розробка бюджетів надає кількісну визначеність обраним перспективам існування фірми.

До числа основних завдань бюджетування належить:

- забезпечення поточного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікації підрозділів підприємства;
- обґрунтування витрат підприємства;
- створення бази для оцінки і контролю планів підприємства.

Бюджетування підрозділяється на короткострокове, або поточне, яке охоплює період, що не перевершує один рік, і капітальне, яке часто називають інвестиційним. У рамках поточного бюджетування розглядається задача оцінки і планування всіх вхідних і вихідних грошових потоків, як результат діяльності компанії в короткостроковому періоді часу – місяць, квартал, рік. При цьому кожен із зазначених проміжків часу розбивається на менш тривалі періоди, наприклад, рік розбивається на 12 місяців. Основна мета такого планування полягає в тому, щоб оцінити дефіцит грошових ресурсів і передбачити шляхи додаткового фінансування.

Вигоди якісного складання бюджетів і контролю за їх виконанням з надлишком окупають витрати на впровадження їх та розробку. Безумовно, дуже багато залежить від специфіки діяльності підприємства, але навіть невеликим фірмам рекомендується застосування бюджетування, наприклад, у скороченому варіанті.

Бюджетне планування, що є найдеталізованішим рівнем планування, являє собою процес підготовки окремих бюджетів по структурних підрозділах або функціональних сфер організації, розроблених на основі затверджених вищим керівництвом програм. Іноді цей термін трактується більш широко, як цілісна система вибору тактичних цілей планування на рівні підприємства в рамках прийнятої стратегії, розробки планів (кошторисів витрат і доходів) майбутніх операцій компанії і контролю виконання цих планів, тобто, по суті, як система внутрішнього фінансового управління.

Бюджетування як управлінська технологія включає три складові частини:

1. Технологію бюджетування, що включає види і форму бюджетів, цільові показники (систему фінансово-економічних показників, на основі яких будуються бюджети), порядок консолідації бюджетів у зведений бюджет організації.

2. Організацію процесу бюджетування, що передбачає формування фінансової структури організації (визначаються центри фінансової відповідальності – об'єкти бюджетування), бюджетного регламенту, етапів бюджетного процесу, графіку документообігу, системи внутрішніх нормативних документів (положень, посадових інструкцій і т. п.).

3. Використання інформаційних технологій дозволяє не тільки розробити різні сценарії майбутнього фінансового стану комерційної організації (або окремого бізнесу), але й здійснювати оперативний збір, обробку і консолідацію фактичних даних, необхідних для бюджетного контролю. Застосування інформаційних технологій у галузі бюджетування можливе лише за наявності суцільного управлінського обліку.

Найбільш значущими управлінськими завданнями, які розв'язуються за допомогою бюджетування, є:

- 1) планування операцій, що забезпечують досягнення цілей комерційної організації;
- 2) координація різних бізнесів (як видів господарської діяльності) та структурних підрозділів, узгодження інтересів окремих працівників і груп у цілому в організації;
- 3) оперативне відстеження відхилень;
- 4) ефективний контроль за витрачанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечення планової дисципліни;
- 5) оцінка виконання плану центрами фінансової відповідальності та їхніх керівників;
- 6) стимулювання менеджерів центрів фінансової відповідальності до досягнення цілей своїх структурних підрозділів.

7.2. ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕОРІЇ БЮДЖЕТУВАННЯ

Бюджет на підприємстві – короткостроковий план, в якому відображається розподіл ресурсів. У бюджеті можуть відображатися як вартісні, так і кількісні показники планового періоду. Він може складатися у формі заданих показників, яких слід дотримуватися в плановому періоді. Є тип бюджетів, в яких поряд з напрямками використання ресурсів відображаються джерела покриття витрат.

Бюджетний контроль – порівняння фактичних показників фінансово-господарської діяльності з плановими (бюджетними) на предмет їх узгодженості за величиною і термінами, а також аналіз причин відхилень з метою вироблення пропозицій щодо коригування бюджетів чи фінансово-господарської діяльності підприємства.

Бюджетування – процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням. До основних характеристик бюджетування належать: короткостроковість (до одного року); високий рівень конкретизації; внутрішня спрямованість; тісна інтеграція з контролем та аналізом відхилень.

Бюджет (кошторис доходів і витрат) – це фінансовий план на конкретний період, погоджений з виробничою діяльністю підприємства, мета якого виражена в показниках звітності в грошовому вираженні у взаємозв'язку з зобов'язаннями, тобто відповідальністю кожного підрозділу за досягнення цих цілей.

Бюджет поточної (операційної) діяльності – докладний план структури доходів і витрат за центрами відповідальності. Бюджети розробляються управлінською бухгалтерією разом з керівниками центрів відповідальності, процес розробки йде знизу нагору.

У системі управління на основі розроблених бюджетів здійснюється координація різних видів діяльності підприємства, узгодження діяльності всіх його підрозділів, контроль і оцінка ефективності. На початку звітного періоду бюджет являє собою план чи стандарт, що формалізує сподівання менеджерів щодо продаж, витрат й інших фінансових операцій у наступному періоді. Наприкінці звітного періоду бюджет відіграє роль вимірника, що дозволяє менеджерам управляти за відхиленнями: порівнювати отримані результати з запланованими величинами і коректувати подальшу діяльність.

Якщо розробка бюджетів і прогнозів заснована на тому самому комплексі вихідних даних і припущеннях про надходження, виплати, величину товарно-матеріальних запасів, рівні ділової активності, то вони будуть відповідати один одному і утворюють взаємозалежну систему (рис. 13).

В управлінському обліку бюджети класифікуються за низкою ознак (табл. 7.1).

Розробка змінного бюджету полягає в складанні бюджету на майбутній період як тільки минає термін попереднього періоду, за рахунок чого забезпечується безперервність процесу планування.

Складання бюджету є постійним, динамічним процесом і не закінчується з прийняттям річного бюджету. Наприклад, квартальний бюджет протягом року може бути переглянутий у результаті появи нової інформації. На основі порівняння фактичних результатів здійснюється більш реалістична побудова бюджетів на наступний бюджетний період. Незалежно від того, чи складається бюджет на річний період, чи на основі змінного бюджету для контролю діяльності, застосовуються місячні бюджети.

Операційні бюджети – це бюджети за центрами відповідальності (ЦВ), є основою для розробки фінансових бюджетів. Операційний бюджет включає:

- бюджет продаж;
- виробничий бюджет;
- бюджет виробничих запасів;
- бюджет закупівель (використання матеріалів або прямих витрат на матеріали);
- бюджет загальноновиробничих витрат;
- бюджет трудових витрат;
- бюджет комерційних витрат;
- бюджет загальних і адміністративних витрат.

Оперативний бюджет показує плановані операції на майбутній рік для сегмента або окремої функції компанії. У процесі його підготовки прогнозовані обсяги продаж і виробництва трансформуються в кількісні оцінки доходів і витрат для кожного з діючих підрозділів компанії.

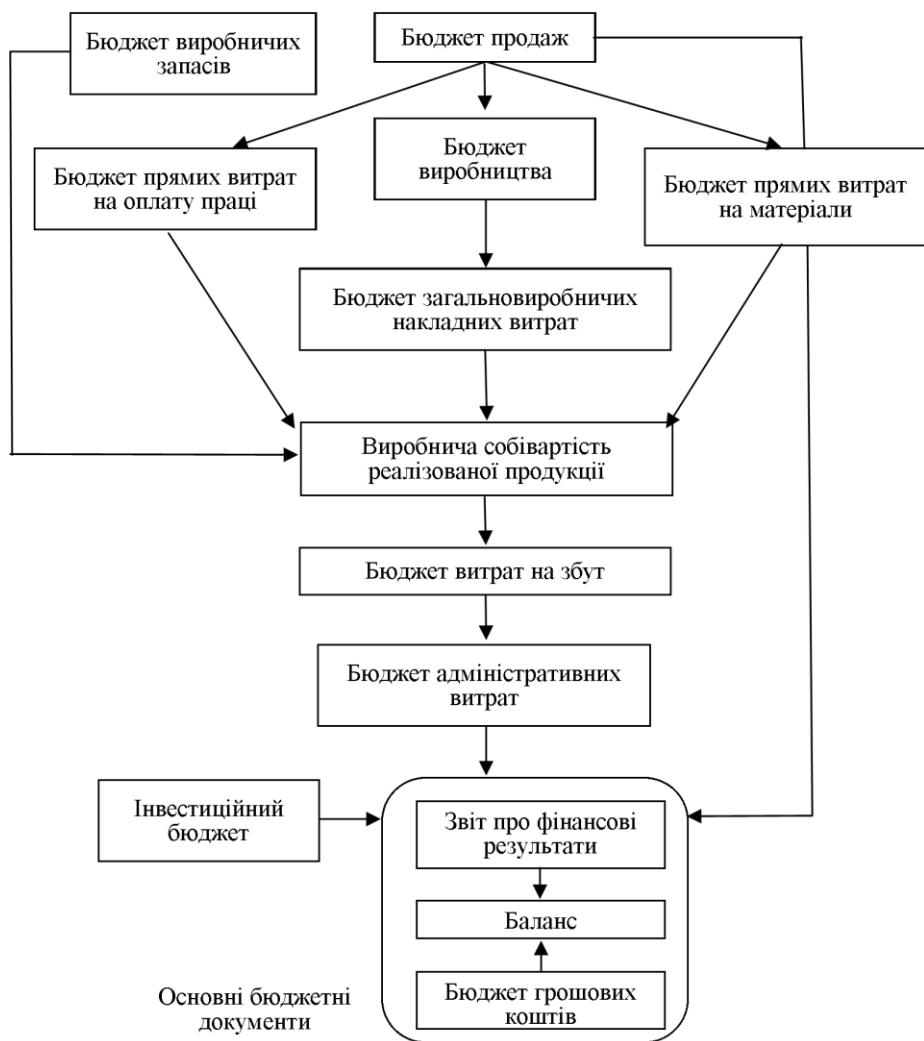


Рис. 13. Формування основних бюджетних документів

Таблиця 7.1

Класифікація бюджетів

Класифікаційні ознаки	Види бюджетів
Термін дії	Поточний (на рік)
	Оперативний (квартал, місяць)
	Змінний
Призначення	Операційний
	Фінансовий
Метод розробки	Статичний
	Гнучкий
Рівень деталізації	Головний
	За центрами відповідальності

Фінансові бюджети (прогнозні фінансові документи) – план того, якою стане фінансова звітність за умови виконання бюджетів поточної (операційної) діяльності підприємства і задоволення його потреб у фінансуванні. Під час їхньої розробки не ставиться мета одержання точних фінансових документів, важливим є визначення потреби у фінансуванні й оцінка загального стану підприємства на бюджетний період.

Фінансовий бюджет містить:

- прогнозний звіт про фінансові результати;
- бюджет руху грошових коштів (касовий бюджет);
- прогнозний баланс;
- бюджет капітальних витрат (інвестиційний бюджет).

Останнім часом у структурі головного бюджету інвестиційний бюджет виділяється з фінансового бюджету в третю складову головного бюджету.

Прогнозний звіт про прибутки і збитки – робочий план формування і використання поточного грошового потоку, одержання чистого прибутку і його використання.

Бюджетний баланс відображає очікуваний сумарний вплив планових рішень на фінансовий стан підприємства.

Бюджет коштів (касовий консолідований кошторис) – план одержання і витрат касової готівки, притоку і відтоку коштів у взаємозв'язку за часом із запланованою виробничою діяльністю (тобто з операційними бюджетами), інвестиційною і фінансовою діяльністю.

Статичний (твердий) бюджет розрахований на конкретний рівень ділової активності підприємства, тобто доходи і витрати в ньому плануються, зважаючи на один рівень реалізації.

Гнучкий бюджет – це такий бюджет, що складається не для конкретного рівня ділової активності, а для визначеного його діапазону, тобто включає декілька альтернативних варіантів обсягу виробництва (реалізації).

Головний (основний) бюджет – це скоординований (за всіма підрозділами чи функціями) план роботи для підприємства в цілому.

Ціль основного бюджету – об'єднати і підсумувати кошториси і плани різних підрозділів підприємства, названі приватними бюджетами.

Бюджетний цикл включає такі етапи:

- 1) формування фінансової структури (розробка моделі структури, що дозволяє встановити відповідальність за виконання бюджетів і контролювати джерела виникнення доходів і витрат);
- 2) створення структури бюджетів (визначення загальної схеми формування зведеного бюджету комерційної організації);
- 3) розробка методик і процедур управлінського обліку (формування обліково-фінансової політики комерційної організації);
- 4) розробка регламенту планування (визначення процедури планування, моніторингу й аналізу причин невиконання бюджетів, а також поточного коригування бюджетів);
- 5) впровадження системи бюджетування. (складання операційного й фінансового бюджетів на плановий період, проведення сценарного аналізу, коригування системи бюджетування за результатами аналізу її відповідності потребам комерційної організації).

7.3. ПОНЯТТЯ І ПРИНЦИПИ ВИДІЛЕННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Загалом, компанії організовані за лініями відповідальності. Традиційна організаційна структура з її пірамідальною формою ілюструє лінії відповідальності, що тягнуться від генерального директора вниз через віце-президентів до керівників середньої та нижчої ланки. Разом зі зростанням організації ці лінії відповідальності стають довшими і збільшується їх кількість. Структура стає громіздкою.

Сучасна практика рухається до спрощення ієрархії. Ця структура, що зосереджується на командах, є децентралізацією. Наприклад, *GE Capital*, по суті, є групою підприємств малого бізнесу. Існує тісний зв'язок між структурою організації та її системою обліку відповідальності, що вимірює результати кожного центру відповідальності відповідно до інформаційних потреб менеджерів того чи іншого центру. В ідеалі, система обліку відповідальності відображає й підтримує структуру організації.

Компанії з кількома центрами відповідальності зазвичай вибирають один з двох підходів до прийняття рішень, щоб управляти своїми різноманітними і складними видами діяльності: централізований або децентралізований. У межах централізованого підходу рішення приймаються на найвищому рівні. На менеджерів нижчої ланки покладається їх реалізація. З іншого боку, децентралізоване прийняття рішень дозволяє менеджерам нижчих рівнів приймати та реалізувати ключові рішення, що стосуються їхніх повноважень. Децентралізація є практикою делегування повноважень у прийнятті рішень на нижчі рівні управління компанії.

Організації варіюються від високо централізованих до істотно децентралізованих. Більшість фірм десь посередині, причому вона має тенденцію до децентралізації.

Децентралізація, як правило, досягається шляхом створення організаційних одиниць – підрозділів (*divisions*). Один із підходів до формування підрозділів – за видами товарів, що виробляються, чи послуг. Наприклад, підрозділи *PepsiCo* організовані на базі виробничих ліній. Деякі з них залежать від інших підрозділів.

Підрозділи також можуть бути створені за географічною ознакою. Наприклад, компанія *UAL, Inc (United Airlines)* має низку регіональних підрозділів: Азійський, Карибського басейну, Європейський, Латинської Америки тощо. Наявність підрозділів, що охоплюють одну або декілька областей, створює необхідність оцінки ефективності, яка має брати до уваги відмінності ділового середовища.

Третій спосіб формування підрозділів – за типом відповідальності, що передається менеджеру підрозділу. Разом із зростанням фірми, топ-менеджмент, як правило, створює зони відповідальності, відомі як центри відповідальності, і призначає підлеглих керівниками цих областей. Центр відповідальності є сегментом бізнесу, чий менеджер є підзвітним за визначені види діяльності. Результати кожного центру відповідальності можуть бути виміряні відповідно до інформації, якої потребує менеджер для виконання поставлених перед ним завдань.

Визначення та принципи виділення центрів відповідальності. Під центром відповідальності розуміють структурний підрозділ організації, на чолі якого стоїть керівник (менеджер), який здійснює у визначеному підрозділі контроль за обсягом витрат, доходів і засобів, що інвестуються в цей сегмент бізнесу.

Організація обліку за центрами відповідальності дозволяє:

- використовувати специфічні методи управління витратами з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу підприємства;
- пов'язати управління витратами з організаційною структурою підприємства;
- децентралізувати управління витратами;
- спостерігати за формуванням витрат на всіх рівнях управління;
- встановити відповідальних за виникнення витрат, виручки (доходу) і прибутку;
- підвищити економічну ефективність господарювання.

Характерні особливості системи обліку витрат за центрами відповідальності полягають у:

- визначенні галузі повноважень і відповідальності кожного менеджера (керівника), тобто визначенні показників, які він може контролювати;
- персоналізації документів внутрішньої звітності, тобто у встановленні відповідальних за заповнення і надання вищому керівництву звітності, що характеризує результати роботи центру відповідальності;
- участі менеджерів центрів відповідальності в підготовці звітів за минулий період і плануванні діяльності на майбутній період.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою діяльності окремого підприємства, але при цьому повинні враховуватися такі принципи:

- у кожному центрі повинні бути виділені показник для вимірювання обсягу його діяльності і база для розподілу витрат;
- на чолі кожного центру повинна бути відповідальна особа – менеджер (керівник);
- необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності менеджера (керівника) кожного центру відповідальності;
- ступінь децентралізації повинен бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб ведення обліку не було занадто трудомістким;
- бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр витрат, для якого ці витрати були б прямими;
- оскільки розподіл підприємства на центри відповідальності дуже впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні чинники.

Підходи до побудови системи аналітичного управлінського обліку. До організації ефективного управління витратами безпосереднє відношення мають організаційна структура підприємства, обсяг і специфіка виконуваних підрозділами робіт. Побудова моделей організації залежить від безлічі факторів, тому їх вибір індивідуальний для кожного підприємства.

Існують такі види діяльності: постачальницько-заготівельна, виробнича, фінансово-збутова, організаційна, інвестиційна. Усі вони тісно пов'язані між собою і не можуть існувати відокремлено в рамках одного підприємства. Вони відіграють свою у створенні конкурентної переваги. У той же час, витрати мають свої особливості формування і характеризують процеси, що здійснюються в підрозділах. Ступінь деталізації витрат і послідовність узагальнення по підприємству можуть визначатися для кожного підрозділу. При цьому основними критеріями є цілі управління, система контролю за витратами, рівень спеціалізації підрозділів і величина їхніх витрат.

У практиці підприємств, що працюють в умовах ринку, намітилися такі підходи до побудови аналітичного управлінського обліку:

- за центрами виникнення витрат;
- за центрами відповідальності за виникнення витрат;
- за центрами рентабельності виробництва окремо взятого продукту.

Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, начальників дільниць і т. д.), оцінити результати кожного підрозділу та визначити їхній внесок у загальні результати діяльності підприємства.

Центри виникнення витрат – це структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування і облік виробничих витрат для контролю та управління витратами виробничих ресурсів, організації внутрішнього господарського механізму.

На промисловому підприємстві до місць виникнення витрат належать виробництва, цехи, дільниці, відділи, бригади, інші підрозділи.

Зважаючи на цільове призначення групування витрат за місцями виникнення, основними умовами для їх утворення на підприємстві є:

1. Територіальна відособленість, за умови якої місце витрат повинно знаходитися в єдиному комплексі в межах певної території підприємства і його підрозділів. В інших випадках більша частина витрат виявиться суміжною для різних місць витрат, що призведе до неточностей у калькулюванні собівартості і умовності самого групування. Ускладниться також і контроль за економічністю виробництва і управління.

2. Функціональна однорідність, що означає, що в цьому місці формування витрат повинна по можливості виконуватися однаково за змістом чи призначенням робота, використовуватися однотипне обладнання з приблизно рівними витратами на одиницю відпрацьованого часу. Дотримання цієї умови необхідно для встановлення єдиних методів розподілу витрат за об'єктами калькулювання, забезпечення кращої порівнянності витрат з обсягом виробництва окремих підрозділів підприємства і з нормативними витратами.

3. Можливість встановлення персональної відповідальності за рівень витрат цього місця витрат. Ефективність контролю за витратами виробництва та обігу багато в чому залежить від ступеня дифе-

ренціації відповідальності за витрати в кожному підрозділі підприємства. Сфера відповідальності визначається рівнем керівництва відповідно до організаційної структури адміністративного та виробничого управління.

4. Відповідність єдиної для підприємства методології калькулювання собівартості продукції можливостям розмежування витрат за встановленими статтями калькуляції, використання в калькуляційних розрахунках економічно обґрунтованих, однорідних методів розподілу витрат цього місця на наступні і в кінцевому рахунку на різновиди виробів і послуг.

Система обліку передбачає вимірювання витрат без вимірювання виходу продукції. Використовується у випадку, якщо виміряти продукцію неможливо або не потрібно, наприклад, обсяг послуг, що надаються плановими службами або бухгалтерією.

Головною перевагою такої системи обліку витрат є те, що вона дозволяє більш обґрунтовано виявити резерви економії витрат. У керівництва компаній з'являються реальні важелі регулювання рівня витрат у кожному підрозділі з метою більш ефективної роботи підприємства в цілому. На жаль, така система обліку витрат дуже трудомістка, потребує додаткових витрат, і тому ще не отримала широкого розповсюдження серед вітчизняних підприємств.

В економічній літературі та на практиці розглядаються два підходи до вибору складу витрат, що враховуються за місцями їх виникнення:

- комплекс прямих і непрямих витрат, пов'язаних з роботою певного підрозділу, служби, виду діяльності, безвідносно до видів продукції, що виробляється;
- непрямі витрати, що виникають у певному підрозділі, які мають загальний для всіх видів продукції характер і не можуть бути віднесені на окремий вид продуктів прямим шляхом; прямі витрати враховують за видами продукції без їх узагальнення за місцями виникнення витрат.

Вибір того чи іншого варіанта має диктуватися цілями управління, і з цих позицій краще перший. У такому випадку контролем охоплюються всі використовувані виробничі ресурси на цьому місці виникнення витрат, що посилює ступінь впливу обліку на процес формування витрат і дієвість внутрішнього господарського механізму.

Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів центрів виникнення витрат. Під час побудови на підприємстві управлінського обліку на основі виділення центрів відповідальності необхідно враховувати принцип делегування повноважень і відповідальності окремим менеджерам (керівникам).

Існує два види відповідальності:

- відповідальність за понесені витрати;
- відповідальність у сфері продажу (виручка, доход, витрати).

Встановлюючи відповідальність за зазначені витрати, у першу чергу треба визначити принцип її розмежування між окремими керівниками.

Для цього може застосовуватися функціональний або наочно-орієнтований принципи делегування повноважень.

Функціональний принцип означає, що конкретний менеджер (керівник) може відповідати за певний вид робіт.

Використовуючи наочно-орієнтований принцип, окремий менеджер (керівник) відповідає за всю роботу над одним видом продукції (послуги) або однією категорією продукції (послуг).

Наприклад, функціональний принцип – відповідальність бухгалтера-матеріаліста за правильність ведення обліку наявності й руху сировини і матеріалів по всьому підприємству полягає в тому, що цей фахівець відповідає за правильність документування руху сировини і матеріалів у цехах, на складах та інших структурних підрозділах.

Відповідно до *наочно-орієнтованого принципу* директор виробництва продукту А відповідає за весь процес його виготовлення і понесені при цьому витрати.

Процес встановлення відповідальності у сфері продажу схожий з процесом розмежування відповідальності за зазначені витрати виробництва.

Основними принципами делегування повноважень і відповідальності у сфері продажу є:

- покладання відповідальності на конкретного менеджера (керівника), який має контрольні повноваження;
- розробка нормативів або планових показників, що відображають рівень результативності роботи центру відповідальності;
- збір даних за фактичними обсягами збуту і доходу, які зіставляються із заданими показниками.

Відмінність між відповідальністю за понесені витрати і відповідальністю у сфері продажу полягає в тому, що менеджер (керівник), відповідальний за збут, відповідає безпосередньо за обсяг реалізації і торгові витрати, а менеджер, відповідальний за зазначені витрати, – за витрати виробництва.

Проте в обох випадках менеджери не відповідають за показник чистого доходу, що покладається на вище керівництво, від якого безпосередньо залежать обсяги реалізації, інші доходи (від інвестиційної і фінансової діяльності), а також витрати, що впливають на фінансовий результат (від інвестиційної і фінансової діяльності).

7.4. КЛАСИФІКАЦІЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Система обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними, називається обліком за центрами відповідальності. При цьому центром відповідальності виступає кожний підрозділ, очолюваний конкретним менеджером.

Облік за центрами відповідальності дозволяє поєднати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат (виробництво, цех, ділянку, бригаду) з відповідальністю менеджерів, що їх очолюють.

Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про витрати і доходи по кожному центру з тим, щоб відповідальність за відхилення від заданого цьому центру завдання можна було покласти на конкретну особу.

Центр відповідальності являє собою частину системи управління підприємством і, як будь-яка система, має вхід і вихід.

На вході центру – сировина, матеріали, напівфабрикати, праця. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході центру відповідальності – продукція, яка йде в інший центр відповідальності або реалізується на сторону. Таким чином, діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з точки зору ефективності.

Ефективна діяльність – це виробництво заданого обсягу продукції за мінімального використання виробничих ресурсів або виробництво максимального обсягу продукції за заданого розміру виробничих ресурсів.

Центри відповідальності поділяють:

- за відношенням до процесу виробництва;
- за відношенням до внутрішнього господарського механізму;
- за обсягом повноважень і обов'язків менеджерів;
- за функціональною ознакою.

За відношення до процесу виробництва виділяють основні та функціональні центри відповідальності. *Основні центри* відповідальності організують контроль за місцем виникнення витрат. *Функціональні* забезпечують контроль над витратами, що виникли в багатьох місцях, але під впливом одного центру відповідальності.

За відношенням до внутрішнього господарського механізму центри відповідальності поділяються на госпрозрахункові та аналітичні. *Госпрозрахункові центри відповідальності* зазвичай збігаються з місцями виникнення витрат, їм притаманний контроль у момент виникнення витрат; *аналітичні* ж не пов'язані системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони будують системи контролю за окремими витратами.

Залежно від *обсягу повноважень і обов'язків менеджерів (керівників)* виділяють такі види центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Центри витрат – це підрозділи всередині підприємства, керівник яких відповідає лише за виробничі витрати, а система управлінського обліку націлена на вимірювання і фіксацію витрат з метою спостереження, контролю і управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

При цьому результати діяльності центрів витрат (обсяг виробництва, наданих послуг, виконаних робіт) не оцінюються.

Отже, центри витрат – це центри відповідальності, керівник яких має найменші (порівняно з іншими видами центрів) управлінські повноваження і відповідальність за одержані результати.

Під час визначення центрів відповідальності як центрів витрат в умовах промислового підприємства необхідно враховувати нижченаведені аспекти:

- кожен центр витрат повинен бути окремою сферою відповідальності, очолюваною відповідальною особою – майстром, начальником ділянки, що надаватиме допомогу керівництву підприємства в плануванні і контролі витрат;
- кожен центр витрат повинен об'єднувати подібне устаткування, щоб полегшити визначення сукупності чинників, що впливають на величину витрат певного центру витрат, й вибір бази розподілу накладних витрат;
- усі витрати за їхніми видами повинні без особливих труднощів списуватися на центри витрат.

Центри витрат відповідно до особливостей контролю витрат, що виникають під час їхньої діяльності, можна поділити на центри регульованих, довільних (частково регульованих) і слабо регульованих витрат.

Для *центрів регульованих витрат* існує оптимальне співвідношення між витратами і випуском. Наприклад, у виробничому цеху існують норми витрат матеріалів, нормативна трудомісткість одиниці продукції, а сумарні витрати на матеріали і оплату праці визначаються шляхом множення нормативних витрат на одиницю продукції на запланований обсяг випуску.

Для *центрів довільних витрат* не існує оптимального значення співвідношення між витратами і результатами діяльності: фіксована величина витрат для таких центрів встановлюється за рішенням керівництва підприємства в період розробки плану (бюджету) залежно від завдань, поставлених перед ними на майбутній період.

Менеджери центрів довільних витрат відповідають за дотримання бюджету, а також за якісні показники роботи. Наприклад, відділ маркетингу.

Центри слабо регульованих витрат відрізняється від центрів довільних витрат тим, що керівництво підприємства практично не може вплинути на величину витрат таких центрів і приймає їхню величину як факт, наприклад, лабораторія, медпункт на території підприємства.

Центри доходів – це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не за витрати.

Діяльність керівників подібних центрів у системі управлінського обліку і контролю оцінюється на основі зароблених ними доходів, тому завданням обліку є фіксація результатів діяльності центру відповідальності. Керівники центрів доходів, як і центрів витрат, можуть відповідати за досягнення нефінансової мети: забезпечення можливості конкурувати тільки на тих ринках, де фірма займає першу або другу позицію з продажу. Прикладами центрів доходів є відділ оптового продажу торгової організації.

Різновидом центрів доходів є *центри продажу*, що включають підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають не тільки за виручку від реалізації продукції, товарів і послуг, але і за витрати, пов'язані з їхнім збутом.

Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого відповідає одночасно за доходи (виручку) і витрати свого підрозділу.

Оскільки метою роботи центру прибутку є отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів ресурсів, що вкладаються, об'єму продукції, що випускається, і ціни, на менеджерів (керівників) центрів прибутку покладається обов'язок не тільки ухвалювати рішення сто-

совно кількості спожитих ресурсів і розмірів очікуваної виручки (на етапі планування), але й контролювати виконання затверджених показників. Менеджери (керівники) центрів прибутку також можуть відповідати за нефінансові показники, до яких відносять частку завойованого ринку, рівень задоволеності споживача і т. д.

Розподіл підприємства на окремі центри прибутку звичайно застосовується за дивізійної організаційної структури, тобто організаційної структури, за якої підрозділи фірми користуються широкою самостійністю в ухваленні оперативних рішень, а вище керівництво здійснює тільки загальний контроль стратегії і фінансових потоків.

Прикладами таких центрів можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, торгові представництва і т. д.

Центри інвестицій – це сегменти підприємства, менеджери яких контролюють не тільки витрати і доходи своїх підрозділів, але і стежать за ефективністю використання інвестованих у них (ними) засобів.

Оскільки метою центру інвестицій є не тільки отримання максимального прибутку, але і досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості підприємства, їхні керівники (порівняно з іншими центрами відповідальності) володіють найбільшими повноваженнями і несуть найвищу відповідальність за рішення, що ухвалюються. Зокрема, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби за окремими проектами.

Управління витратами центру інвестицій здійснюється за допомогою операційного бюджету, звіту про його виконання, а також балансу і звіту про грошові потоки. Прикладами центрів інвестицій можуть бути: дочірні підприємства, які інвестують свій прибуток, новий виробничий об'єкт, що будується; підприємства, об'єднані в консорціум, корпорацію.

За *функціональною ознакою* розрізняють основні й обслуговувальні або допоміжні центри відповідальності.

Основні центри відповідальності безпосередньо виготовляють продукцію, виконують роботи, надають послуги споживачам. Їх витрати прямо відносяться на собівартість продукції, робіт, послуг. Прикладами таких центрів можуть бути: виробничі підрозділи, цехи, відділи збуту, адміністрація.

Обслуговувальні центри відповідальності беруть участь у виробництві, побічно надаючи послуги, виконуючи роботи або виготовляючи продукцію, призначену не для споживача, а для основних центрів відповідальності.

Витрати обслуговувальних центрів відповідальності неможливо безпосередньо віднести на собівартість, тому їх спочатку розподіляють за основними центрами, а вже потім у складі сумарних витрат основних центрів включають у собівартість. Прикладами обслуговувальних центрів можуть бути транспортні, ремонтні, енергетичні цехи.

До різновидів центрів відповідальності відносяться центри рентабельності, в яких дохід є грошовим вираженням випущеної продукції, витрати – грошовим вираженням використаних ресурсів, а прибуток – різницею між прибутком і витратою.

Центр рентабельності – це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі управління за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

Формування центрів рентабельності не завжди є ефективним. Розглянемо декілька таких прикладів:

1. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент і т. п.), яка вимірюється в натуральних показниках, то немає необхідності вимірювати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і співвіднести їх на тонну продукту, випущеного підприємством.

2. Коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту виявляються без зазначення ціни послуг).

3. Під час встановлення трансфертних цін, коли виникають розбіжності серед управлінців різних центрів.

7.5. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Організація обліку і контролю за центрами відповідальності є одним із головних елементів системи управлінського обліку. Вона побудована на встановленні відповідальності кожної структурної одиниці підприємства за витрати і доходи, що перебувають під її контролем. При цьому першочерговим завданням обліку стає контроль витрат.

Організація обліку за центрами відповідальності розглядається як вчення, спрямоване на наукову організацію поведінки управлінців, а його завданням визнається більшою мірою допомога в організації самоконтролю, ніж контроль з боку керівництва.

Головною метою обліку і контролю за центрами відповідальності є допомога менеджерам оцінити результати їхньої діяльності на підставі складання звітів про виконання бюджетів. Природно, що першими кроками у її створенні є виділення центрів відповідальності за територіальною або функціональною ознакою, а також встановлення персональної відповідальності керівників центрів за результати їхньої роботи.

Успішне функціонування системи обліку і контролю за центрами відповідальності передбачає:

- закріплення за центрами відповідальності всіх елементів витрат;
- складання бюджетів для кожного центру відповідальності та регулярне звітування про їх виконання;
- аналіз відхилень і встановлення причин їх виникнення;
- оцінку та координацію діяльності центрів відповідальності;
- розробку системи санкцій та раціональної системи стимулювання.

У межах центрів відповідальності, крім основних цільвих показників (витрат виробництва, виручки від реалізації, прибутку та обсягу інвестицій), здійснюється планування, облік та контроль інших показників діяльності окремих підрозділів: обсягів виробництва та реалізації продукції, продуктивності праці, якості продукції, чисельності працівників, кількості відпрацьованих машино-годин або людино-годин, кількості замовлень, географії замовників тощо.

Центри відповідальності, як правило, встановлюються відповідно до організаційної структури підприємства. Після встановлення центрів відповідальності першого рівня встановлюються більш укрупнені центри відповідальності 2-го, 3-го і т. д. рівнів. У центрах відповідальності 2-го та більш високих рівнів ієрархічної системи акумулюються первинні витрати цього рівня та підсумкові дані підзвітного центру відповідальності більш низького рівня.

Система обліку і контролю за центрами відповідальності є внутрішньою системою, створення якої перебуває лише в компетенції керівництва підприємства. Вона надає оперативну, своєчасну та достовірну інформацію про витрати й результати діяльності окремих сегментів та в цілому всього підприємства і, отже, забезпечує реалізацію більшості функцій системи управління підприємством.

Нагадаємо, що практика виділяє чотири основні типи центрів відповідальності:

- витрат – менеджер відповідає тільки за витрати;
- виручки – менеджер відповідає лише за продажі;
- прибутку – менеджер відповідає і за продажі, і за витрати;
- інвестицій – менеджер є відповідальним за продажі, витрати і капітальні вкладення.

Те, у який спосіб призначаються центри відповідальності, відображає реальну ситуацію і тип інформації, доступної менеджеру. Інформація є ключем до відповідного забезпечення виконання завдань менеджером, що є відповідальним за певні результати. Наприклад, менеджер відділу виробництва відповідає за виробничі витрати, а не за обсяги продажу. Це тому, що він не тільки безпосередньо управляє цими витратами, а й знає фактори, що на них впливають, і розуміє їхню динаміку. Різниця між фактичними і очікуваними витратами може бути краще пояснена саме на цьому рівні.

Інвестиційні центри представляють найбільшу ступінь децентралізації, тому що їхні керівники мають свободу приймати найбільш різноманітні рішення. Виробничий підрозділ заводу, наприклад, складання або обробки є прикладом центру витрат. Керівник виробничого підрозділу контролює виробничі ви-

трати, але не встановлює ціну та не приймає маркетингові рішення. Таким чином, робота менеджера оцінюється на основі того, наскільки добре контролюються витрати.

Менеджер відділу маркетингу встановлює ціну і прогнозує продажі. Через це відділ маркетингу може бути представлений як центр прибутку. Прямі витрати, що тут формуються, та загальний обсяг продаж є сферою відповідальності менеджера з продажу.

У деяких компаніях відповідальність керівників підприємств включає відповідальність за виробництво і збут продукції. За таких умов вони управляють витратами і доходами, утримуючи їх під контролем центру прибутку. Операційний прибуток є важливою мірою продуктивності для керівників центрів прибутку.

Нарешті, підрозділи часто розглядаються як приклад інвестиційних центрів. Крім того, що їхня відповідальність стосується контролю над витратами і ціновими рішеннями, менеджери підрозділів мають право приймати інвестиційні рішення такі, наприклад, як закриття та відкриття виробництв. Через це важливими показниками ефективності для керівників інвестиційного центру є операційний прибуток і певний рівень рентабельності інвестицій.

Важливо розуміти, що в той час, як менеджер центру відповідає лише за його діяльність, рішення, прийняті цим менеджером, можуть вплинути на інші центри відповідальності. Наприклад, відділ продаж фірми регулярно наприкінці місяця пропонує клієнтам цінні знижки. Продажі різко збільшуються, і це добре для виручки та власне відділу продаж. Проте завод змушений здійснити понаднормові зміни, щоб не відставати від попиту, що збільшує виробничі витрати, а також змінює витрати на одиницю продукції.

Організація підрозділів як центрів відповідальності створює можливість контролювати діяльність підрозділів за рахунок використання обліку за центрами відповідальності. Контроль центрів виручки здійснюється шляхом оцінювання ефективності менеджерів підрозділу на основі динаміки виручки від продажу.

Центри прибутку оцінюються на основі звітів про прибутки. Проте в цілому на основі постійних накладних витрат.

Інвестиційні центри, як правило, оцінюються на основі віддачі від інвестицій. Інші методи, такі як залишковий дохід (*residual income*) і економічна додана вартість обговорюються далі.

Підрозділи, які є інвестиційними центрами будуть мати Звіт про доходи та Баланс. Отже, чи можуть ці підрозділи бути ранжовані на основі чистого прибутку? Припустимо, наприклад, що компанія має два підрозділи – А і В. Чистий прибуток А становить 100,0 тис. грн, а В – 200,0 тис. грн. Чи можна стверджувати, що В працював краще, ніж А? Що робити, коли А використовував інвестиції в розмірі 500,0 тис. грн, у той час як В – у розмірі 2000,0 тис. грн?

Очевидно, що більш значущим показником продуктивності є операційний прибуток, віднесений до активів, що використовуються для виробництва. Один із способів зв'язати операційний прибуток з активами є обчислення рентабельності інвестицій (ROI) – прибуток, отриманий на 1 грн інвестицій. ROI є найбільш поширеним показником оцінювання продуктивності інвестиційного центру:

$$ROI = \frac{\pi}{A_a}$$

де π – операційний прибуток, A_a – середні операційні активи.

Операційний прибуток – це прибуток до сплати відсотків і податків. Операційні активи – це всі активи, придбані для створення операційного прибутку, у тому числі, грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси, земля, будівлі та обладнання.

Існують різні думки щодо того, як слід оцінювати довгострокові активи – основні засоби (наприклад, за повною вартістю чи за чистою балансовою вартістю; за первісною вартістю чи за поточною вартістю). Багато фірм використовують історичну і залишкову вартість. Немає жодного правильного способу розрахунку ROI. Важливо те, що один і той же метод застосовується послідовно протягом довгого часу.

Переваги ROI. Щонайменше три позитивні результати зумовлені використанням показника ROI, який примушує менеджерів зосередитися на:

- зв'язках між продажами, витратами і інвестиціями, як і повинно бути у випадку менеджера інвестиційного центру;
- економічній ефективності;
- операційній ефективності активів.

Недоліки вимірювання ROI. Надмірна увага до ROI може продукувати короткозорі поведінку. Часто згадуються два негативні аспекти, пов'язані з показником ROI:

- він може спрямовувати менеджерів на рівень рентабельності підрозділу на шкоду загальної для фірми рентабельності;
- він підштовхує менеджерів до зосередження на короткостроковій перспективі на шкоду довгостроковій.

Щоб компенсувати тенденції ROI перешкоджати інвестиціям, які є вигідними для компанії в цілому, але не вигідні для підрозділу, деякі компанії використовують альтернативні показники продуктивності, такі як залишковий дохід та економічна додана вартість.

Залишковий дохід (*Residual Income – RI*) являє собою різницю між операційним прибутком і мінімальним прибутком, що необхідний на операційні активи компанії:

$$RI = \pi_o - \rho_{min} \cdot A_a,$$

де π_o – операційний прибуток; ρ_{min} – мінімальна рентабельність інвестицій; A_a – середні операційні активи.

Мінімальна норма рентабельності встановлюється компанією. Якщо залишковий дохід більше нуля, то підрозділ заробляє більше, ніж мінімальна необхідна норма прибутковості (або порогова ставка – *hurdle rate*).

Варіантом розрахунку залишкового доходу є визначення економічної доданої вартості (*Economic Value Added – EVA*). *EVA* – чистий прибуток (операційний прибуток за вирахуванням податків) мінус загальна річна вартість капіталу. В принципі, *EVA* є залишковим доходом за вартістю капіталу, що дорівнює фактичній вартості капіталу фірми (на відміну від деякої мінімальної прибутковості, що є бажаною для компанії). Якщо *EVA* позитивна, то компанія збільшує добробут власників і навпаки.

Велика кількість компаній виявила, що *EVA* допомагає заохотити правильний тип поведінки своїх підрозділів. Основна причина в тому, що *EVA* спирається на реальну вартість капіталу. У багатьох компаніях відповідальність за інвестиційні рішення лежить на корпоративному управлінні. У результаті вартість капіталу вважається корпоративними витратами. Якщо підрозділ формує запаси та здійснює інвестиції, вартість їхнього фінансування передається до загального звіту про фінансові результати і не виділяється як зменшення операційних доходів підрозділу. Таким чином, підрозділи не відчують з цього боку обмежень у інвестиціях і, звичайно, вони хочуть інвестувати більше.

ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАНЬ

1. У чому полягають переваги бюджетування?
2. Чим відрізняється бюджетування від традиційної практики управління підприємствами (організаціями)?
3. Назвіть чотири основні завдання системи бюджетування на підприємстві.
4. Подайте визначення бюджетування як функції та методу управління.
5. Які три складові частини включає бюджетування як управлінська технологія?
6. Подайте класифікацію бюджетів.
7. Які види операційних бюджетів застосовуються в управлінні?
8. Поясніть зміст фінансового бюджету.
9. У чому полягає різниця між статичним та гнучким бюджетом?
10. Які п'ять етапів містить бюджетний цикл?
11. Що таке центр виникнення витрат? Яке його призначення?
12. У чому полягають переваги обліку за центрами витрат?

13. У чому полягають переваги обліку за центрами відповідальності з точки зору управління витратами?
14. Які ви знаєте види центрів відповідальності щодо процесу виробництва і внутрішнього господарського механізму?
15. Подайте визначення центру рентабельності. Наведіть приклад центру рентабельності.
16. Назвіть випадки, коли використання центрів рентабельності неефективне.

ТЕСТИ

1. Центри відповідальності – це:
 - а) структурні одиниці підприємства, для яких формуються плани і які звітують за результати їх виконання;
 - б) структурні одиниці підприємства, для яких формуються плани діяльності;
 - в) структурні одиниці підприємства, які звітують за залишок готівкових грошових коштів;
 - г) правильної відповіді немає.
2. Оцінка діяльності центрів відповідальності буде об'єктивною за таких умов:
 - а) керівництво знає методику розрахунку показників, за якими виконується оцінка, і їхні значення;
 - б) керівництву відомі конкретні умови діяльності відповідних сегментів бізнесу;
 - в) витрати, загальні для всіх компонентів бізнесу (накладні витрати), повинні бути розподілені між ними на справедливій основі;
 - г) всі відповіді правильні.
3. П(С)БО 12 «Інформація за сегментами» визначає принципи складання:
 - а) фінансової звітності для зовнішніх користувачів;
 - б) фінансової звітності для внутрішніх користувачів;
 - в) фінансової та статистичної звітності для зовнішніх користувачів;
 - г) бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів.
4. До списку можливих звітів для «центру витрат» належить:
 - а) план виробництва;
 - б) бюджет руху грошових коштів;
 - в) бюджет доходів і витрат;
 - г) бюджет продаж.
5. Який приватний бюджет є відправною точкою в процесі розробки генерального бюджету:
 - а) бюджет комерційних витрат;
 - б) бюджет продаж;
 - в) бюджет виробництва;
 - г) бюджет собівартості продаж.
6. Найкращою основою для оцінки результатів діяльності за місяць є:
 - а) планові показники;
 - б) фактичні показники за попередній місяць;
 - в) фактичні результати за аналогічний період попереднього року;
 - г) фактичні показники за поточний місяць.
7. Для розрахунку кількості матеріалів, які необхідно закупити, повинен бути підготовлений:
 - а) бюджет загальновиробничих витрат;
 - б) бюджет комерційних витрат;
 - в) бюджет виробництва;
 - г) бюджет продаж.

8. План прибутків і збитків повинен бути підготовлений до того, як почнеться розробка:
- а) бюджету грошових коштів і прогнозованого балансу;
 - б) бюджету адміністративних витрат;
 - в) бюджету комерційних витрат;
 - г) бюджету загальновиробничих витрат.
9. Поведінка витрат підприємства описується формулою $y = 800 + 4x$. Від випуску 400 од. виробів плановані витрати підприємства складуть, грн:
- а) 3000;
 - б) 2400;
 - в) 2000;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
10. Підприємство виробляє 400 од. виробів. Загальна сума його витрат становить 80 тис. грн. Розмір постійних витрат – 30 тис. грн. Гнучкий бюджет витрат підприємства може бути представлено у вигляді:
- а) $y = 80000 + 125x$;
 - б) $y = 30000 + 125x$;
 - в) $y = 50000 + 125x$;
 - г) $y = 30000 + 200x$.
11. Період планування – це часовий проміжок:
- а) на який складаються і протягом якого реалізуються плани;
 - б) протягом якого менеджери підприємства складають і узгоджують план.
12. Планування на період до 1 року можна охарактеризувати як:
- а) поточне;
 - б) стратегічне;
 - в) оперативне;
 - г) правильної відповіді немає.
13. Генеральний бюджет – це:
- а) сукупність планів, складених для підприємства в цілому;
 - б) сукупність планів, складених для основних виробничих підрозділів підприємства;
 - в) балансовий бюджет;
 - г) жодна відповідь правильна.
14. До фінансових планів належить:
- а) план загальногосподарських витрат;
 - б) бюджет виробничої собівартості;
 - в) план продаж;
 - г) прогнозний баланс.
15. Кінцеве сальдо може бути негативним:
- а) у бюджеті руху грошових коштів;
 - б) у бюджеті доходів і витрат;
 - в) у касовому плані;
 - г) всі відповіді правильні.
16. Склад і зміст внутрішньої звітності залежить від:
- а) розміру організації;
 - б) розміру підприємства і його організаційної структури;
 - в) ступеня професійної підготовленості управлінського персоналу;
 - г) всі відповіді правильні.
17. У звітах, складених за центрами прибутку, загальні накладні витрати:
- а) розподіляються між центрами відповідальності згідно з базою, визначеною керівництвом;
 - б) не розподіляються між центрами відповідальності і відшкодовуються з валового прибутку компанії загальною сумою;

- в) можливий будь-який з названих варіантів залежно від рішення керівництва;
 - г) розподіляються пропорційно прямим витратам на оплату праці.
18. Принцип контрольованості, що лежить в основі внутрішньої звітності, означає, що:
- а) зі звітів виключаються показники, які не регулюються керівником підрозділу;
 - б) у звіті включаються лише регульовані показники;
 - в) у звіті включаються як контрольовані, так і неконтрольовані показники;
 - г) правильні відповіді «а» і «б».
19. Структурний підрозділ компанії підтримує показник рентабельності активів на рівні 20 %. Їми прийнято рішення про відмову від проекту з прогнозним значенням цього показника в 15 %. Рентабельність активів інших бізнес-одиниць компанії – 10 %, по компанії в цілому – 12 %. Рішення, прийняте структурним підрозділом:
- а) вигідне як підрозділу, так і компанії в цілому;
 - б) не вигідне підрозділу, але вигідне компанії в цілому;
 - в) не вигідне ні підрозділу, ні компанії;
 - г) вигідне підрозділу, але не вигідне компанії.
20. Не всі активи компанії ідентифіковані з конкретними центрами відповідальності. Це означає, що:
- а) рівень норми прибутку, встановлюваний підрозділам, не повинен перевищувати вартості капіталу компанії;
 - б) рівень норми прибутку, встановлюваний підрозділам, повинен бути вище вартості капіталу компанії;
 - в) відповідь залежить від галузевої приналежності бізнес-одиниць;
 - г) рівень норми прибутку, встановлений підрозділом, має дорівнювати вартості капіталу компанії.
21. Для цілей складання зовнішньої фінансової звітності сегменти вважаються звітними, якщо:
- а) частка їхньої загальної виручки перевищує половину сукупної виручки організації;
 - б) їхня загальна виручка становить 75 % сукупної виручки організації;
 - в) їхня загальна виручка перевищує 75 % сукупної виручки організації;
 - г) відповідь «а» не правильна.
22. Контроль у системі управлінського обліку (управлінський контроль) припускає:
- а) контроль за діяльністю центрів відповідальності в рамках загальної організаційної структури підприємства;
 - б) контроль доходів і витрат всередині центрів відповідальності;
 - в) порівняння даних сегментарного планування з сегментарною звітністю;
 - г) контроль за своєчасним перерахуванням податків до бюджету.
23. Звіти, розроблені для більш високого рівня управління, не є результатом підсумовування показників звітів, представлених нижчестоящим керівникам. Це положення правильне для:
- а) звітності, що формується за центрами витрат;
 - б) звітності, що формується за центрами доходів;
 - в) звітності, що формується за центрами прибутку;
 - г) звітності, що формується за центром відповідальності будь-якого типу.
24. Склад і зміст внутрішньої сегментарної звітності залежить від:
- а) розміру організації;
 - б) її організаційної структури;
 - в) розміру підприємства і його організаційної структури;
 - г) ступеня професійної підготовленості управлінського персоналу;
 - д) всі відповіді правильні.
25. Принцип контрольованості, що лежить в основі складання сегментарної звітності, означає, що:
- а) зі звітів виключаються показники, які не регулюються керівником підрозділу;
 - б) у звіті включаються лише регульовані показники;
 - в) у звіті включаються як контрольовані, так і неконтрольовані показники;
 - г) правильні відповіді «а» і «б».

ЗАДАЧІ

Задача 7.1. Визначення витрат центрів відповідальності

За звітний період три виробничі ділянки на підприємстві користувалися послугами ремонтної майстерні. Витрати ремонтної майстерні в сумі 16 тис. грн наведено у табл. 7.2:

Таблиця 7.2

Витрати ремонтної майстерні

Вид витрат	Сума, грн	Виробничі ділянки (дані для розподілу, %)		
		1	2	3
Заробітна плата за ремонтні роботи	4000	25	55	20
Витрати на матеріали та комплектуючі	2000	25	65	10
Непрямі витрати	10000			
Всього:	16000			

З непрямих витрат на виконання замовлень з ремонту 60 % повинні відноситися на виробничі ділянки за допомогою базової величини «Заробітна плата за ремонтні роботи», 40 % – за допомогою вихідної величини «Витрати на матеріали».

Завдання:

Визначити величину витрат виробничих ділянок.

Задача 7.2. Визначення витрат центрів відповідальності

У табл. 7.3 наведено дані відомості виробничого обліку підприємства.

Таблиця 7.3

Відомість виробничого обліку

Вид витрат	Сума, грн	Допоміжні ділянки		Центри витрат			
		Енергетична	Обслуговування	А	В	Постачання	Управління і збут
Прямі витрати	9000	1000	950	3100	2300	850	800
Загальні витрати	1000	1100	1050	3300	2600	950	1000
Всього:	10000	2100	2000	6400	4900	1800	1800
Енергія (спожита), мВт			15	30	40	5	20
Витрачений час, год				30	30		

Завдання:

Розподілити витрати на послуги допоміжних підрозділів.

Для розподілу витрат, що виникають у підрозділах «Енергетична ділянка» і «Ділянка обслуговування», необхідно використовувати такі бази розподілу: кількість мВт електроенергії і час виготовлення продукції.

Задача 7.3. Визначення витрат центрів відповідальності

Підприємство планувало мати в червні місяці загальну суму витрат у 14,4 тис. грн. Фактичні витрати червня склали 15,2 тис. грн, у тому числі, змінні – 8,8 тис. грн, постійні – 6,4 тис. грн за умови фактичного продажу 1500 од. продукції.

Завдання:

Пояснити за рахунок чого утворилося відхилення фактичних витрат від планованих.

Задача 7.4. Визначення центрів відповідальності

На ринку автотранспортних послуг працює компанія, що надає послуги з перевезення вантажів власним транспортом по Україні в зарубіжні країни, виконує роботи з технічного обслуговування, ремонту для власних потреб і «на сторону» та надає послуги з експедирування вантажів.

Завдання:

Скласти схему системи центрів виникнення витрат для автотранспортної компанії.

Задача 7.5. Визначення центрів відповідальності

Санаторно-курортна організація надає послуги з харчування, проживання та лікування.

Завдання:

Скласти схему системи центрів виникнення витрат для санаторно-курортної організації

Задача 7.6. Визначення центрів відповідальності

У центрі міста розташовано готель, що надає послуги з проживання, харчування, замовлення квитків, оренди автомобілів, організації дозвілля.

Завдання:

Скласти схему системи центрів виникнення витрат для готелю.

Задача 7.7. Визначення центрів відповідальності

Велика будівельна компанія виконує роботи з капітального будівництва житлових будівель.

Завдання:

Скласти схему системи центрів виникнення витрат для будівельної компанії.

Задача 7.8. Визначення центрів відповідальності

Підприємство виготовляє і реалізує молочні продукти.

Завдання:

Скласти схему системи центрів виникнення витрат для підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Бухгалтерский управленческий учет : методические указания к практическим занятиям: для студ. спец. 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 351200 «Налоги и налогообложение») / сост. С. А. Лукьянова. – Омск : Изд-во ОмГУ, 2006. – 64 с.

Бюджетирование : [учебное пособие] / В. В. Сухинина; Самар. гос. техн. ун-т. – [2-е изд., доп. и перераб.]. – Самара, 2008. – 120 с.

Власова О. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Управлінський облік» (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво», 6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит») / О. Є. Власова ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 118 с.

Замураева Л. Е. Управление затратами : [учебное пособие] / Л. Е. Замураева. – Тюмень : Издательство Тюменского государственного университета, 2009. – 264 с.

Мансуров П. М. Управленческий учет : [учебное пособие] / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.

Пилипенко В. И. Управленческий учет : [учебное пособие] / В. И. Пилипенко.– СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2009. – 116 с.