

УДК 657.22 (045)

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ  
ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ****Гладій І.О., к.е.н.***Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

Темою даної статті виступає дослідження обліково-аналітичного забезпечення системи управління за центрами відповідальності. Метою роботи є розробка практичних рекомендацій впровадження обліку за центрами відповідальності з метою покращення фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів. Основними результатами наукового дослідження, що становлять відповідно і наукову новизну даної роботи, є те, що: в статті доведено необхідність децентралізації підприємства на підставі впровадження системи управління за центрами відповідальності, що дозволить оптимально збалансувати відповідальність та повноваження керівників різних організаційних рівнів; надано пропозиції щодо розширення класифікації центрів відповідальності шляхом відокремлення центрів прямих витрат і частково регульованих непрямих витрат, що позначиться на аналітичності облікової інформації господарюючого суб'єкту; розкрито функціональні зв'язки та взаємозалежності структурних центрів відповідальності в загальній ієрархії підприємства на підставі впровадження трансфертних цін за структурними підрозділами. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що реалізація пропозицій, поданих у роботі, забезпечить прозорість процесу формування ціни між структурними підрозділами та дасть можливість оцінити вклади структурних підрозділів у загальний фінансовий результат господарювання. Застосування на практиці розроблених пропозицій дасть змогу сформувати ефективну інформаційну систему, що допоможе керівництву різних рівнів управління своєчасно отримувати необхідні дані для прийняття рішень. Подальші дослідження будуть спрямовані на розробку системного підходу до оптимізації облікового забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень в процесі поточного й стратегічного управління.

**Ключові слова:** центр відповідальності, витрати, трансфертне ціноутворення, система управління

UDC 657.22 (045)

**ACCOUNTING SUPPORT FOR MANAGEMENT SYSTEM BY  
RESPONSIBILITY CENTERS****Gladiy I.O., PhD in Economics***Vinnitsa Trade and Economic Institute KNTU*

The theme of this article is research of accounting and analytical support of management system by responsibility centers. The aim is to form practical

recommendations for the implementation of accounting by responsibility centers with the aim to improve the financial performance of enterprises. The main results of the study, which is qualified as scientific novelty of this work is that, the necessity of decentralization was proved in the article on the basis of the introduction of management responsibility centers that will optimally balance the responsibilities and powers of the heads of various organizational levels; the proposals to expand the classification of responsibility centers by separating the centers of direct costs and indirect costs which regulated partially, that affect the analyticity of accounting information entity; functional relationships and interdependencies between structural responsibility centers in the overall hierarchy were revealed on the basis of transfer prices by introducing structural units. The practical significance of the results is that the implementation of the suggestions which were formed in the work will ensure transparency of creation of pricing between departments and will provide an opportunity to assess the contributions of structural units for the overall financial performance management. Application in practice the developed proposal will help to create an effective information system that will help to control by different levels of enterprise in time to obtain the necessary data for decision making. Further studies will be used for developing of systematic approach for providing efficient management decisions in the current and strategic management.

**Keywords:** responsibility centers, costs, transfer pricing, management system

**Актуальність проблеми.** В умовах кризових явищ в економіці сучасне підприємство потребує нових більш ефективних та раціональних форм і методів з організації бухгалтерського обліку, щодо підтримки прийняття результативних управлінських рішень. Система бухгалтерської інформації в процесі поточного й стратегічного управління повинна забезпечувати досягнення поставлених цілей шляхом здійснення контролю та регулювання за діяльністю усіх структурних підрозділів господарюючого суб'єкту. У зв'язку з цим, управлінський вплив в ієрархічній структурі суб'єктів господарювання у кожному конкретному випадку повинен бути адресним, тобто спрямовуватися саме на ту людину, що відповідає за певний процес і від якої залежить його ефективність. Тому дослідження в напрямку налагодження ефективної системи управління за центрами відповідальності в обліковому процесі діяльності сучасних підприємств є актуальним.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Вагомий внесок у дослідження питань методології обліку за центрами відповідальності в інформаційній системі зробили вітчизняні вчені Карпенко О.В.,

Белебеха І.О., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Кужельний М.В., Нападовська Л.В., Лінник В.Г., Сопко В.В., Янчева Л.М. та інші. Без сумніву їх дослідження носять ґрунтовний характер, однак низка проблем налагодження обліково-аналітичної системи прийняття ефективних управлінських рішень в сучасних умовах поки що залишаються відкритими і потребують актуалізації в даному напрямку. Так, дискусійним є питання удосконалення методики обліку результатів господарювання підприємства на основі децентралізації системи управління з врахуванням особливостей організаційної структури кожного суб'єкта функціонування ринкових структур.

**Метою роботи** є розробка практичних рекомендацій впровадження обліку за центрами відповідальності з метою покращення фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Система управлінського обліку в інформаційній системі ринкових структур господарювання повинна фіксувати дані: про досягнення конкретних цілей не тільки керівниками (менеджерами) різних рівнів управління, але й працівниками кожного структурного підрозділу; про індивідуальні і загальні результати діяльності; спожиті ресурси. Обліково-аналітичні дані, за цих умов, стають основою, як для мотивації, так і винагороди усіх працівників підприємства, які повинні відчувати відповідальність і бути впевненими, що їх досягнення не залишаться непоміченими керівництвом [1]. Практична дійсність свідчить, що така система обліку повинна характеризуватися:

- персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та доходів;
- визначенням конкретних статей витрат та доходів, що контролюються, оскільки керівник повинен нести відповідальність лише за ті статті витрат і доходів, які він може контролювати;
- керівник центру відповідальності повинен не лише надавати звітність за фактичними витратами і результатами, а й складати бюджети за центрами на майбутні періоди.

За цих умов, децентралізація повноважень та відповідальності структурних підрозділів дозволить забезпечити відображення, накопичення, оперативний аналіз, контроль та подання інформації про витрати та результати, а також передбачити виокремлення та оцінку

результатів діяльності бюджетних центрів, тобто центрів відповідальності. Відмітимо, що дана методика може бути використана не тільки як внутрішній інструмент контролю, але й як підстава для оцінки діяльності підприємства в цілому. На сьогодні на підприємствах застосовується, як правило, «котлова» організація обліку витрат, яка не дозволяє виявляти відхилення у витрачанні ресурсів, з'ясовувати їх причини та винуватців, призводить до невиправданих витрат, збільшення собівартості і, як наслідок, зниження її конкурентоздатності.

Керівникам підприємств в процесі прийняття управлінських рішень необхідна як загальна інформація з організації в цілому, так і деталізована, за внутрішніми сегментами діяльності - центрами відповідальності [2]. Маючи відомості про собівартість продукції, неможливо точно визначити, як розподіляються витрати між окремими виробничими ділянками (центрами відповідальності). Це завдання можна вирішити, якщо встановити зв'язок витрат і доходів з діями осіб, відповідальних за витрачання ресурсів. Такий підхід в управлінському обліку називають врахуванням витрат за центрами відповідальності [3].

Концепція обліку витрат за центрами відповідальності дозволяє кількісно зіставляти і оцінювати внесок різних підрозділів у зміну кінцевих фінансових результатів підприємства.

Центри відповідальності можуть функціонувати у вигляді: центрів доходів, центрів витрат, центрів прибутку або центрів інвестицій. Необхідність виділення центрів відповідальності пояснюється, перш за все, призначенням відповідальної особи, на яку покладаються функції виконавця та контролю за результатами діяльності по підрозділах [4].

З метою раціональної організації внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності доцільно, на нашу думку, розширити класифікацію центрів відповідальності, шляхом відокремлення центрів прямих витрат і частково регульованих непрямих витрат, які відрізняються за своїм функціональним призначенням:

— центри витрат в яких керівники відповідають лише за ті контрольовані витрати, які можна однозначно пов'язати з конкретним об'єктом калькулювання;

— центри частково регульованих витрат, в яких керівники відповідають за контрольовані витрати, які не можна пов'язати з об'єктом калькулювання економічно-однорідним шляхом;

- центри доходів, в яких керівники відповідають в основному за доходи та вони прагнуть генерувати грошові надходження;
- центри прибутку, в яких керівники відповідають одночасно за доходи, витрати і результати операційної діяльності;
- центри інвестицій, в яких керівники відповідають за отримання прибутку і приймають рішення про використання ресурсів.

В той же час важливо зазначити, що розподіл підприємства на центри відповідальності залежить від галузевих особливостей діяльності господарюючого суб'єкту, особливостей технології та організації виробничих процесів, методів управління виробництвом, складу виробленої продукції або виконуваних робіт (послуг), рівня технічної оснащеності виробництва та забезпеченості кваліфікованим кадровим персоналом економістів, бухгалтерів, менеджерів.

По кожному центру витрат відповідальність відповідних керівників або виконавців встановлюється тільки за контрольованим ними витратами. При встановленні контрольованих витрат часто виникають проблеми, оскільки багато витрати можуть контролюватися частково [5]. Так, при віднесенні витрат до контрольованих і неконтрольованих необхідно враховувати рівень управління та час здійснення витрат. Сутність впливу рівня управління полягає в тому, що одні й ті ж витрати можуть бути неконтрольованими на одному рівні й контрольованими на іншому [6]. Наприклад, заробітна плата начальника цеху є неконтрольованою статтею витрат на рівні цеху, але вона є контрольованою на рівні керівника організації, який стверджує штатний розклад.

Фактор часу також впливає на контрольованість окремих витрат. Наприклад, сума орендної плати за будь-які активи протягом терміну дії договору на оренду є неконтрольованою. Однак у перспективі сума орендної плати може бути змінено або може бути прийнято рішення про придбання у власність відповідних активів.

В той же час в процесі організації контролю витрат по кожному центру важливе значення має облік фактичних витрат за кожним центром відповідальності. Для цього на кожен структурний елемент підприємства, як правило, відкривають окремий аналітичний рахунок з обліку витрат на виробництво, а потому кожному центру присвоюють індивідуальний номер [7]. Прямі витрати враховують за центрами витрат на підставі первинних документів, в яких проставляють шифри

витрат. Непрямі витрати за центрами діляться на два види: витрати, що безпосередньо відносяться до даного центру відповідальності та витрати, що необхідно розподілити інших центрів витрат.

Організація контролю та аналізу за центрами відповідальності спрямована на виявлення відхилень між плановими та фактичними показниками за кожним центром, фіксування відхилення у внутрішній управлінській звітності з організацією наступного аналізу причин виникнення відхилень [4]. В основу визначення відповідальності за центрами можливо виділення, як основного, принципу контрольованості, згідно з яким керівники кожного центру відповідають тільки за витрати та доходи, що контролюються персоналом даного структурного підрозділу. Серед основних принципів організації обліку за центрами відповідальності в ході вивчення економічної літератури нами виділено наступні:

- чітке відокремлення усіх можливих центрів відповідальності, на базі організаційної структури господарюючого суб'єкту, при збалансованому делегуванні повноважень та відповідальності менеджерів — це посадові інструкції, положення про підрозділи;
- забезпечення розробки показників щодо відповідальності менеджерів — це персоніфікована розробка бюджетів;
- правильне та своєчасне визначення результатів діяльності структурного підрозділу;
- створення чітко діючої системи управлінської звітності;
- аналіз відхилень в процесі їх виникнення, тобто виявлення їх причин та винуватців [6].

Групування витрат за центрами відповідальності на рахунках управлінського обліку вимагає виділення окремої групи рахунків. Для відображення витрат за центрами відповідальності дані рахунки повинні нести більш детальну інформацію не тільки по центрах відповідальності, а й за статтями нормативних витрат, що, відповідно, вимагає виділення відповідних рахунків. Облікове групування витрат за центрами відповідальності повинно здійснюватися шляхом застосування принципу подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках, а побудова робочого плану рахунків в частині обліку діяльності центрів відповідальності має підкорятися принципам, що вимагає розмежування

відповідальності за результати діяльності між суб'єктами внутрішньовиробничих взаємовідносин [8].

Оскільки облік за центрами відповідальності є елементом системи управління, він спрямований на досягнення підвищення ефективності управління підрозділами організації на основі врахування відповідальності за результати і, як наслідок, посилення мотивації менеджерів і працівників цих центрів. Синтетичний і аналітичний облік витрат на рівні центрів відповідальності доцільно організовувати безпосередньо в підрозділах, що викличе необхідність передачі частини функцій центральної бухгалтерії в дані підрозділи. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку в центрах відповідальності несе керівник підрозділу.

В підрозділах облік витрат на виробництво ведуть на відповідному субрахунку рахунків «Виробничі запаси» та «Виробництво», а кожному центру відповідальності відкривається окремий субрахунок відповідно до обраної методикою обліку витрат. Витрати на управління слід збирати на рахунку «Загальновиробничі витрати» для подальшого розподілу по об'єктах обліку, організації та обслуговування підрозділу.

Рахунок «Загальновиробничі витрати» за кожним центром відповідальності, на нашу думку, відкривати недоцільно. Витрати підрозділів, пов'язані з реалізацією їх продукції, будуть формуватися у бухгалтерії у розмірі встановленого відсотка до обсягу реалізації за кожним підрозділом. Цей відсоток слід визначати на початку року відповідно до бюджету запланованих витрат по реалізації продукції. Фінансовий результат від виробництва продукції в підрозділах доцільно визначати на рахунку «Розрахунки центрів відповідальності».

Виручка, отримана від реалізації, зараховується на субрахунок розрахункового рахунку структурного підрозділу. Рахунок «Розрахунки центрів відповідальності» пропонується використовувати як рахунок-екран для визначення фінансових результатів підрозділів. Рахунок «Розрахунки центрів відповідальності» з субрахунками за кожним центром використовуються в управлінському обліку.

Фінансовий результат діяльності центрів відповідальності можна формувати, ввівши додатково синтетичний рахунок «Потенційні прибутки та збитки». Надалі з метою контролю та аналізу діяльності центру відповідальності інформація, відображена на цьому рахунку,

може бути порівняна з фінансовим результатом, який формується в рамках фінансового обліку на відповідних рахунках.

За дебетом рахунка «Розрахунки центрів відповідальності» відображається реалізована продукція за фактичною собівартістю, а за кредитом – та ж продукція за трансфертними внутрішніми цінами. Для виявлення фінансового результату від реалізації продукції порівнюють повну собівартість реалізованої продукції з її вартістю за відпускними внутрішньогосподарськими цінами. Рахунок «Розрахунки центрів відповідальності» ведеться в підрозділах, що передають свою продукцію на загальногосподарський склад.

Інформація про обсяг виробництва за понесеними витратами повинна бути представлена у вигляді аналізу відхилень за методом «план-факт». Аналіз літературних джерел свідчить, що величина відхилень, на які необхідно реагувати керівникові центру відповідальності, повинна встановлюватися диференційовано. Так, відхилення, що перевищують + 1%, повинні бути прийняті до уваги керівником центру відповідальності, а у випадку коли відхилення дорівнює + 3%, ставлять до відома керівника підприємства.

Для визначення фактичної величини витрат системі управління слід розробити єдину систему кодування групувальних ознак. Облікове групування здійснюється на основі первинних документів, де вказують місце витрат, його код (шифр). Облікова групування витрат за місцями їх формування здійснюється одним з двох основних способів:

1. Шляхом застосування принципу подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках і послідовного перенесення (перерозподілу) врахованої суми витрат з первинних на проміжні та кінцеві місця формування витрат.

2. На основі використання спеціальних регістрів (зведених відомостей) і розрахунків матричної форми, узагальнюючих види витрат за місцями їх формування [4].

Оскільки групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами, доцільність їх ведення керівництвом підприємства повинна розглядатися з точки зору корисності та ефективності додаткової інформації для прийняття управлінських рішень.



**Висновки.** Таким чином, перед підприємствами на сьогодні постала нагальна потреба здійснити структурну децентралізацію системи управління, оптимально збалансувавши відповідальність та повноваження керівників різних організаційних рівнів. Сучасні євроінтеграційні умови господарювання вимагають доповнити існуючі облікові процедури та методики новими, більш прогресивними і гнучкими. Мова йде, насамперед, про рекласифікацію витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку; використання системи обліку стандартних витрат і системи обліку неповних витрат, гнучкого бюджетування, трансфертного ціноутворення; дослідження поведінки витрат, моделювання їх функції; здійснення на постійній основі оперативного аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку; всебічне застосування прийомів оптимізаційного моделювання тощо.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Управлінський облік / [Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков] ; [пер. з англ.]. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін.] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., доп. і перероб]. – Ж.: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підручник] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Друри К. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 560 с.
6. Бюджетирование: шаг за шагом / [Е. Добровольский, Б. Барабанов, П. Боровков и др.] ; [2-е изд]. – СПб. : Питер, 2011. – 480 с.
7. Дюкарева Х. Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання / Х. Л. Дюкарева // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – С. 159–168.
8. Войко Д. Центры финансовой ответственности предприятия в системе бюджетирования / Д. Войко // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – № 4. – С. 60–72.
9. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям] / М. А. Вахрушина ; [6-е изд., испр.]. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
10. Лень В. С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В. С. Лень. – [2-е вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.