

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

*Розглянуто вплив управління на підприємствах молочної промисловості
на організацію обліку витрат за центрами відповідальності*

Постановка проблеми. Кардинальні зміни в структурі та формах власності, в організації та управлінні виробництвом обумовлюють необхідність удосконалення системи облікової інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

При цьому надзвичайно важливим завданням, яке постало перед вітчизняною наукою та практикою, є формування такої інформації, про витрати виробництва та собівартість продукції, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємств, особливо харчової галузі.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації про виробничі витрати, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що впливатиме на зростання ефективності виробничої та господарської діяльності підприємств молочної промисловості.

Аналіз останніх досліджень. Удосконалення обліку витрат постійно знаходиться в центрі досліджень. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є організація обліку витрат яка б сприяла підвищенню ефективності роботи підприємства. Вагомий внесок у вирішення даної проблеми здійснили: Р.А. Алборов, І.А. Басманов, проф. Ф.Ф. Бутинець, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, В.Е. Керімов, проф. Л.В. Нападовська, проф. В.Ф. Палій та ін.

Викладення основного матеріалу. Адміністративно-командна економіка, жорстка централізація управління, вертикальна організаційна структура – це ті ознаки, які були притаманні всім, без винятку, господарюючим суб'єктам за часів радянської влади. При переході до ринкової економіки, під дією фактору конкурентного динамічного ринкового середовища, коли змінюються форма власності, джерела сировини та матеріалів, технологія виробництва, ринки збуту, тип продукції, географія її виробництва та реалізації, централізований стиль управління стає неефективним. Це призводить до необхідності децентралізації, тобто, розподілу повноважень прийняття рішення на різних

рівнях управління. Децентралізація управління дає змогу самостійно приймати рішення кожному менеджеру, а також розподіляти відповідальність в частині планування та контролю за витратами, результатами діяльності підрозділів, за які відповідає такий менеджер.

Вважаємо, що децентралізація управління сприяє чіткому визначенню всіх рівнів управління та всіх підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, впливає на організацію на результати діяльності працівників та підприємства в цілому, сприяє створенню системи відповідальності керівників підрозділів, а головне – дозволяє контролювати основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства та, виходячи з цього, визначає доцільність та ефективність прийнятих управлінських рішень.

Децентралізація управління потребує ретельного вивчення організаційної структури суб'єкта господарювання, який складається із структурних одиниць та визначає місце кожної з них з точки зору надання повноважень та визначення відповідальності.

Найважливішим фактором результативного функціонування виробництва є управлінська діяльність, при якій менеджери оперують достовірною та оперативною інформацією. За допомогою інформаційного забезпечення відбувається взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав та відповідальності кожного підрозділу перед адміністрацією підприємства, узгодженість окремих видів діяльності в досягненні мети підприємства. Інформаційна система підпорядкована потребам організаційної структури підприємства.

Проф. Ф.Ф. Бутинець визначає організаційну структуру підприємства як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій по вирішенню завдань, які виникають в процесі виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому [5, с. 35].

Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства.

Офіційно організаційна структура знаходить своє вираження у штатному розкладі. Фактично вона забезпечує узгодженість окремих видів діяльності підприємства та зусиль підрозділів щодо виконання основних задач та цілей.

Організаційна структура підприємства формується виходячи із різних факторів впливу. Так, Т.П.Карпова виділяє наступні фактори, від яких залежить організаційна структура суб'єкта господарювання:

➤ характер виробництва та його галузеві особливості, склад готової продукції, технологія виробництва, масштаб та тип виробництва, рівень технічної озброєності підприємства;

- форма організації управління: лінійна, лінійно-функціональна, матрична;
- співвідношення структури апарата управління та ієрархічної структури виробництва;
- співвідношення між централізованою та децентралізованою формами управління;
- співвідношення між галузевою (за продукцією) та територіальною (за регіоном) формами управління;
- рівень механізації та автоматизації управлінських робіт, кваліфікація робітників, ефективність їх праці [13, с.102].

Наявність та вплив даних факторів на кожному підприємстві суто індивідуальні. Однак, для підприємств однієї галузі існують загальні риси та особливості. Відповідно до організаційної структури підприємств повинен бути і поділ підприємства на центри відповідальності, адже, визначений у організаційній структурі поділ підприємства на підрозділи передбачає закріплення за ними конкретних функцій, повноважень, обов'язків, відповідальних осіб (керівників). Саме ці ознаки є визначальними при поділі підприємства на центри відповідальності.

Концепція обліку, контролю та аналізу за центрами відповідальності передбачає застосування до різних підрозділів підприємства різних цільових функцій, які найбільш ефективно стимулюють дані підрозділи в господарській діяльності підприємства. Ефективна система матеріального стимулювання на підприємств стає можливою завдяки обліку за центрами відповідальності, який дозволяє кількісно співставляти та оцінювати внесок різних підрозділів у зміну кінцевих фінансових результатів підприємства [2, с. 121].

Вперше облік витрат за центрами відповідальності був запропонований Джоном А. Хіггінсом. Це був важливий етап і новий напрямок у розвитку системи управління підприємством. Основна ідея обліку витрат за центрами відповідальності полягала у визначенні ступеня відповідальності конкретних осіб за результати фінансово-господарської діяльності підприємства [5, с. 43].

Не слід вважати, що облік за центрами відповідальності – це досягнення лише західних обліковців. Неможливість калькулювання окремих видів продукції була очевидна багатьом вітчизняним вченим. І вони запропонували ідею обліку витрат за окремими виробничими дільницями. Ще наприкінці 40-х років ХХст. на багатьох підприємствах почали відкривати особові рахунки економії, які були передумовою та основою виникнення майбутніх центрів відповідальності.

На початку 70-х років В.Б.Івашкевич сформулював ідею обліку витрат за центрами відповідальності. Вона виникла з необхідності покращання внутрішньозаводського управління. Центр відповідальності, на думку проф. В.Б.Івашкевича, є сферою діяльності, яка наділена правами і обов'язками

керівника певного рівня управління, в розпорядження якого надаються матеріальні, грошові і трудові ресурси, за ефективне використання яких він несе персональну відповідальність [5, с. 74]. У даному визначенні досить повно охарактеризовано область повноважень та відповідальність керівника конкретного центру відповідальності.

В економічній літературі наводяться різні визначення терміну “центр відповідальності”. Так, В.О. Ніколаєв, Р.С. Каплан, К. Друрі визначають центр відповідальності як структурний елемент підприємства, в межах якого менеджер несе відповідальність за доцільність понесених витрат [20, 4, 8]. Вважаємо, що дане визначення є неповним, адже, у ньому наголошується лише на відповідальності керівника за понесені підрозділом витрати і при цьому автор не вказує на те, хто і яким чином визначатиме доцільність понесених витрат. Дане визначення більше підходить для розуміння сутності центру витрат.

Проф. Л.В. Нападовська та В.Є. Керимов характеризують центр відповідальності як сегмент організації, за яким контролюються як виробничі витрати, так і отриманий дохід чи процес його інвестування [14, 19]. М.А. Вахрушина дає більш широке визначення центру відповідальності, в межах якого менеджер контролює не лише витрати, але доходи і засоби, які інвестуються в цей сегмент бізнесу, – показник, який визначається для даного підрозділу керівництвом [7, с.12].

Проф. В.В. Сопко стверджує, що центр відповідальності – це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів. При цьому до основних центрів відповідальності автор відносить працюючого бригадира (майстра), начальника цеху (дільниці), начальника (завідуючого) служби, головного механіка, головного інженера, адміністрацію підприємства в цілому. Однак незрозуміло, чому бригадир, завідувач відділом, механік та інші є, на думку проф. В.В. Сопка, центрами відповідальності, при тому як автор вказує на те, що центр відповідальності – це місце ...

Алборов Р.А. визначає, що центр відповідальності – частина організаційної структури господарюючого суб'єкта, де децентралізована система управління підприємством та управляюча система конкретного сегменту тісно взаємодіють шляхом передачі інформації з метою підвищення ефективності діяльності. На нашу думку, дане визначення є досить повним з точки зору менеджменту підприємства та розкриває сутність інформаційних потоків між структурними підрозділами підприємства.

Проф. В.Ф. Палій наголошує на тому, що центр відповідальності – це частина підприємства, в якій доцільно акумулювати бухгалтерську інформацію про діяльність такого центру [23, с. 302]. Виходячи із даного визначення, складається враження, що центр відповідальності створюється на підприємстві лише з метою акумулювання бухгалтерської інформації в ньому.

Проф. Івашкевич В.Б. вважає, що центр відповідальності – ділянка, вид діяльності, керівником яких є відповідальна особа, який має права та можливості приймати та здійснювати рішення [12, с. 163]. Вважаємо, що таке розуміння поняття “центр відповідальності” є неповним, так як у ньому відсутні межі повноважень та відповідальності керівника такого центру відповідальності.

Поділяємо думку проф. Ф.Ф. Бутинця, який під центром відповідальності розуміє сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати [5, с. 6].

Вважаємо, що центр відповідальності є структурною частиною підприємства на чолі з керівником, який несе персональну відповідальність за результати рішень, які ним приймаються в межах наданих йому повноважень і за результати діяльності даного центру відповідальності. Таким чином, структуру організації можна розглядати як сукупність центрів відповідальності. В даному випадку, система управління, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати на виробництво та результати діяльності кожного підрозділу підприємства, є системою обліку за центрами відповідальності. Основою даної системи обліку витрат на виробництво є децентралізація внутрішньофірмового управління та формування гнучких організаційних структур в складних виробничо-господарських системах. Все вище перераховане вказує на доцільність створення центрів відповідальності для забезпечення оперативного та ефективного управління підприємством в цілому, особливо підприємствами молочної галузі.

Організація системи обліку витрат на виробництво на молочних підприємствах за центрами відповідальності залежить від багатьох технологічних факторів. Це узгоджується із виробничим процесом та ідентифікує рух матеріальних ресурсів за стадіями технологічного процесу і накопичення трудових витрат, виходячи із переробки вихідної сировини - молока. При цьому вибір, в якості первинного об'єкту управління, окремого робочого місця не вважаємо доречним.

В даному випадку в цеху виникла б велика кількість центрів відповідальності, що призвело б до значного подрібнення інформаційних потоків та, в кінцевому результаті, до втрати керованості. Тобто, первинним об'єктом управління повинна бути виробничо-технологічна ділянка чи, якщо на підприємстві існує цехова організація, окремий цех.

Виходячи з визначення “центру відповідальності”, яке надається кожним автором, вони визначають основні вимоги до системи обліку за центрами відповідальності. Вважаємо, що основними з них є:

➤ своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності оперативною і достовірною інформацією, особливо про наявні ресурси;

- вимірювання, реєстрація інформації про використання ресурсів під час здійснення центром відповідальності кожної господарської операції;
- обробка, накопичення і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня;
- створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.
- Враховуючи вище перераховані вимоги, вважаємо за доцільне визначити основні передумови для забезпечення раціональної організації обліку за центрами відповідальності. До таких віднесемо:
 - чітке виділення, виходячи із організаційної і технологічної структури підприємства, всіх можливих центрів відповідальності, збалансоване делегування повноважень і відповідальності;
 - обґрунтування параметрів, за які несе відповідальність кожен центр відповідальності та їх бюджетування (персоніфікована розробка кошторисів);
 - правильне і своєчасне вимірювання результатів діяльності центру відповідальності на виході;
 - складання звітів про виконання бюджету у чітко встановлений час;
 - відображення у просторі і часі зв'язків з іншими центрами відповідальності, ліній відповідальності.

Отже, з точки зору здійснення функції управління поділ підприємств молочної промисловості на центри відповідальності дозволить: децентралізувати управління витратами, здійснювати контроль за їх формуванням на всіх рівнях управління, встановлювати винних за виникнення виробничих витрат та, в кінцевому результаті, суттєво підвищувати економічну ефективність господарювання.

При організації обліку за центрами відповідальності необхідно чітко визначити сферу повноважень, прав та обов'язків менеджерів кожного центру. А це можливо зробити лише, розглянувши класифікацію центрів відповідальності (табл. 1).

В економічній літературі наводиться різні класифікаційні ознаки, за якими поділяються центри відповідальності.

Ми вважаємо, що для підприємств молочної промисловості доречною є класифікація центрів відповідальності на центри витрат, доходів та центри управління у розрізі процесів постачання, виробництва, збуту та управління.

Вважаємо, що створення на молочних підприємствах вказаних центрів відповідальності відповідає організаційним, технологічним, виробничим та фінансовим особливостям діяльності підприємств молочної промисловості.

Таблиця 1. Погляди вчених на класифікацію центрів відповідальності

№ з/п	Вид центру відповідальності	Автор							
		Ананькіна О.А. [3]	Бутинець Ф.Ф. [5]	Друрі К. [8]	Івашкевич В.Б. [12]	Каплан Р.С. [4]	Керимов В.С. [14]	Мішин Ю.А. [18]	Палій В. [21]
1	Центр витрат	+	+	+	-	+	+	+	+
2	Центр стандартних витрат	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Центр дискреційних витрат	-	-	+	-	-	-	-	-
4	Центр нормативних витрат	-	-	+	-	-	-	-	-
5	Центр регулюючих витрат	+	-	-	-	-	+	-	-
6	Центр слаборегулюючих витрат	+	-	-	-	-	-	-	-
7	Центр довільних витрат	+	-	-	-	-	+	-	-
8	Центр поточних витрат	-	-	-	+	-	-	-	-
9	Центр доходів	+	+	+	-	+	+	+	-
10	Центр прибутків	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Центр інвестицій	+	+	+	+	+	+	+	+
12	Центр рентабельності	+	+	+	-	+	+	-	-
13	Центр продаж	-	-	-	+	-	-	+	-
14	Центр капіталовкладень	-	-	-	-	-	-	+	-
15	Центри контролю	-	-	-	-	-	-	+	-
16	Центри управління	-	-	-	+	-	-	+	-
17	Центри відповідальності за постачання	-	-	-	+	-	-	-	-
18	Центр збуту	-	-	-	+	-	-	-	-
19	Виробничі центри відповідальності	-	-	-	+	-	-	-	-
20	Основні центри відповідальності	+	+	-	-	-	-	-	-
21	Функціональні центри відповідальності	+	+	-	-	-	-	-	-
22	Госпрозрахункові центри відповідальності	+	+	-	-	-	-	-	-
23	Аналітичні центри відповідальності	+	+	-	-	-	-	-	-

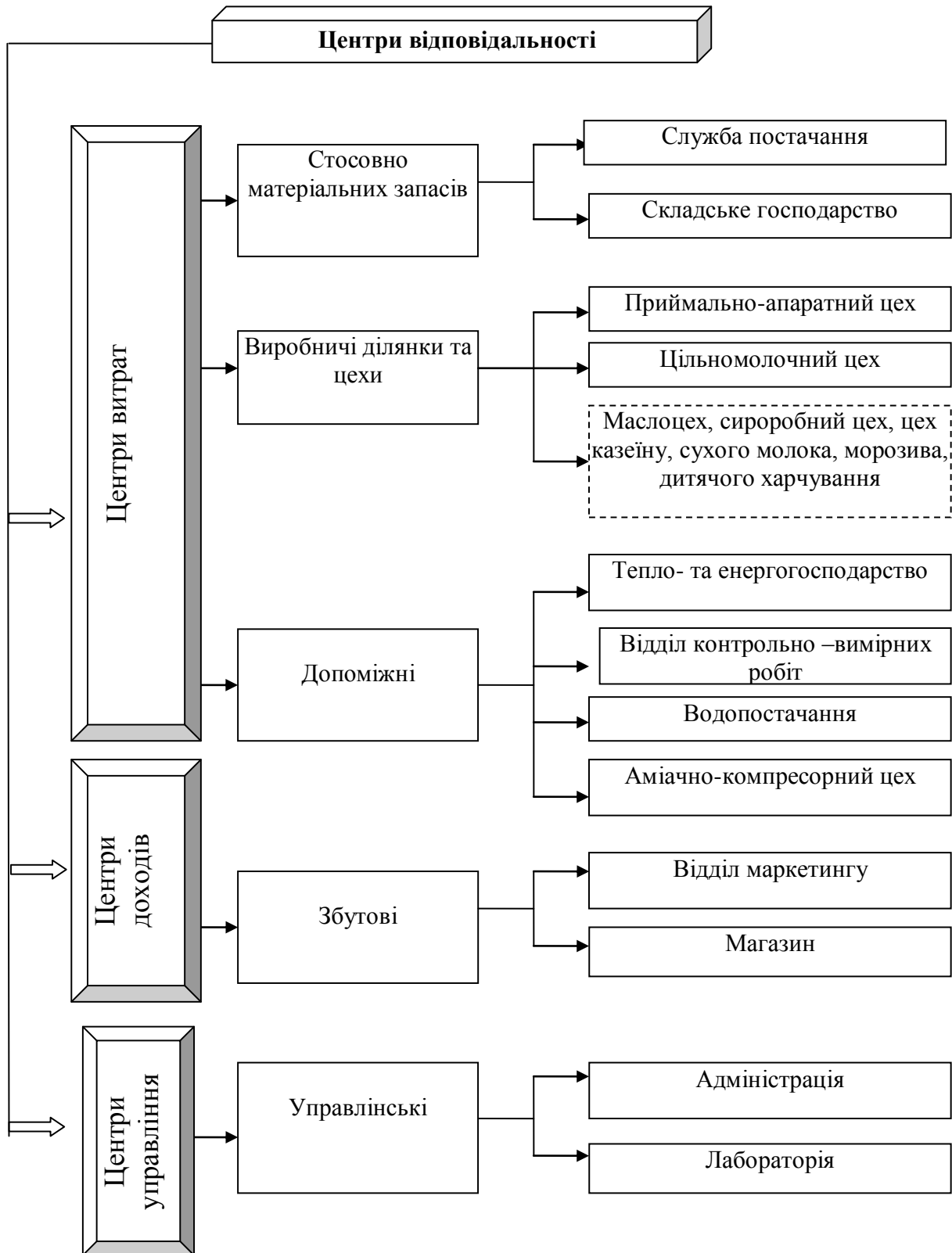
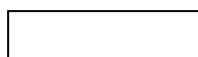


Рис.2. Запропонована класифікація центрів відповідальності на підприємствах молочної промисловості

Умовні позначення:



центри, які існують на підприємствах всіх класифікаційних груп;



центри, існування яких залежить від класифікаційної групи, до якої належить підприємство.

Виділення додаткових центрів відповідальності стане доцільним у випадку виходу молочного підприємства на міжнародний ринок, значного розширення асортименту продукції, фінансово-господарської діяльності в цілому. Виходячи із даної передумови до складу центрів відповідальності на підприємствах молочної промисловості відносимо (рис. 2):

1) центри витрат:

➤ стосовно матеріальних запасів: служба постачання, складське господарство;

➤ ділянки та цехи основного виробництва; на підприємствах молочної промисловості до них належать: приймально-апаратний цех, цільномолочний цех, маслоцех, сироробний цех, цех казеїну, цех сухого молока цех дитячого харчування, цех морозива і т.д.;

➤ непромислові обслуговуючі, наприклад об'єкти соціальної сфери;

➤ допоміжні; на підприємствах молочної промисловості до них можна віднести аміачно-компресорний цех, теплогосподарство, електростанції, ремонтно-механічний цех, відділ контрольно-вимірних приборів та автоматики, водопостачання, транспортне господарство;

2) центри доходів:

➤ збутові: відділ маркетингу, магазин;

3) управлінські центри:

➤ управлінські: адміністрація, лабораторія.

Специфіка побудови системи обліку витрат за центрами відповідальності здійснює суттєвий вплив і на систему синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво. Запропонований варіант децентралізації управління собівартістю для підприємств молочної промисловості зумовлює необхідність внесення змін і в порядок групування та узагальнення витрат на виробництво на рахунках бухгалтерського обліку з використанням субрахунків.

Для здійснення контролю за діяльністю центрів відповідальності по закінченню звітного періоду по кожному з них повинні бути сформовані відповідні форми звітів центрів відповідальності. Сукупність звітів центрів відповідальності є внутрішньою звітністю підприємства, яка базується на системі взаємопов'язаних економічних показників, характеризує результати центру за визначений період (доба, декада, місяць, квартал, рік). Мета складання внутрішньої звітності – задоволення інформаційних потреб внутрішньовиробничого управління шляхом визначення вартісних та

натуральних показників, які дозволяють оцінювати та контролювати, прогнозувати та планувати діяльність структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності), а також конкретних керівників цих підрозділів. Внутрішня звітність є процесом відображення результатів діяльності конкретних підрозділів підприємства.

Інформація внутрішньої звітності дозволяє адміністрації підприємства контролювати діяльність центрів відповідальності та об'єктивно оцінювати якість роботи керівників, які очолюють такі центри. Інформація, отримана із внутрішньої звітності, є основою для проведення детального аналізу діяльності підприємства. На підприємствах молочної промисловості на основі інформації, наведеної у внутрішній звітності, робляться висновки щодо професійної дієздатності того чи іншого керівника підрозділу, розроблюються фінансові та нефінансові критерії оцінки його діяльності, формується система матеріального та морального заохочення персоналу. Однак, вирішення цих задач на практиці ускладнюється тим, що діяльність одного керівника підрозділу може здійснювати вплив на результати діяльності інших управлінців.

Крім цього, облік за центрами відповідальності сприяє чіткому розподілу витрат на виробництво між окремими підрозділами підприємства. Однак, вивчення практики обліку показує, що на багатьох підприємствах молочної промисловості, особливо на невеликих, відсутній цеховий розріз узагальнення витрат – одна із найважливіших частин раціональної організації аналітичного обліку витрат на виробництво. Це послаблює контроль за формуванням собівартості продукції. Вважаємо, що створення на підприємствах запропонованих центрів відповідальності буде сприяти покращенню контролю, управління та підвищенню ефективності виробництва.

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дає можливість зробити наступні висновки:

1. Під центром відповідальності необхідно розуміти структурну частину підприємства на чолі з керівником, який несе персональну відповідальність за результати рішень, які ним приймаються в межах даних йому повноважень і за результати діяльності даного центру відповідальності.

2. На основі узагальнення поглядів вчених, розкритих у літературних джерелах, щодо класифікації центрів відповідальності, визначено, що для підприємств молочної промисловості, виходячи із особливостей технологічного процесу, найбільш раціональним буде їх поділ на: центри

витрат (ділянки матеріальних запасів, виробничі ділянки та цехи, допоміжне виробництво), центри доходів (збутові ділянки) та центри управління (планово-фінансовий відділ, адміністрація, бухгалтерія тощо).

ЛІТЕРАТУРА

1. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / Игорь Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. *Алборов Р.А.* Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации. Издание 2-е, дополненное и переработанное. – М.: ИКЦ “ДИС”, 1997. – 128 с.
3. *Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г.* Управление затратами. – М.: Изд-во ПРИОР ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
4. *Аткинсон Э., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С.* Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2005.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
6. *Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
7. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
8. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Пер.с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
9. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. № 996-XIV
10. Закон України “Про молоко та молочні продукти” // Молочное дело. – 2004. – №10. – С. 8-12.
11. *Лобкова З.С.* Современные технологии молочных и молкосодержащих продуктов // Молочная промышленность. – 2004. – №12. – С. 12-20.
12. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Юристь, 2003. – 618 с.
13. *Карпова Т.П.* Управленческий учет для ВУЗов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 160 с.
14. *Керимов В.Е.* Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.

15. *Лесных О.В.* Учет молока и молочной продукции // Молочная промышленность. – 2006. – № 5. – С. 20-24.

16. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Управління методологією обліку в агропромисловому виробництві. За ред. П.Т.Саблука. – К.: ІАЕ, 2002. – С. 45-90.

17. *Мизиковский И.Е.* Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.

18. *Мишин Ю.А.* Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: Изд-во “Дело и Сервис”, 2002. – 176 с.

19. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ. Наука і освіта, 2000. – 224 с.

20. *Николаев В.А.* Что такое управленческий учет. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 316 с.

21. *Палий В.Ф.* Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 19.01.2000 №27 // 4248.

23. Управлінський облік / Під ред. В.Палія та В.Вандер Віла. – М.: ІНФРА-М, 1997. – 480 с.