

О.С. Полікарпова, к.е.н.

Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі Донецька філія

### ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ «ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ»

*Розглянуто питання впровадження управлінського обліку на основі центрів відповідальності для ефективного прийняття управлінських рішень.*

**Ключові слова:** управлінський облік, центри відповідальності, доходи, витрати, організація обліку.

**Постановка проблеми.** Для реалізації основних положень концепції управлінського обліку в управлінні підприємством необхідно вибрати найбільш дієві інструменти. Управлінський облік є економічним інструментом мінімізації витрат підприємства та зосереджує вибір найбільш ефективних методів збору та узагальнення інформації про витрати в рамках специфіки та реалізації загальної стратегії розвитку підприємства.

В Україні особливої актуальності останнім часом набуває концепція обліку витрат за видами діяльності: ABC (Activity Based Costing) – метод. В основу концепції покладено, що розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється за видами діяльності (центрами відповідальності). Міжнародна практика управлінського обліку визначає центри відповідальності – сегменти діяльності, в яких встановлена персональна відповідальність окремих менеджерів за виконанням доведених показників [12, 10, 4]. Використання ABC – методу дозволяє пов'язати між собою та реалізувати основні функції управління: організацію, облік, планування, аналіз, контроль та мотивацію.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням, пов'язаним з практичним впровадженням управлінського обліку, присвячено праці П.Атамас [1], О.Бородкіна [2], Ф.Бутинця [3], С.Голова [4], В.Лень [8], Л.Нападовської [9], М.Пушкara [12] та ін., які здійснили вагомий внесок у розвиток теорії і практики. Однак слід зазначити, що в економічній літературі не існує чітких практичних рекомендацій щодо впровадження центрів відповідальності.

**Мета статті.** Узагальнити теоретичні дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених щодо практичного застосування та організаційних засад впровадження концепції «центрів відповідальності».

Для цього поставлено **завдання**:

- узагальнити теоретичну базу центрів відповідальності;
- дослідити організаційні питання створення й функціонування центрів відповідальності;
- розкрити особливості впровадження управлінського обліку центрів відповідальності на підприємствах.

**Викладення основного матеріалу.** Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. В основі методу ABC лежить припущення, що «діяльність споживає ресурси, а продукція споживає діяльність», облік витрат за видами діяльності передбачає, що продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі ресурси, операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси. Мета обліку полягає в тому, щоб виміряти результат кожного центру відповідальності, а саме накопичення витрат і доходів для кожного центру відповідальності, так щоб відхилення від цільової продуктивності (зазвичай бюджету) були пов'язані з людиною, яка несе відповідальність за центром відповідальності [14].

Метою аналізу витрат із центрами відповідальності є узагальнення наявних даних про витрати і доходи по кожному з центрів відповідальності з метою віднесення отриманих відхилень фактичних даних від кошторисних на конкретну особу [6].

Центр доходів – структурний підрозділ (або група підрозділів), що відповідає за отримання доходу і володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на збільшення доходів в рамках свого підрозділу. Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників з реалізації. У галузях, де частка повернень продукції значна, використовують цільові установки з чистої вартості реалізації (реалізація за вирахуванням повернень).

Узагальнений перелік центрів відповідальності та методи оцінки наведено в таблиці 1.

© О.С. Полікарпова, 2013

Таблиця 1

Центри відповідальності та методи їх оцінки

Центр відповідальності	Метод оцінки
Центр доходу	Відхилення продажної ціни
	Відхилення кількості продажів

	Відхилення змішаної ціни
Центр витрат	Відхилення сировини і матеріалів
	Відхилення заробітної плати
	Відхилення накладних витрат
Центр прибутку	Валовий прибуток
	Маржинальний прибуток
Центр інвестицій	Віддача інвестицій (ROI)
	Залишковий дохід (RI)

Планування виручки здійснює сам центр доходів, оскільки володіє всією необхідною для цього інформацією: даними про продажі минулих періодів (у розрізі продуктів, каналів збуту, регіонів, споживачів тощо), прогнозом ринку збуту, галузевими та макроекономічними прогнозами, впливом сезонності.

Центр витрат – керівник центру витрат несе відповідальність за витрати структурного підрозділу. Розрізняють два види центрів витрат:

- центр нормованих витрат;
- центр ненормованих витрат.

Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (цехи основного і допоміжного виробництва). У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт чи послуг. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрати матеріалу та виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції.

Планування в центрі нормованих витрат починається з планування випуску в натуральному вираженні. На підставі планового обсягу виробництва і нормативних коефіцієнтів визначають планову кількість споживаних ресурсів. Планові витрати центру розраховують як кількість ресурсів помножену на їх ціну. Більша частина витрат центру нормованих витрат змінюються пропорційно випуску.

У центрі ненормованих витрат, витрати є постійними щодо випуску та основна частина витрат у цих підрозділах становлять витрати на персонал. Центри ненормованих витрат – це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками.

Планування в центрах ненормованих витрат здійснюється на підставі даних минулих періодів з поправкою на інфляцію, сезонність, зміну обсягу робіт тощо.

Центр прибутку є таким структурним підрозділом, від якого більшою мірою залежать елементи, що визначають прибуток, обсяг продажів, продажні ціни, змінні та постійні витрати. Результати його діяльності оцінюються за показником прибутку, відповідальність за яку покладається на даний центр [11].

Контрольовані доходи центру відповідальності залежать від обсягу та характеру операцій, контрольованих центром. Вони не можуть обмежитися тільки доходами від продажу, а включають виручку: основного виробництва; торговельну; допоміжного виробництва; обслуговуючих виробництв і господарств; від орендних операцій та поступки прав на інтелектуальну власність тощо [7].

Центр інвестицій – компанія або підрозділ компанії; центр фінансової відповідальності, що відповідає за ефективне використання інвестицій і отримання прибутку та володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на прибутковість й окупність інвестицій, збільшення доходів і зменшення витрат в рамках свого підрозділу.

Основними інструментами децентралізації організації на складові з метою закріплення відповідальності є:

- організаційна структура, в т. ч. неформальна, якщо офіційна структура не відповідає реальному розподілу повноважень і відповідальності;
- виробнича структура;
- бізнес-процеси організації (якщо вони не описані, то при формуванні фінансової структури можна не витрачати час на їх опис);
- технологічна схема в організаціях зі складним виробництвом;
- частка витрат (доходів) виділяється центру відповідальності у сукупних показниках організації.

Для впровадження системи обліку, контролю та аналізу за центрами відповідальності необхідна реструктуризація підприємства. Алгоритм впровадження системи обліку за методом ABC на підприємствах:

- 1) виділити на підприємстві основні види діяльності (операції);
- 2) для кожного виду діяльності необхідно виділити окремий центр відповідальності;
- 4) для кожного центру відповідальності розробляється форма бюджету і визначається алгоритм розрахунку. До нього входять як планові, так і фактичні показники;

5) розробка внутрішніх нормативних документів (документи первинного обліку, кошторис, форми внутрішньої звітності);

6) встановлюється регламент взаємодії учасників бюджетного процесу на етапах планування, виконання, контролю (в т. ч. попереднього), обліку та аналізу виконання планових показників;

7) внесення змін та доповнень в накази: про облікову політику (внутрішньогосподарська частина), Положення про діяльність центрів, штатний розпис тощо.

Для ефективного функціонування системи управління за центрами відповідальності під час її розробки потрібно враховувати такі основні фактори:

1) при виділенні центрів відповідальності та формуванні бюджетів має бути забезпечена відповідність повноважень і відповідальності. До бюджету центру відповідальності повинні потрапляти лише показники, досягнення яких залежить від ефективності роботи його керівника та персоналу;

2) система обліку повинна забезпечувати коректність списання витрат на той центр відповідальності, в якому ці витрати виникли, що забезпечується відміткою коду відповідального підрозділу на кожному первинному документі (розробка системи кодування);

3) система стимулювання повинна забезпечувати зв'язок матеріальної винагороди керівника центру відповідальності з досягнутими ними показниками з виконання бюджетів;

4) витрати на підтримку роботи системи управління за центрами відповідальності не повинні бути більше принесеного нею ефекту. Це забезпечується аналізом рівня суттєвості витрат, що належать до кожного центру відповідальності;

5) обов'язок керівника центру складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати і результати в розрізі цих кошторисів (бюджетів).

**Висновки.** Якісний підхід до створення центрів відповідальності дозволяє істотно підвищити ефективність виробництва, забезпечити конкурентоспроможність, підвищити рівень рентабельності інвестицій. ABC – метод доцільно застосовувати на диверсифікованих підприємствах під час реалізації операції інноваційного характеру. Ефективна діяльність на основі центрів відповідальності можлива тільки при здійсненні реорганізації підприємства та забезпечення стійкого функціонування процедур обліку та звітності, контролю та аналізу доведених центру показників.

#### Список використаної літератури:

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік : навч. посібник / *П.Й. Атамас.* – К. : ЦНЛ, 2006. – 440 с.
2. *Бородкин А.* Внутрихозяйственный (управленческий) учет: концепция и организация / *А.Бородкин* // Бухгалтерский учет и аудит. – № 2. – 2001. – С. 45–53.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / *Ф.Ф. Бутинець* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю и аналізу. – № 1 (22). – 2012. – С. 11–18.
4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : навч. підручник / *С.Ф. Голов.* – Харків : Фактор, 2009. – 784 с.
5. *Іванечко П.М.* Облік витрат за «центрами виникнення» та «центрами відповідальності» як основа побудови правлінського обліку витрат / *П.Іванечко* // Галицький економічний вісник. – № 2. – 2009. – С. 139–143.
6. *Кузьмінська К.І.* Центри витрат та центри відповідальності як елемент організації управлінського обліку витрат / *К.І. Кузьмінська* // Економічні науки / «Облік і фінанси». – № 8 (29). – Ч. 3. – 2011.
7. *Левицька С.* Практичні аспекти впровадження управлінського обліку / *С.Левицька* // Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2011. – С. 34–44.
8. *Лень В.С.* Управлінський облік : навч. посібн. / *В.С. Лень.* – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
9. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств у умовах ринкових відносин / *Л.В. Нападовська* // Бухгалтерський облік і аудит. – № 10. – 2009. – С. 45–55.
10. *Управлінський облік : навч.-метод. посібн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська.* – К. : Знання, 2006. – 235 с.
11. *Партин Г.О.* Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / *Г.О. Партин* // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту. – Львів : Вид. Нац. ун. «Львівська політехніка», 2009. – С. 252–255.
12. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / *М.С. Пушкар.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 357 с.
13. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / *В.В. Сопко.* – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

14. *Mark P. Holtzman* Managerial Accounting: Types of Responsibility Centers / *P.Mark* [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dummies.com/how-to/content/managerial-accounting-types-of-responsibility-cent.html>.
15. *Drury C.* Management and Cost Accounting – 7 edition / *C.Drury* [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://accaim8.com/wp-content/uploads/2012/09/Cost-Accounting-BoooooK.pdf>.

ПОЛКАРПОВА Ольга Сергіївна – кандидат економічних наук, викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Донецької філії Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі.

Наукові інтереси:

- управлінський облік.

Тел.: (моб.) (095)345-74-10.

E-mail: oopraa@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2013