

УДК 65.012.32:657.011

ОБЛІК ВИТРАТ ЗА «ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ» ТА «ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ» НА ПІДПРИЄМСТВІ

Миронова Ю.Ю.

У статті розкрито сучасні проблеми організації обліку витрат за центрами відповідальності на підприємстві. Досліджено точки зору вітчизняних та зарубіжних науковців та узагальнено теоретичні положення категорій «центр відповідальності» та «центр витрат». Розглянуто класифікацію центрів відповідальності, схему організації обліку та управління витратами за центрами відповідальності на підприємстві. Запропоновано власне трактування даних термінів.

Ключові слова: управлінський облік, управління витратами, центр відповідальності, центр витрат, місце виникнення витрат, сегмент діяльності, сфера відповідальності.

ВСТУП

Ефективне управління витратами підприємства прямо залежить від ефективності обліку, контролю та аналізу використаних ресурсів. Організація обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності є одним із основних підходів до побудови ефективної системи управління витрат.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економічної науки з'являються нові дослідження та розробки щодо управління на основі відповідальності та їх практичного застосування. Однак, незважаючи на актуальність проблеми, відсутні єдині організаційні підходи, категоріальні поняття та закони, що характеризують управління за центрами відповідальності; немає єдиного думок щодо змісту понять «центр відповідальності» та «центр витрат», їх класифікації тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності приділили багато уваги провідні вітчизняні та зарубіжні фахівці наукового простору: Сопко В.В., Кужельний М.В., Чумаченко М.Г., Голов С.Ф., Бутинець Ф.Ф., Нападівська Л.В., Пушкар М.С., Котляров С., Ластовецький В.О., Карпова Т.П., Лень В.С., Панасюк В.М., Ткаченко Н., Друрі К., Котлер Ф., Хорнгерн Ч, Фостер Дж., Завгородній В.П., Кузьмінський А.М., Гнилицька Л.В., Добровський В.М., Вахрушина М.А., та інші.

Мета статті. Узагальнити теоретичні дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців щодо підходів до побудови управлінського обліку витрат на основі концепції «місце виникнення» та «центрів відповідальності».

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості безпосереднього контролю за цими операціями. У таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти або підрозділи й дозволити відповідальним особам діяти самостійно, надаючи їм ступінь незалежності через делегування певних повноважень [5]. З ефективністю делегування тісно пов'язана концепція відповідальності.

Історично, вперше концепцію центрів відповідальності було розроблено американським вченим Джоном Хиггинсом у 1952 році. Теорія американського вченого базувалася на трансформації організаційної структури підприємства таким чином, що витрати акумулювалися і відображалися у звітах на певних рівнях управління. Тобто, на підприємстві необхідні закріплення витрат за керівниками різних рангів та систематичний контроль за дотриманням вартості кошторисів за кожною відповідальною особою. Сутність основного правила Дж. Хиггинса наступна: «кожну структурну одиницю підприємства хвилюють ті, і лише ті витрати і доходи, за які вона може відповідати і які вона контролює». Підтримуючи дану теорію, професор Сопко В.В. наголошує, що «... можливість відокремлювати робочі місця, переділи, фази, технології тощо дає змогу відповідно до них будувати облік процесу виробництва. В межах відокремлених самостійних технологічних дільниць (центрах витрат) — здійснювати облік витрат за елементами» [10].

Науковці по-різному трактують зміст терміну «центр відповідальності». У таблиці 1 наведено визначення поняття «центр відповідальності».

Узагальнюючи різні наукові погляди, історію становлення та практичний розвиток системи центрів відповідальності, пропонується наступне визначення даного терміну: центр відповідальності — це організаційна одиниця підприємства, керівник якої відповідає за частину об'єктів, що належать до неї, та досягнуті нею результати діяльності.

У практиці планування та контролю витрат виробництва виділяють певні види центрів відповідальності, класифікацію яких подано на рисунку 1.

Центри відповідальності визначаються на різних підприємствах індивідуально, у залежності від розміру підприємства, виду промислового виробництва, характеру промислових процесів і організаційної структури.

Кожен центр відповідальності складається з декількох місць витрат, крім того включає витрати, які не мають чітко вираженого місця формування. У свою чергу кожен тип центра відповідальності може бути представлений окремими дрібними центрами. Ступінь деталізації центрів відповідальності відрізняється на різних підприємствах, їхній розмір залежить від цілей і задач, поставлених керівником для контролю витрат, закріплених за ними. При цьому чим вище рівень центру відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника і навпаки.

У широкому розумінні поняття «центри витрат» являють собою сфери (центри) відповідальності за використання активів на підприємстві. Центри витрат виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів. Створення центрів витрат є засобом деталізації виробничих витрат, їх локалізації за місцем виникнення з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції.

У таблиці 2 наведено різні точки зору науковців, щодо визначення економічної категорії «центр витрат». З урахуванням вище наведених понять, пропонується наступне тлумачення терміну «центр витрат». Центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати виробництва з метою управління ними.

Виходячи із сутності даних понять встановлено, що основною метою створення системи управління на основі центру відповідальності і центрів витрат є розподіл відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів та отримання інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз і контроль досягнутих результатів за кожним центром витрат та приймати відповідні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

Дослідивши наукову літературу встановлено, що ряд науковців [2, 12, 13] розглядають дані поняття як тотожні між собою проте, інші [1, 6, 9, 10] вважають, що вони мають різний економічний зміст. Таким чином, якщо порівнювати визначення термінів «центр відповідальності» та «центр витрат», стає очевидним той факт, що і місця виникнення витрат і центри відповідальності - це структурні одиниці підприємства, тільки виокремлені за різними класифікаційними ознаками. Тобто, центр витрат – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору використаних цією структурною одиницею ресурсів, а центр відповідальності – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору прав на використання ресурсів і відповідальності за результати їх використання.

Таблиця 1 Тлумачення терміну «центр відповідальності»

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	С.В. Мочерний	Структурний підрозділ (декілька підрозділів) з певним ступенем автономності, менеджери якого відповідають перед керівництвом підприємства за реалізацію поставлених цілей і дотримання визначених лімітів витрат [7].
2	А. Апчерч	Поділ організації на центри, управління кожним з них делегується відповідальному менеджеру [1].
3	Ф.Ф. Бутинець	Визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників [2].
4	Р. Хенсен	Підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу. Сегмент бізнесу, менеджер якого відповідає за конкретну сукупність діяльності [11].
5	В.С. Лень	Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного керівника [8].
6	М.А. Вахрушина	Структурний підрозділ організації, очолений керівником, який несе відповідальність за результати його роботи [3].
7	С.Ф. Голов	Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності, які він контролює [4].
8	Л.В. Нападовська	Частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. Структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених затрат та одержання доходів [9].
9	К. Друри	Підрозділ компанії, у якому менеджер центру особисто відповідає за показники функціонування даного підрозділу [6].
10	Х.Л. Дюкарева	Організаційна одиниця системи управління, керівник якої наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та відповідальний за досягнення планових контрольних показників та використання ресурсів, якими розпоряджається (матеріальними, трудовими, фінансовими) [12].

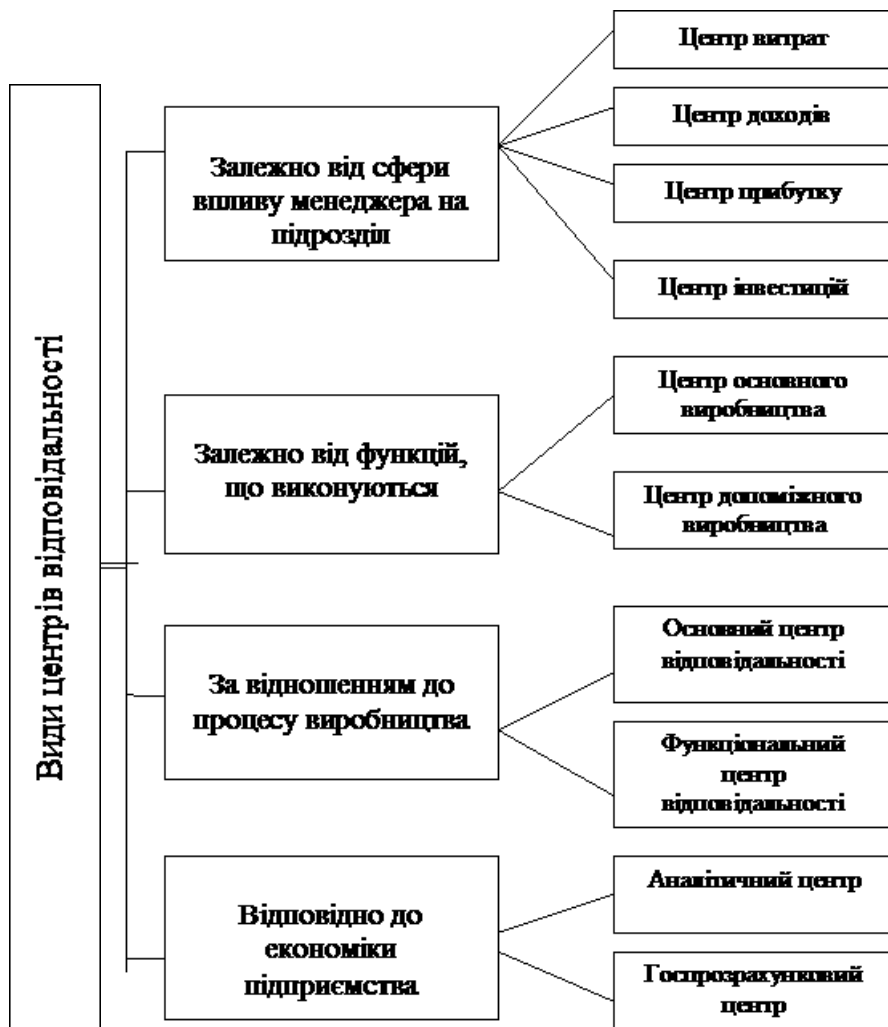


Рис. 1. Класифікація центрів відповідальності підприємства

Таблиця 2 Тлумачення терміну «центр витрат»

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	В.В. Сопко	Відокремлена самостійна технологічна дільниця: робоче місце, фаза, переділ, лінія [10].
2	С.Ф. Голов	Центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів й інвестицій в активи центру [4].
3	К. Друри	Центри відповідальності, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, які знаходяться під їх контролем [6].
4	В.С. Лень	Центр відповідальності, який контролює виникнення витрат [8].
5	В.М. Парнюк	Структурні підрозділи підприємства, по яких організується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління витратами виробничих ресурсів і поглибленого господарського розрахунку [13].
6	Ф.Ф. Бутинець	Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати [2].
7	Л.В. Нападівська	Первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням затрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності. Просторова або функціонально відокремлена дільниця, де здійснюється первинне споживання виробничих ресурсів [9].
8	Р. Хенсен	Центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за витрати [11].
9	В.А. Шеховцова	Відособлений структурний підрозділ підприємства, в якого є можливість організувати нормування і планування витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління [14].

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алчерч А. Управленческий учет: Принципы и практика / Пер. с англ. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця.—3-тє вид., доп. і перероб.—Житомир:ППК«Рута», 2005. — 480 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. Для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. — 6-е изд., испр. — Москва: Омега-Л, 2007. — 570 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник.—К.: Лібра, 2003. — 704 с.
5. Домбровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч.посіб. /За ред. В.М. Домбровського.—Вид. 2-ге, без змін.—К.:КНЕУ, 2008.—278 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
7. Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Вид. центр «Академія», 2002. — 952 с.
8. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посіб.—2-ге вид., випр.— К.: Знання-Прес, 2006.—317 с. — (Вища освіта XXI століття).
9. Нападівська Л.В. Управлінський облік. підруч. для студ. вищ. навч. закл.—К.: Книга, 2004. — 544 с.
10. Сопко В.В. бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. Посіб.— К.:КНЕУ, 2006.—526 с.
11. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. / Пер. с англ.. — К.: Міленіум, 2002.—974 с.
12. Дюкарева Х.Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання // Науковий вісник НЛТУ України. — № 18.6. — 2008. — С. 159-168.
13. Парнюк В.М. Про практику калькулювання собівартості продукції та проти затратний механізм // Економіка України. — 1997. — № 3.— С. 28-32.
14. Шеховцова В.А. Методичні основи управління витратами на промислових підприємствах // Економіка та держава. № 8.—2008.— С. 57-60.

[Миронова Юлія Юрїївна](#), асистент кафедри обліку і аудиту Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка