

ОБЛІК ВИТРАТ ЗА “МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ” ТА ЗА “ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ” ЯК ОСНОВА ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

Резюме. 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 – управлінського обліку витрат. У статті розглянуто економічну природу “місць виникнення” витрат, “центрів відповідальності”, особливості організації та обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”.

The summary. The effective management of enterprise expenses straight depends on efficiency of account, control and analysis of the used resources. Organization of account of expenses after the “places of origin” and “centres of responsibility” is one of the basic going near the construction of the effective system – administrative account of expenses. In the article economic nature of “places of origin” of expenses, “centres of responsibility”, feature of organization and account of expenses, is considered after the “places of origin” and “centres of responsibility”.

Ключові слова: управлінський облік, “місце виникнення” затрат, “центр відповідальності”, витрати, облік відповідальності.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Запровадження управлінського обліку витрат на підприємстві та його функціонування вимагає від працівників, які зайняті управлінською бухгалтерією, певних теоретичних знань і практичних навичок щодо такої системи обліку. Мова йде про те, що ефективність управлінського обліку на підприємстві прямо залежить від підходів до його побудови. Зокрема, побудована система управлінського обліку повинна давати можливість:

- зрозуміти причини виникнення витрат;
- виявляти відхилення від планових показників;
- узагальнювати витрати за певними організаційними (обліковими) одиницями;
- контролювати та аналізувати витрати на виготовлення продукції та витрати підприємства в цілому на релевантних стадіях;
- ефективно впливати на зниження витрат.

Тому в практиці багатьох підприємств світу основними підходами до побудови управлінського обліку витрат вважається облік за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На вітчизняних підприємствах вищевказані підходи до побудови обліку не надто поширені, тому обґрунтування переваг та основних принципів обліку за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” залишається актуальною темою дослідження вітчизняних науковців. Зокрема, в даному напрямку працюють: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Гуцайлюк З., Ластовецький В. О., Нападівська Л., Пушкар М. С., Хомин П. Я., Чумаченко М. Г та ін. Вперше концепцію обліку витрат за “центрами відповідальності” сформулював Джон А. Хіггінс; з роками ряд провідних іноземних науковців поглиблювали та вдосконалювали цю концепцію. Серед них варто виділити наукові роботи: Аткинсона Е., Банкера Р., Друрі К., Ентоні Р., Каплана Р., Спенсера А. Такера, Рис Дж., Фостера Дж., Хорнгрена Ч. Т., Янга М. тощо.

Постановка завдання дослідження. Наше дослідження спрямоване на узагальнення теоретичних досліджень провідних вітчизняних та іноземних науковців щодо підходів до побудови управлінського обліку витрат на основі концепції “місць виникнення” та “центрів відповідальності” та визначення можливості проєкції методологічних напрацювань у цій сфері для ефективного практичного застосування.

Поняття та зміст термінів “місце виникнення витрат” та “центр відповідальності”. Побудова управлінського обліку на підприємстві вимагає чіткого розмежування виробничих та адміністративних підрозділів. Мається на меті виділення окремих ланок, за якими можуть бути закріплені певні функціональні обов’язки (комп’ютеризація підприємства, інноваційні розробки, обробка сировини на первинній стадії, збут, дослідження ринку тощо), та

встановлення відповідальності за їх виконання. Сукупність виділених на підприємстві відділів (ланок) та організаційний процес їхньої взаємодії являють собою його структуру. Без такої структури діяльність будь-якого суб'єкта господарювання буде під великою загрозою хаосу. Подібно до принципів побудови структури підприємства організовується управлінський облік витрат. Щоб не допустити хаосу у витратах діяльності суб'єкта господарювання, формується система їх управлінського обліку, котра повинна прогнозувати, виявляти, контролювати, аналізувати витрати у процесі повного циклу - від відпуску матеріалів для виготовлення продукту до реалізації вироблених благ кінцевому споживачу. Таким чином, формується чітка вертикаль управлінського обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”. В загальному таку структурну побудову можна зобразити так як показано на рис.1

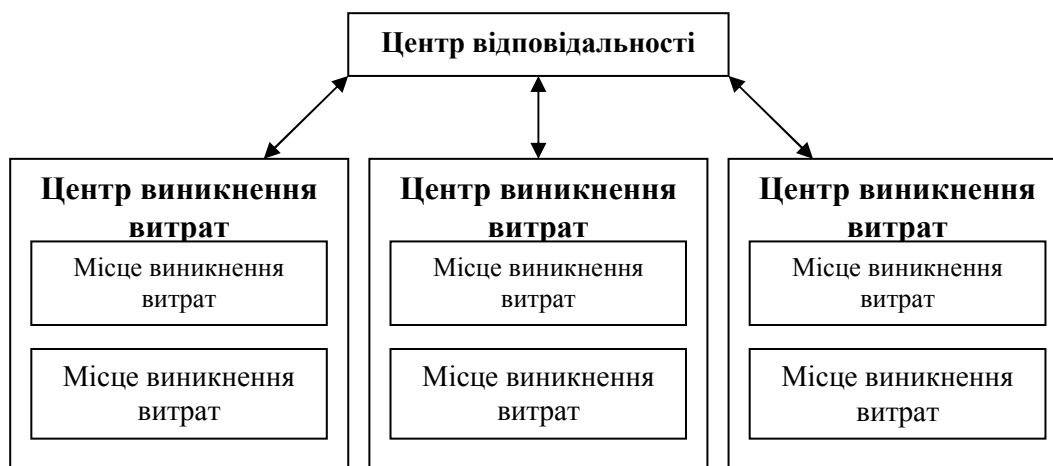


Рис. 1 Структура управлінського обліку затрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”.

Поняття “центру відповідальності” чітко визначено у фаховій науковій літературі. В загальному розумінні “центр відповідальності” – це визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників. “Центр ответственности (responsibility center) – организационная единица, ответственность за которую возлагается на менеджера”. [1, с. 862]

Відповідно, “центром відповідальності” за витратами (центрами витрат) називають центр відповідальності, керівник якого несе персональну відповідальність за їх величину. Організація управлінського обліку не є обов’язковим та регламентованим з точки зору законодавства. Тому, підприємство на власний розсуд може розробляти структуру “центрів відповідальності”. Зокрема, відповідно до його організаційної побудови, можна виділяти основні та допоміжні “центри відповідальності” тощо. Проте неодмінним критерієм “центру відповідальності” повинна бути рівність сфери відповідальності та можливості впливу на показники діяльності підприємства, котрі закріплені за конкретною особою.

Найважливішим елементом управлінського обліку за “центрами відповідальності” є можливість організувати нормування, планування та власне облік витрат виробництва з метою управління та контролю. В результаті чого, виникає посилена увага, власне до об’єктів такого обліку – “місць виникнення” витрат. За міркуваннями авторів підручника „Бухгалтерський управлінський облік” за редакцією професора Бутинця Ф. Ф.: „місце виникнення витрат – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати”, при цьому під сегментом діяльності слід розуміти „економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах”[2, с. 42].

Прикладом “місця виникнення” витрат може бути робоче місце робітника, технічний відділ, бухгалтерія тощо. Проте, на великих виробничих підприємствах, з метою спрощення управління, контролю та обліку, виникає доцільність узагальнення “місць виникнення” витрат

Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності

у “центри виникнення” витрат. Зокрема, прикладом “центру виникнення” витрат на хлібокомбінатах можуть бути: кондитерський цех, хлібобулочний цех, тощо, які у свою чергу формуються з “місць виникнення”.

Організація обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”. Створення системи управлінського обліку витрат на основі “центрів відповідальності” та “місць виникнення” зумовлює децентралізацію структури підприємства в цілому та управлінських функцій, зокрема. Це означає безперечний і чіткий поділ підприємства на організаційні ланки (центри) й обов’язкове делегування повноважень щодо управління господарськими процесами від керівника підприємства (однієї людини) менеджерам нижчого рівня (керівникам структурних підрозділів, “центрів відповідальності” тощо). Децентралізована система управління витратами підприємства, на думку більшості науковців, є набагато ефективніша аніж централізована.

Організаційний процес побудови такої ефективної системи відбувається в декілька етапів:

1. Визначення “центрів виникнення” витрат (структурних підрозділів підприємства в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат).

2. Визначення “центрів відповідальності”. Структура підприємства може включати декілька “центрів відповідальності” за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т.ч. фінансово обґрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести персональну відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як “центр (місце) виникнення” витрат.

3. Створення положень про “центри відповідальності”, з обов’язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об’єктів управлінського обліку витрат (“місць виникнення” витрат).

Децентралізація підприємства дає більшу можливість впливати на витрати саме на релевантних стадіях їх виникнення. В першу чергу, це зумовлено скороченням шляху носіїв облікової інформації від місця їх виникнення до керівничої ланки. Крім цього керівник “центру відповідальності” отримує детальнішу інформацію з відповідною можливістю глибокого аналізу. При централізованій системі управління витратами такі можливості стають просто нереальними. В такій ситуації:

- по-перше, сповільнюється процес реагування на відхилення від планових показників;
- по-друге, більш проблемним є процес виявлення причин відхилень;
- по-третє, зазвичай відповідальним за виникнення відхилень є працівник котрий не має повноважень вплинути на негативні процеси, що можуть призвести до відхилень від плану.

Функціонування системи управлінського обліку витрат на основі “центрів відповідальності” та “місць виникнення” вимагає також певних змін в системі документообігу та самих носіїв облікової інформації. Зокрема, це стосується питання щодо розроблення носіїв звітної інформації, як від керівників структурних підрозділів менеджера “центра відповідальності”, так і, власне, від відповідальної особи до центру вищої ланки управління. Крім цього доцільним буде розроблення системи кодифікації витрат підприємства, таким чином, щоб код витрат включав інформацію не лише про об’єкт витрат (окремий виріб, замовлення), але й про “місце” та “центр” їх виникнення, основне призначення витрат (виробництво, збут і т. д.) тощо.

Особливості обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності”. Облік відповідальності (Responsibility Accounting) – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. [3, с. 406]

Функціонування системи обліку затрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” має певні особливості, зокрема щодо:

- поділу та класифікації витрат;
- відображення витрат на аналітичних рахунках та в зведених реєстрах;
- узагальнення показників у звітних формах;

- діяльності структури: керівник – “центр відповідальності” – “місце (центр) виникнення” витрат.

При створенні “центру відповідальності” за витратами, контролюючі функції за показниками покладаються на керівника відповідного структурного підрозділу, тому виникає потреба у специфічному поділі витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Контрольованими називають витрати, на які керівник має безпосередній вплив, тобто, котрі можна проконтролювати. Відповідно, неконтрольовані витрати - це ті, на які керівник, з організаційних чи технічних причин, не має можливості впливу та контролю. Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані дає можливість визначати ступінь ризику виникнення непередбачуваних витрат, а також виявляти господарські процеси котрі з тих чи інших причин виявились поза межами відповідальності.

Визначення ефективності діяльності “центру відповідальності” ґрунтується на порівнянні показників, тому характерною рисою обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” є їх поділ на фактичні та планові (стандартні, нормативні). Створення бюджетів витрат є неодмінною вимогою побудови такого обліку. Керівник центру відповідальності спільно з бухгалтерією та, згідно технологічних особливостей виробничого процесу, складають бюджет, відповідно до вимог, котрі стоять перед “центром відповідальності”. Бюджет погоджується вищим керівництвом і, в подальшому, є головним документом для порівняння з фактичними показниками.

Поточний облік витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” включає в себе процедури, пов’язані із відображенням (накопиченням) планових затрат відповідно до завантаженості виробництва на аналітичних рахунках. При цьому специфічним є облік відхилень від планових (нормативних) показників.

Фактично використані ресурси списуються по кредиту відповідних рахунків на дебет рахунка “Виробництво” по нормативних (планових) показниках. Відхилення від нормативних затрат списуються на рахунки відхилень. При цьому позитивні відхилення накопичуються за кредитом відповідних рахунків, а негативні – за дебетом.

Накопичені витрати та відхилення відображаються в управлінському балансі “центру відповідальності”, котрий і передається, разом із відповідними поясненнями щодо виконання бюджету, керівництву підприємства. Пояснення з відхилень повинні включати інформацію щодо їх сутності та причин.

Після отримання звіту керівництво підприємства детально його аналізує та дає оцінку діяльності відповідного “центру відповідальності” з пропозиціями щодо усунення недоліків. Крім цього, аналіз та оцінка результатів діяльності проводиться також керівництвом “центру відповідальності”, що дає змогу детальніше дослідити причини негативних витрат та шляхи їх усунення.

Висновки. Отже, побудова обліку витрат за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” є одним з вагомих кроків на шляху до організації ефективного управлінського обліку, оскільки його концепція допомагає:

- децентралізувати систему управління затратами підприємства, що, в свою чергу, дає можливість поглибити інформацію про сутність і причини затрат, оперативно реагувати на негативні наслідки господарської діяльності;
- планувати витрати, що дає можливість чітко усвідомлювати завдання, які стоять перед керівниками “центрів відповідальності”;
- накопичувати інформацію про величину витрат за “місцями виникнення”;
- отримувати інформацію про величину відхилень (позитивних, негативних) від планових витрат та їх причини;
- оперативно управляти й ефективно контролювати витрати підприємства за “місцями виникнення”;
- аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів та їх керівників;
- розробляти, спільно з керівниками “центрів відповідальності” концепцію стратегічного управління витратами на основі об’єктивної й обґрунтованої інформації про їх виникнення.

Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності

Перспективи та необхідність подальших розвідок. Побудова управлінського обліку на основі вищеописаної концепції є, безперечно, одним із перспективних методів, котрий може забезпечити вітчизняним підприємствам ефективність управління витратами та вироблення стратегії на шляху до зниження витратомісткості виробленої продукції. Проте створення системи обліку за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” вимагає певних витрат пов’язаних із:

- зміною структури підприємства;
- підбором професійного персоналу для організації та ведення такого обліку;
- автоматизацією інформаційного забезпечення обліку, контролю, аналізу.

Крім цього, методологічне забезпечення впровадження такої системи обліку, на нашу думку, повинно бути узагальнене на законодавчому рівні, шляхом розроблення методичних рекомендацій щодо застосування методу обліку за “місцями виникнення” та “центрами відповідальності” в системі управлінського обліку.

Використана література

1. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів./Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малуга, Л.В. Чижевська; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП“Рута”, 2005. – 480 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
3. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.