

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО СКЛАДНИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті здійснено теоретичне узагальнення процесу організації бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності та обґрунтовано заходи щодо вдосконалення його методичного складника. Для методичного забезпечення бухгалтерського обліку, контролю й аналізу відхилень на підприємствах запропоновано застосовувати документ обліку причин і можливих винуватців відхилень. Усі первинні документи щоденно передаються в бухгалтерію, де на їх основі доцільно складати оперативні зведення. Розрахунок відхилень використовується не тільки для оцінки поточної діяльності підприємства, він може застосовуватися для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням.

Внутрішня звітність центрів відповідальності повинна відповідати таким вимогам: бути настільки оперативною, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру витрат; містити інформацію про відхилення від плану і надавати можливість прямого доступу до цієї інформації для аналізу відхилень; зміст звітності повинен відповідати персональній відповідальності менеджера за прийняття рішень.

Ключові слова: центри відповідальності, центри витрат, бухгалтерський облік, організація, управління витратами.

В статье осуществлено теоретическое обобщение процесса организации бухгалтерского учета затрат по центрам ответственности и обоснованы меры по совершенствованию его методической составляющей. Для методического обеспечения бухгалтерского учета, контроля и анализа отклонений на предприятиях предложено применять документ учета причин и возможных виновников отклонений. Все первичные документы ежедневно передаются в бухгалтерию, где на их основе целесообразно составлять оперативные сводки. Расчет отклонений используется не только для оценки текущей деятельности предприятия, он может применяться для анализа долгосрочных стратегических программ развития предприятия, связанных с инвестированием. Внутренняя отчетность центров ответственности должна отвечать следующим требованиям: быть настолько оперативной, чтобы влиять на динамику результатов деятельности центра затрат; содержать информацию об отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений; содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений.

Ключевые слова: центры ответственности, центры затрат, бухгалтерский учет, организация, управление затратами.

In the article, a theoretical generalization of the process of organizing the cost accounting by responsibility centres and substantiation of improvement measures of its methodological component are carried out.

With the purpose of methodical support for accounting, control, and analysis of deviations at enterprises, it is proposed to apply the document of accounting of causes and possible culprits of deviations. All primary documents are sent daily to the accounting department, where on their basis it is expedient to compile operational reports. Calculation of deviations is used not only to assess the current activities of the enterprise; it can be used to analyse long-term strategic development programs of an enterprise related to investing.

The internal reporting of the centres of responsibility shall meet the following requirements: be so operative as to influence the dynamics of results of activity of the cost centre; to contain information on deviations from the plan and to provide a possibility of direct access to this information for the analysis of deviations; the content of reporting shall be the personal responsibility of the manager for decision-making.

Keywords: centres of responsibility, cost centres, accounting, organization, cost management.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. За останнє десятиріччя з'явилася тенденція організації структури великих підприємств не за традиційним функціональним принципом (маркетинг, фінанси, постачання, виробництво, збут), а за лініями продукції, кожна з яких групується навколо виробництва певного типу продукції чи послуг і включає необхідні функціональні служби. Ця тенденція зумовила введення до внутрішнього управління, включаючи систему управлінського обліку, нової категорії – «сегмент бізнесу» – як частини підприємства, що працює на зовнішнього споживача і вважається відносно самостійним структурним підрозділом.

Децентралізація управління вимагає більш формалізованого підходу до організаційної структури підприємства, яка охоплює всі структурні одиниці зверху донизу і визначає місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) з погляду делегування їй певних повноважень і відповідальності. Такою узагальнюючою категорією є центр відповідальності [5]. У результаті організаційну структуру сучасного підприємства розглядають як сукупність різних центрів відповідальності. Бухгалтерська система, яка в межах такої структури забезпечує відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати і результати, а також дає можливість оцінювати і контролювати результати діяльності структурних одиниць і конкретних менеджерів, називається обліком за центрами відповідальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Значний внесок у дослідження проблеми бухгалтерського обліку витрат зробили вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти. Окремі питання методології та організації управлінського обліку за центрами відповідальності дослідили такі вчені, як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.С. Лень, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет та ін. Проте з розвитком ринкових відносин значна кількість питань залишається нерозкритою або ж мало розкритою, потребує подальшого вирішення та обґрунтування, що й зумовлює актуальність даного дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – здійснити теоретичне узагальнення процесу організації бухгалтер-

ського обліку витрат за центрами відповідальності та обґрунтувати заходи щодо вдосконалення його методичного складника.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Головною метою управлінського обліку витрат виробництва за місцями виникнення є одержання облікових даних про фактичний обіг використаних на виробничі й інші потреби різних видів ресурсів, оплачених підприємством своїм контрагентом, а також про оплату праці виробничого найманого персоналу. Для досягнення цієї мети управлінський облік витрат виробництва за місцями виникнення повинен вирішувати такі основні завдання: здійснювати первинний облік прямих одноелементних витрат виробництва за видами за допомогою первинного документування у межах кожного з місць їх виникнення; узагальнювати на основі первинного документування облікові дані про величину загальних витрат виробництва для декількох місць їх виникнення та розподіляти витрати виробництва між цими місцями пропорційно економічній базі, передбаченій в обліковій політиці підприємства; виявляти за місцями виникнення витрат виробництва внутрішньовиробниче використання робіт і послуг, наданих іншими підрозділами підприємства, тобто тих, що мають статус первинного місця їх виникнення [9].

Обороти використаних ресурсів у межах кожного місця виникнення витрат виробництва утворюють вартість або всієї продукції підприємства, або напівфабрикатів, тому управлінський облік витрат виробництва за місцями виникнення повинен бути одночасно орієнтований на: проведення підготовчої роботи для калькулювання собівартості окремих видів продукції (напівфабрикатів), тобто за об'єктами калькулювання у межах місць виникнення витрат виробництва; здійснення комплексного контролю над формуванням витрат виробництва за окремими сферами діяльності підприємства.

Облік витрат виробництва за місцями виникнення забезпечує інформаційну базу для аналізу як фінансових, так і техніко-економічних параметрів виробництва певних видів продукції. Такий аналіз є досить трудомістким, у зв'язку з чим доцільно максимально його комп'ютеризувати із заданою частотою узагальнення у часі первинних облікових даних про використання ресурсів у виробництві, особливо про прямі одноелементні витрати виробництва [3].

Структурування місць виникнення витрат виробництва дає змогу якнайкраще забезпечити сполучення управлінського обліку витрат виробництва за місцями виникнення з групуванням та їх обліком за центрами витрат і відповідальності посадових осіб за формування оптимального рівня витрат [4]. Отже, класифікація місць виникнення витрат виробництва за перерахованими ознаками також безпосередньо пов'язана з диференціацією управлінського обліку за центрами витрат й відповідальності, що була докладно досліджена вітчизняними та закордонними фахівцями.

Що стосується центрів відповідальності, то вони безпосередньо пов'язані з діяльністю керівників і відповідальних осіб із формування витрат виробництва в системі управління підприємством. Отже, основним об'єктом управлінського обліку є місця виникнення витрат виробництва, а центри витрат виступають як додаткові групування перших для підвищення аналітичності облікової інформації [8].

Формування місць виникнення витрат виробництва, як правило, залежить від специфіки організаційної структури конкретного підприємства. Це проявляється на великих підприємствах, що мають досить складну як лінійну, так і функціональну структуру організації виробничо-технологічних процесів [1]. Іншим фактором, що визначає формування місць виникнення витрат виробництва на підприємстві, є конкретні сфери його виробничо-господарської діяльності: постачання або підготовка до використання матеріальних ресурсів, виробництво, управління, збут [6]. В аналітичному обліку вони конкретизуються щодо організаційної структури підприємства як юридичної особи. В обліку витрат виробництва за місцями виникнення комплексні витрати виробництва являють собою загальну величину, що підлягає розподілу між зазначеними сферами в пріоритетному порядку. Цей фактор формування місць виникнення витрат виробництва на підприємствах поки не одержав повною мірою чіткого й послідовного розвитку, хоча певні тенденції у цьому напрямі намітилися.

Тільки зазначений двоєдиний підхід до формування місць виникнення витрат виробництва може забезпечити ефективну побудову їх управлінського обліку, оскільки дає змогу одночасно вирішити завдання внутрішньовиробничого контролю й управління витратами виробництва за центрами витрат та центра-

ми відповідальності за суворо визначеної персональної й колективної відповідальності найманих робітників. Це одна із вирішальних умов укладення трудових договорів і контрактів із найманим персоналом та дирекцією підприємства.

Групування витрат за місцями витрат, як правило, ведеться згідно з організаційною структурою підприємства, а також відображає рівень управління і структурні особливості (ієрархію виробничих підрозділів, відділів і служб) на кожному рівні.

Центри відповідальності поділяються по відношенню до процесу виробництва на основні й функціональні. До перших належать центри відповідальності, які забезпечують контроль у центрах витрат, до других – які здійснюють контроль у багатьох центрах витрат.

Центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості продукції (робіт, послуг), а центри відповідальності – з управлінням витратами, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. В організаційному плані вони можуть співпадати, проте здебільшого центри витрат є дрібнішими підрозділами порівняно з центрами відповідальності [6].

При цьому в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (керівник структурного підрозділу) або декілька центрів відповідальності, якщо окремі посадові особи призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за використання основних засобів, проведення ремонтів, наладку устаткування; головний енергетик – за використання всіх видів енергії; майстри – за використання матеріалів тощо). Разом із тим можуть бути випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступають декілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості за всіма дільницями, які входять до складу цеху.

Первинна виробнича одиниця, яка визначена як центр витрат, здійснює власні витрати, може отримувати матеріали й послуги інших центрів, а також передавати їм виготовлені матеріали та послуги. Істотне значення має та обставина, що центри витрат можуть виділятися не тільки в цехах основного й допоміжного виробництва, а й у підрозділах таких сфер функціональної діяльності підприємства, як постачання, збут та управління виробництвом.

Важливими умовами організації формування витрат за центрами витрат є: можливість нормування й установлення завдання на зниження витрат виробництва, а також одержання інформації про фактичну величину витрат за кожним центром витрат.

Залежно від рівня управління виробництвом як самостійний центр витрат можна розглядати як підприємство у цілому, так і його дочірні підприємства, філії, цехи, дільниці, відділи (служби) управління, групи устаткування або машин, робочі місця [2]. Окремі з таких центрів витрат є самостійними господарськими підрозділами, а отже, збігаються із центрами відповідальності. Конкретні переліки центрів витрат і центрів відповідальності повинні розроблятися стосовно до особливостей організації й технології виробництва, структури управління підприємством, внутрішнього економічного механізму підприємства.

Залежно від типу центру витрат і характеру функцій, які він виконує, вирішується питання про статті витрат для планування й контролю. При цьому за первинними виробничими центрами (робочі місця, агрегати, групи верстатів або устаткування тощо) закріплюються переважно прямі витрати: сировина й матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, основна заробітна плата працівників і деякі непрямі витрати, що від них залежать. Більш повний перелік витрат – за всіма статтями виробничої собівартості – передбачається для зведених центрів витрат, якими є цехи, виробництва, філії, дочірні підприємства, що виступають як самостійні господарські підрозділи.

Залежно від характеру функцій, що виконуються, а також видів виробничих витрат центри витрат поділяються на виробничі й обслуговуючі. Виробничі виділяються у цехах основного виробництва (прес, група пресів з однаковими параметрами; окремий робітник чи група робітників, що виконують однакову роботу; одна операція чи низка операцій, що мають однаковий характер).

Обслуговуючі – ті, що надають послуги іншим центрам усередині підприємства: електропідстанція, робітничі їдальні тощо.

Перелік витрат кожного центру відповідальності конкретизується в процесі планування виробничої собівартості.

Керівники таких центрів, тобто відповідних структурних підрозділів, несуть відповідальність за економне та раціональне використання ресурсів, передбачених кошторисом, інакше кажучи, бути відповідальними за їх ефективне використання.

Процес управління витратами повинен сприяти своєчасному виявленню факторів, які вплинули на відхилення від норми, й створенню умов зацікавленості центрів витрат у їх усуненні, а також обґрунтованому розподілу цих відхилень за центрами відповідальності. Важливим питанням є встановлення центрів відповідальності першого рівня, тобто первинних витрат ресурсів, і укрупнених центрів відповідальності другого, третього та інших рівнів [7].

Усередині кожного центру витрат аналіз відхилень ведеться у розрізі причин і винуватців. Для організації аналізу комплексних статей у розрізі причин і винуватців необхідно оформляти звичайним документом усі витрати в межах норм і кошторисів, а відхилення – сигнальним документом; проставляти код центру витрат, код центру відповідальності і код причини в усіх документах; поділяти сумарні відхилення від кошторису на документовані та недокументовані, у тому числі й причини цього.

Під час застосування принципів господарського в організації діяльності загальногосподарських відділів і служб на них покладають обов'язки з нормування, планування й аналізу використання окремих видів ресурсів та надають право приймати необхідні рішення щодо усунення виявлених відхилень фактичних витрат від нормативних [10]. Повинна бути передбачена система стимулювання працівників служб і відділів як за зниження витрат за цими службами, так і за те, який вплив ці служби здійснюють на відхилення фактичних витрат від нормативних у первинних підрозділах підприємства та як вони сприяють їх усуненню.

Робота будь-якого відділу оцінюється насамперед за рівнем участі, яку він прийняв у

Таблиця 1

Класифікатор причин відхилень

Величина відхилення	Виявлення причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилень	Код центру відповідальності	Центр відповідальності-винна особа	Код центру відповідальності (винної особи)
---------------------	------------------------------	---	-----------------------------	------------------------------------	--

досягненні кінцевих результатів роботи підприємства, їх робота у цьому напрямі характеризується тим, наскільки чітко організований контроль над показниками собівартості та як вони сприяють її зниженню.

Для методичного забезпечення бухгалтерського обліку, контролю й аналізу відхилень на підприємствах доцільно застосовувати документ обліку причин і можливих винуватців відхилень (табл. 1).

Кожному відхиленню присвоюється п'ятизначний код: перші три цифри – код відповідального за проставлення шифру причини, останні дві цифри – код винуватця відхилень. Коди відхилень проставляються у додаткових лімітно-забірних картках. Таким чином, появляється можливість контролю причин відхилень у момент їх виникнення.

Матеріали, отримані зі складу за лімітно-забірними картками, але не використані до кінця звітної періоду, повертаються на склад (це фіксується у накладній на внутрішнє переміщення матеріалів). Готову продукцію після приймання відділом технічного контролю здають на склад. При цьому оформляється первинний документ, що засвідчує випуск продукції.

Всі первинні документи щоденно передаються до бухгалтерії, де на їх основі доцільно складати оперативні зведення (табл. 2).

Під час аналізу відхилень управлінці вирішують специфічне завдання – не тільки визначити значення і причину відхилення, а й виробити рекомендації щодо його усунення (якщо воно небажане) або щодо його посилення (якщо воно сприятливе). Розрахунок відхилень використовується не тільки для оцінки поточної діяльності підприємства, він може застосовуватися для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням.

Прагнення підприємств отримати високі прибутки здійснюється не тільки на стадії оцінки фактичної собівартості реалізованої продукції, а значно раніше – починаючи з витрат виробничих ресурсів на випуск продукції. Суть контролю витрат ресурсів полягає у співставленні фактичних витрат ресурсів виробництва в натуральних вимірниках зі стандартами цих витрат на виконаний обсяг робіт безпосередньо на робочих місцях. Дане співставлення проводиться виконавцями робіт по виготовленню продукції. І хоча завдання контролю полягає перш за все в тому, щоб не допустити відхилень у витратах виробничих ресурсів, відхилення все-таки виникають. Такі відхилення слід аналізувати своєчасно і швидко. Щоденно відхилення повинні подаватися відповідальною особою на початок наступного дня. Щотижнева інформація про відхилення надходить на перший день наступного тижня. Аналіз щомісячних відхилень повинен займати перше місце серед термінових робіт у кінці кожного місяця.

Аналіз відхилень має практичну цінність, а не проводиться для «історичного» інтересу. Ефективний аналіз відхилень включає у себе три етапи: виявлення відхилень і встановлення їх розміру як у натуральних вимірниках, так і в грошовій оцінці; встановлення причин, що викликали ці відхилення; розподіл відповідальності.

Якщо аналіз буде включати в себе тільки перших два етапи, то його ефективність як важливого елементу управління суттєво знизиться. Тому ми вважаємо за необхідне запровадження системи, що визначає відповідальність як посадових осіб, так і відповідальних за центр витрат із відображенням цих положень у наказі про облікову політику.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Організація обліку за центрами відповідальності: здій-

Таблиця 2

Оперативна інформація про відхилення від норм витрат матеріалів

Назва продукції	Планова потреба в сировині і матеріалах за нормами					Фактична витрата матеріалів					Інформація про відхилення за період		
	Номенклатурний № матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн	Номенклатурний № матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн	Ціна матеріалу, грн	Кількість	Сума, грн

снюється на підприємствах, що діють як єдине ціле; функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку; впроваджується тільки за умови, що на підприємстві чітко визначено сфери відповідальності й конкретизовано відповідальність менеджерів за статті витрат.

Систему обліку за центрами відповідальності доцільно організувати з урахуванням таких основних принципів: визначення межі контрольованих статей витрат, на величину яких може впливати менеджер; персоніфікація облікових документів, тобто введення до складу реквізитів документу прізвища, імені, по батькові працівника що відповідає за конкретні статті витрат; увести в обов'язки менеджера центру відповідальності складання кошторисів на визначений період і подання звітності про фактичні витрати в розрізі статей витрат.

Внутрішня звітність центрів відповідальності повинна відповідати таким вимогам: бути настільки оперативною, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру витрат; містити інформацію про відхилення від плану і надавати можливість прямого доступу до цієї інформації для аналізу відхилень; зміст звітності повинен відповідати персональній відповідальності менеджера за прийняття рішень.

Специфіка звітності, інструментів і методів, що застосовуються у системі обліку і звітності центрів відповідальності, залежить від того, який статус даного центру відповідальності.

Бібліографічний список:

1. Гладій І.О. Облікове забезпечення системи управління за центрами відповідальності. Економічний простір. 2015. № 96. С. 177–185.
2. Головацька С.І., Хаймьонова Н.С. Концепція центрів відповідальності у системі управлінського обліку витрат підприємства. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2015. Вип. 49. С. 143–145.
3. Должанський А.М., Должанський М.О. Організація обліку витрат за центрами відповідальності. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2016. Вип. 50. С. 130–133.
4. Калайтан Т.В. Організація обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності в умовах трансфертного ціноутворення. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2015. Вип. 47. С. 47–53.
5. Король К. Мета обліку за центрами відповідальності в умовах діяльності промислових підприємств. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2015. № 3. С. 84–93.
6. Неманова Х.Л. Підсистема внутрішньогосподарського обліку діяльності центрів відповідальності підприємства. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». 2011. № 3. С. 223–227.
7. Петлюк Ю.О. Організація обліку витрат у розрізі центрів відповідальності: проблеми теорії та практики. Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 4. С. 13–15.
8. Полікарпова О.С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності». Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2013. № 4. С. 97–100.
9. Рибаківа Л.П. Організація управлінського обліку за центрами витрат: теорія і практика. Економіка. Управління. Інновації. Серія «Економічні науки». 2016. № 1 (16). URL: http://nbuv.gov.ua/URN/eui_2016_1_21.
10. Шуляренко С.М., Семеська Н.Б. Організаційні аспекти управлінського обліку за центрами відповідальності. Водний транспорт. 2016. Вип. 2. С. 138–145.

IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGICAL COMPONENT OF COST ACCOUNTING BY THE CENTRES OF RESPONSIBILITY

In the article, the theoretical generalization of the process of organization of cost accounting by centres of responsibility is carried out and the measures of improvement of its methodical component are substantiated. It is determined that the main purpose of management accounting of production costs at the points of origin is obtaining the records of the actual turnover used for production and other needs of various types of resources paid by the enterprise to its counterparties, as well as the payment of labour to the production hired personnel.

For the purpose of the methodical provision of accounting, control, and analysis of deviations at enterprises, it is proposed to apply a document for an accounting of reasons and possible culprits for deviations. All primary documents are transferred daily to the accounting department, where on their basis it is expedient to make operational reports. Calculation of deviations is used not only to assess the current activity of the enterprise; it can be used to analyse long-term strategic development programs of the enterprise related to investing.

The system of accounting for the centres of responsibility should be organized, taking into account the following basic principles: the definition of limits of controlled items of expenditure, the amount of which may affect the manager; personalization of accounting documents, that is, introduction of the details of the document of the surname, name, patronymic of the employee who is responsible for specific items of expenses; to enter the responsibility of the responsibility centre's manager in the compilation of estimates for a specified period and reporting on actual costs in terms of items of expenditure.

Internal reporting of the centres of responsibility shall meet the following requirements: to be so operational in order to influence the dynamics of the results of the cost centre; Provide information about deviations from the plan and provide direct access to this information for the analysis of deviations; The content of the reporting should be the personal responsibility of the decision-maker.