

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ: ЦЕНТР ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЦЕНТР ВИТРАТ, КОНТРОЛЬНА ТОЧКА ВИТРАТ

*Ковалюк О.М., Колібаба О.А.**

ЛНУ імені Івана Франка, 79000, м.Львів, вул. Університетська, 1, e-mail: O.Kolibaba@i.ua

Анотація. Розглянуто і проаналізовано поняття центра відповідальності, центра витрат, місця витрат та контрольної точки витрат і їх співвідношення в межах управлінського обліку на прикладі витрат виробництва у молочній промисловості. Ціллю статті є теоретичне обґрунтування облікових особливостей аналізованих понять. Дане дослідження корисне для виробничих підприємств, що дозволяє їм встановлювати контрольні точки на певних етапах технологічних процесів, і відслідковувати зміну витрат на процесі чи сукупності однорідних процесів. Запропоновано під контрольними точками витрат вважати етапи виробничого процесу, на яких можливе проведення контролю, щоб запобігти виникненню ризику виходу за встановлені межі, або для мінімізації такого ризику до прийняттого рівня. Досліджено, що при веденні обліку за центрами відповідальності, центрами витрат, місцями витрат чи контрольними точками доцільно використовувати нормативний метод обліку витрат. Проаналізовано можливості переходу з однієї контрольної точки в іншу зі зміною виробничих витрат. Вивчено принципи та елементи внутрішньої звітності та можливість їх застосування в системах обліку за аналізованими термінами. Розглянуто процес виробництва сиру домашнього та адаптацію системи контрольних точок витрат під аналізований технологічний процес.

Ключові слова: виробничі витрати, місце витрат, етап технологічного процесу, витрати контрольних точок, внутрішня звітність.

Аннотация. Рассмотрены и проанализированы понятия центра ответственности, центра затрат, места затрат, контрольной точки затрат и их соотношение в рамках управленческого учета на примере издержек производства в молочной промышленности. Целью статьи является теоретическое обоснование учетных особенностей рассматриваемых понятий. Данное исследование полезно для производственных предприятий, что позволяет им устанавливать контрольные точки на определенных этапах технологических процессов, и отслеживать изменение затрат на процессе или совокупности однородных процессов. Предложено под контрольными точками расходов считать этапы производственного процесса, на которых возможно проведение контроля, чтобы предотвратить возникновение риска выхода за установленные пределы, или для минимизации такого риска до приемлемого уровня. Доказано, что при ведении учета по центрам ответственности, центрам затрат, местам затрат или контрольными точками целесообразно использовать нормативный метод учета затрат. Проанализированы возможности перехода из одной контрольной точки в другую с изменением производственных затрат. Изучены принципы и элементы внутренней отчетности и возможность их применения в системах учета по анализируемым сроками. Рассмотрен процесс производства творога и адаптацию системы точек расходов под рассматриваемый технологический процесс.

Ключевые слова: производственные расходы, место затрат, этап технологического процесса, затраты контрольных точек, внутренняя отчетность.

Annotation. Considered and analyzed the concept of responsibility center, cost center, location costs and benchmark costs and their relationship within the administrative account for example the cost of production in the dairy industry. The purpose of the article is a theoretical justification accounting features analyzed concepts. This study is useful for manufacturing companies, allowing them to set breakpoints at certain stages of the process, and track the change in costs in the process or set of homogeneous processes. A expenses under control points considered stages of the production process, which may conduct controls to prevent the risk of going beyond the limits, or to minimize such risk to acceptable levels. Investigated that the conduct accounting responsibility centers, cost centers, sometimes spending or reference points should be used regulatory method of cost accounting. The possibilities go from one checkpoint to another with changing production costs. Studied the principles and elements of internal reporting and the ability to use them in the accounting systems at analyzed terms. The process of domestic cheese production and adaptation of systems of control points analyzed costs in the manufacturing process.

Key words: production costs, cost place, stage of technological process, control points costs, internal reporting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Облік і контроль виробничих витрат в сучасних умовах ринкової економіки набувають важливого значення, адже ефективне ведення управлінського обліку на підприємствах залежить від наявної інформації про виробничі витрати. Саме в процесі виробництва конкурентоспроможної продукції формується вагома ділянка інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання, що стосується витрат. Можливість контролю даної

ділянки за допомогою ефективного обліку та аналізу дозволяє зменшувати рівень виробничих витрат. Використання понять центра відповідальності, центра витрат та контрольної точки витрат дозволить зрозуміти причини виникнення витрат, виявляти відхилення від планових показників, групувати витрати за певними організаційними одиницями, контролювати виробничі витрати на визначених етапах виробництва продукції, а також впливати на зниження даних витрат.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Концепції побудови обліку витрат за певними системними центрами є особливо актуальними у час ринкової економіки та постійного впливу інформаційного середовища на облікові процеси щодо витрат. Започаткований Джоном А. Хіггінсом, облік за центрами відповідальності був розвинений та доповнений як закордонними (Е.Аткінсон, К.Друрі, Р.Каплан, Дж.Фостер, Ч.Хорнгрен та ін.), так і вітчизняними (Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Іванечко П.М., Кузьмінська К.І., Куцик П.О., Нападовська Л.В., Скрипник М.І., Череп А.В та ін.) вченими. Облік за центрами витрат знаходить своє висвітлення у працях Дутчак Р.Р., Медвідь Л.Г., Озерана В.О., Пушкаря М.С. та ін..

Висвітлення невирішених раніше частин загальної проблеми, якій присвячується стаття. В обліково-аналітичну систему контролю за центрами відповідальності та центрами витрат додається поняття контрольної точки витрат як структурної одиниці формування витрат за етапами технологічного процесу виробництва.

Формулювання цілей статті. Метою цієї статті є теоретичне обґрунтування облікових особливостей понять: центр відповідальності, центр витрат, контрольна точка витрат, а також спроба поєднання цих понять та формування моделі їх співвідношення.

Висвітлення основного матеріалу дослідження. В процесі виробництва продукції на будь-якій стадії життєвого циклу виникають витрати. Відповідно, на кожній стадії доцільно виділяти чинники впливу, які унеможливають неконтрольовані витратні процеси. Враховуючи організаційну побудову виробництва, яка містить горизонтальні та вертикальні зв'язки, організація обліку виробничих витрат визначатиметься технологією. В контексті даної організації обліку витрат мають місце такі поняття як центр відповідальності та центр витрат.

Як зазначає Кузьмінська К.І., для ефективної організації управлінського обліку витрат запропоновано виділити центри відповідальності та місця виникнення витрат [1, с.11]. Це дозволяє групувати та систематизувати витрати. На думку Скрипник М.І., це також відкриває доступ певному переліку функцій, зокрема:

- виділенню вузькоспеціалізованих підрозділів з простою побудовою облікового процесу;
- встановленню належності витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникненню подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отриманню інформації у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановленню відповідальних осіб;
- отриманню повної інформації для здійснення завдань контролю, аналізу, управління [2].

Отже, в контексті центрів відповідальності можна ствердити, що дані поняття передують виникненню певних правових відносин між учасниками господарських процесів. Такого висновку доходимо судячи із визначення поняття “центру відповідальності” за Давидовичем І.Є.[3] як структурний підрозділ підприємства, який очолює керуючий, що володіє делегованими повноваженнями, самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і відповідає за результати роботи підрозділу. Аналогічне визначення зустрічаємо і у Бутиця Ф.Ф. [4, с.140], який розкриває центр відповідальності як визначену частину господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників. Тому облік за “центрами відповідальності” уможливило організацію нормування, планування та власне обліку витрат виробництва з метою управління та контролю. Як об'єкти такого виду обліку виділяються центри витрат. Щодо них, на думку Ягмур К.А., існує дискусійність у визначенні, зокрема пропонуються дві поняттєві концепції. За першою, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, друге полягає в тому, що ідея поділу організації на центри відповідальності розглядається без участі категорії “місце виникнення витрат”, а поняття “центр витрат” використовуються лише як різновид центру відповідальності. Інші науковці, серед яких переважно російські вчені – Івашкевич В.Б., Карпова Т.П., Мішин Ю.А., доводять, що місце та центр витрат нерівнозначні поняття. При цьому, Івашкевич В.Б. наголошує на тому, що “кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат”, тобто це поняття є більш загальним порівняно з центром витрат та “центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат”. Кожен центр відповідальності, на думку Івашкевича В.Б., складається з кількох місць витрат та, крім цього, може здійснювати витрати, які не мають чітко вираженого місця формування усередині підприємства [5, с.275]. Водночас автор висловлює свою думку щодо ієрархії розглянутих категорій і зазначає, що центри відповідальності в організації можуть охоплювати декілька центрів витрат різної функціональної приналежності. Таким чином, розробка сегментації організаційної структури підприємства за центрами відповідальності ґрунтується на висновках щодо визначення понять “центри відповідальності”, “центри витрат” та “місця виникнення витрат”. Автор трактує аналізовані поняття як різні за суттю та такі, що являють собою ієрархічну

піраміду, основою якої є місця виникнення витрат, а вершиною – центри відповідальності [5, с.276].

Кажучи про співвідношення аналізованих понять, варто згадати авторів Куцика П.О., Мазуренко О.М., які виділяють щонайменше три схематичні варіанти взаємодії (рис.1):

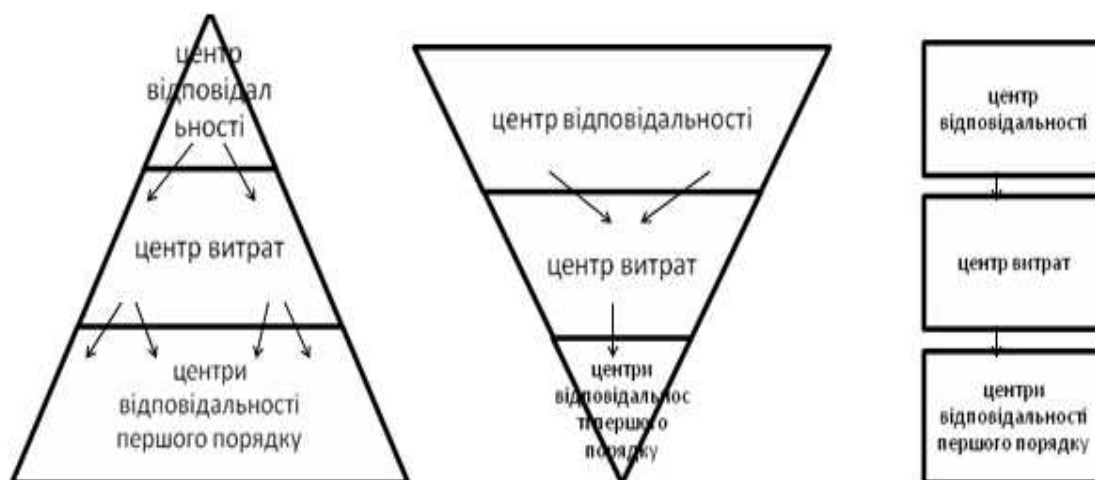


Рисунок 1 – Співвідношення центрів відповідальності та центрів витрат [6, с.24].

Тобто, центр відповідальності може мати як декілька центрів витрат, так і бути частиною по відношенню до одного центру. Паралельно з цими поняттями виділяються також “місця витрат”, як структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування та облік витрат виробництва для контролю й управління витратами виробничих ресурсів та поглиблення господарського розрахунку [6, с.25]. З цією метою, тобто з метою визначення місця витрат як об’єкта обліку, Миронюк О.В. пропонує враховувати дві взаємопов’язані тенденції:

- чим більш детальнішою і ближчою до організаційно-виробничої структури є система планування, нормування й обліку витрат за місцями виникнення, тим вищими стають витрати на ведення такого обліку і складання звітних даних;

- чим менше деталізовано місця виникнення витрат, тим менший ефект від прийняття рішення стосовно стратегії формування витрат і зниження собівартості продукції [7].

Схематично місце витрат можна зобразити як елемент центру витрат (рис.2).

Отже, кількість місць витрат повинна бути достатньою для прийняття ефективних рішень. Про це згадують автори Куцик П.О., Мазуренко О.М., кажучи, що деталізуючи облік за більш дрібними центрами витрат – виробничими лініями, дільницями, підрозділами, створюється можливість ідентифікації частини витрат з виробництвом конкретного виробу [6, с.28]. Звісно, такий поділ породжуватиме децентралізацію як структури підприємства, так і управлінських функцій. Дану децентралізацію здебільшого визначають як ефективну. Автор Іванечко П.М. пропонує декілька етапів побудови цього організаційного процесу:

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) [4].

При виокремленні центрів витрат основне значення має однотипність обладнання, тобто це може бути група обладнання, за допомогою якого здійснюються однорідні технологічні операції чи функції. Головна різниця між “центрами відповідальності” і “центрами витрат” полягає у тому, що центр витрат виділяється для обліку, калькулювання собівартості виготовлених промислових виробів, а поняття центру відповідальності застосовується для регулювання обсягу виникнення витрат, визначення відповідального за відхилення, для здійснення контролю [6, с.27].

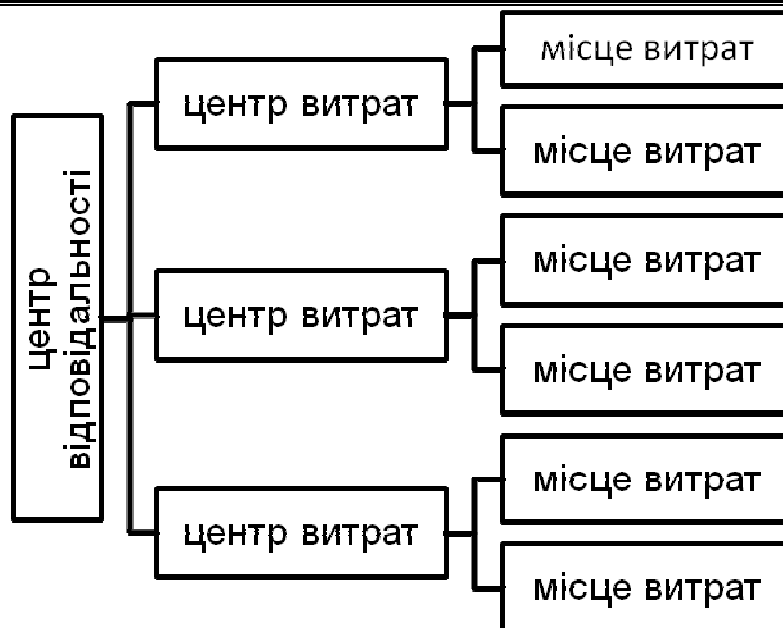


Рисунок 2 – Структура управлінського обліку витрат за “центрами витрат”

За нашим попереднім дослідженням було визначено метод контрольних точок витрат, що базується на розподілі витрат життєвого циклу продукту за процесами і здійсненні точкового контролю на кожному з них. Було зазначено, що для підприємств молочної галузі, сировина яких має тенденцію до сезонних коливань цін, необхідність постійного контролю є завданням унеможливлення збитків [8, с.265], а також той факт, що застосування запропонованої методики контрольних точок витрат дозволить оперативно відслідковувати зміну виробничих витрат на кожній стадії технологічного процесу і своєчасно виявляти причини та їх порушників, приймати міри по їх усуненню. Використання даної методики у виробництві молочної продукції, що визначається високим показником сезонності, дозволить оперативно управляти витратами виробництва продукції з метою досягнення запланованих результатів [8, с.267].

Загалом, під точками контролю розуміємо етапи виробничого процесу, на яких можливе проведення контролю і які мають важливе значення для того, щоб запобігти виникненню або мінімізувати до прийняттого рівня ризик виходу за критичні межі виробничих витрат [9, с.173]. Для правильного встановлення точок потрібне: чітке визначення етапів процесу управління витратами, детально розроблені методики оцінки ефективності заходів із вдосконалення управління витратами, обґрунтований вибір інструментів управління витратами, ефективне інформаційне забезпечення управління витратами та врахування при прийнятті управлінських рішень відповідності очікуваних вигод та витрат.

На рис.3 зображено співвідношення аналізованих понять на прикладі виробництва сиру. Розглянемо цей процес детальніше. Отже, технологія домашнього сиру традиційним методом містить наступні стадії:

- приймання молока;
- нормалізація молока до потрібного складу;
- чистка і пастеризація молока;
- охолодження молока до температури заквашування;
- внесення закваски і сичужного ферменту в молоко;
- сквашування молока;
- розріз згустку;
- відділення сироватки;
- охолодження сиру;
- фасування;
- пакування в тару і зберігання готової продукції.

З рис.3 видно, що першою точкою є контрольна точка закупівлі. Вона охоплює витрати на закупівлю сировини, матеріалів та обладнання. Відповідним центром витрат буде відділ постачання, а центром відповідальності – менеджер по закупівлі. Якщо доставка сировини здійснюється сторонньою організацією, контрольну точку доставку можна об'єднати із закупівлею.

В контрольну точку зберігання сировини входять витрати на утримання обладнання для зберігання та комплексу інших витрат за елементами. Контрольна точка виробництва, згідно рис.3, містить перелік інших контрольних точок, що відповідають етапам технологічного процесу. Даний процес також можна прослідкувати на рис.4.

Місце контрольних точок у системі витрат виробництва зображено на рис.3.

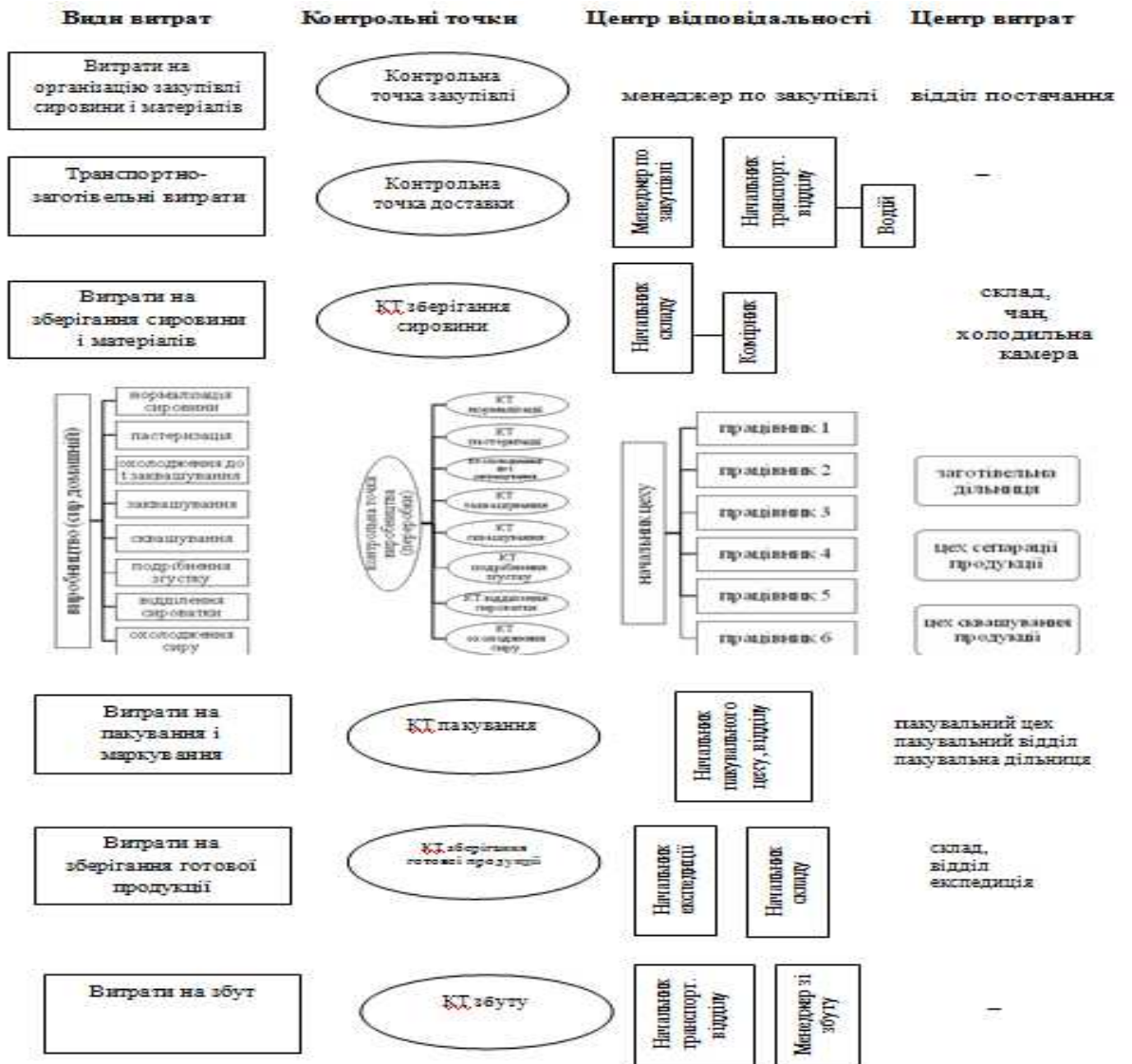


Рисунок 3 – Співвідношення понять “центр відповідальності”, “центр витрат”, “контрольна точка витрат”

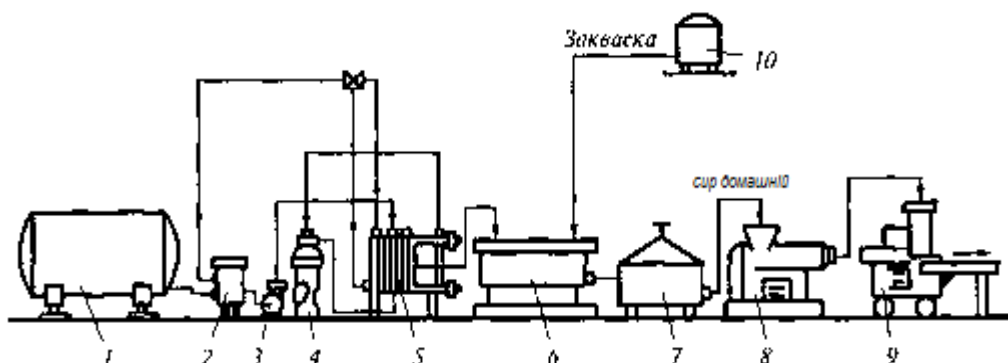


Рисунок 4 – Машинно-апаратурна схема лінії виробництва сиру домашнього традиційним методом

1- смінь для зберігання; 2-балансувальний бачок; 3-насос; 4-секція рекуперації; 5-пастеризаційно-охолоджувальна установка; 6-сирні ванни; 7-прес-візок; 8-двухциліндровий охолоджувач; 9-фасувальна машина; 10-заквасочник.

Джерело: [11].

Якщо розглянути процес виробництва домашнього сиру роздільним методом (рис.5), можна стверджувати про можливість виділення більшої кількості центрів витрат.

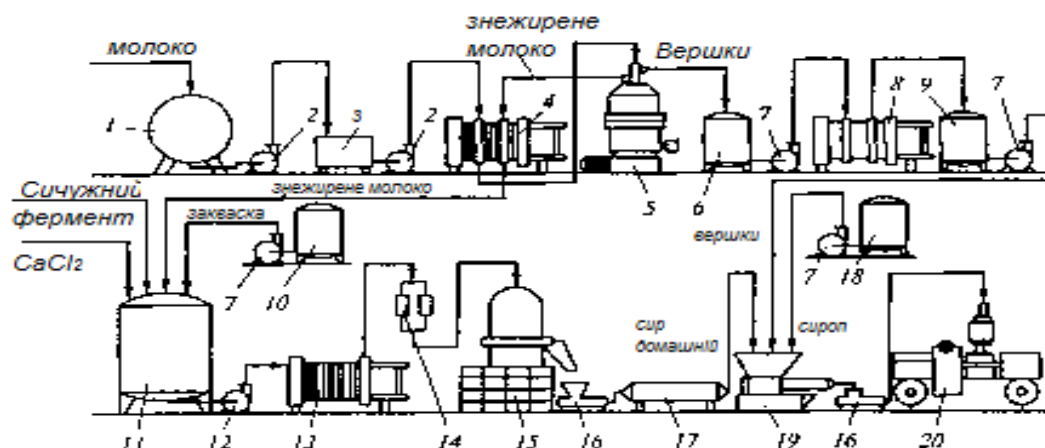


Рисунок 5 – Машинно-апаратурна схема лінії виробництва сиру домашнього роздільним методом.

1-ємність для зберігання; 2-насос; 3-зрівнювальний бачок; 4-пластинчаста пастеризаційно-охолоджувальна установка; 5-сепаратор-відділювач вершків; 6-проміжна ємність; 7-дозувальний насос; 8-пластинчаста пастеризаційно-охолоджувальна установка; 9-двостінна ємність; 10-заквасочник; 11-резервуар для заквашування; 12-насос; 13-пластинчастий теплообмінник; 14-сітчастий фільтр; 15-сепаратор-виготовлювач сиру; 16-насос; 17-охолоджувач; 18-ємність для вершків; 19-місильна машина; 20-фасувальні машини.

Джерело: [11].

Залежно від місця розташування комплексу обладнання, зображеного на рис.4 і рис.5 буде встановлюватися відповідна кількість центрів витрат та центрів відповідальності. Якщо обладнання знаходиться в одному приміщенні, матимемо один центр витрат, наприклад, цех домашнього сиру, і один центр відповідальності (начальник цеху), що може мати центри відповідальності нижчого порядку.

Для молочних підприємств організація групування витрат за центрами витрат та центрами відповідальності дасть змогу лише встановити приналежність витрат до конкретного місця, але не до технологічної стадії (табл.1).

Табл.1 побудована за зразком аналогічної таблиці для підприємств кондитерської промисловості авторів Куцика П.О., Мазуренко О.М.[6, с.30]. Повертаючись до управління витратами, на думку О.С.Полікарпової, для ефективного функціонування системи управління за центрами відповідальності під час її розробки потрібно враховувати такі основні чинники:

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) [10, с.99].

Відповідно, для формування інформації про втрати за центрами витрат необхідно використати систему або елементи нормативного методу, при застосуванні якого відбувається групування витрат за причинами і за тими, хто винен. Тобто витрати групуються за центрами відповідальності всередині місць виникнення [7]. Нормативний метод також використовується в системі контрольних точок витрат (рис.6), щоб передбачити норму витрат на кожному етапі технологічного процесу.

Таблиця 1 – Систематизація центрів витрат та центрів відповідальності на молочному підприємстві

Центри відповідальності п'ятого рівня	Директор															
Центри відповідальності четвертого рівня	Керівник виробництва															
Центри відповідальності третього рівня	Головний інженер				Керівник цехів допоміжного виробництва				Керівник цехів підготовчих процесів				Керівник цехів процесу обробки			
Види виробництва	Цехи основного виробництва				Цехи допоміжного виробництва				Цехи та дільниці підготовчих процесів				Цехи та дільниці процесу обробки			
Центри відповідальності другого рівня	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху	Керівник цеху
Центри витрат	Молочництво	Маслоцех	Сирцех	Цех сушар	Цех по виготовленню йогуртів	Цех морозива	Ремонтно-буд. цех	Ремонтно-мех. цех	Електроцех	Цех нормалізації молока	Скородроживальнич. цех	Зварювальний	Інструментальний цех	Розривальний цех	Дільниця сквашування	Транспорт
Центри відповідальності першого рівня	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи	технологи
Первинні центри відповідальності	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники	робітники

Контрольні точки	КТ закупівлі	КТ переробки	КТ пакування	КТ зберігання
Операції контрольних точок	Приймання сировини та її підготовка до виробництва	Виробництво продукту	Фасування продуктів в тару	Зберігання готової продукції
Витрати контрольних точок	Матеріальні витрати (основна сировина)		Тара, етикетки	
	З/п і відрахування на соціальні заходи працівників	З/п і відрахування на соціальні заходи виробничих працівників	З/п і відрахування на соціальні заходи пакувальників	З/п і відрахування на соціальні заходи комірників
	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі	Витрати енергії на технологічні цілі
	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання	Витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання
	Загально-виробничі витрати	Загально-виробничі витрати	Загально-виробничі витрати	Загально-виробничі витрати

Рисунок 6 – Види витрат у контрольних точках

Моніторинг контрольних точок складається із послідовності запланованого вимірювання чи спостереження показників, щоб оцінити перебування під контролем чинника особливої уваги. Найкраще відображати результати моніторингу у вигляді графіка, адже графіки дозволяють швидко охопити, сприйняти та осмислити сукупність певних показників, визначити їх рівень і тенденції розвитку, виявити найбільш типові співвідношення і взаємозв'язки між ними. Якщо результат моніторингу показує, що значення витратного показника в контрольній точці витрат

вийшло за межі, треба здійснювати коригувальні дії по зменшенню витрат [9, с.178]. За даними контрольних точок складаються графіки відхилень, тобто, своєрідною формою звітності по даній системі будуть саме графіки, в той час як система обліку за центрами відповідальності забезпечується відповідною системою внутрішньої звітності, яка передбачає звітування кожного центру відповідальності про результати його діяльності за окремі періоди. На думку Ягмур К.А., внутрішня звітність представляє собою систему взаємозв'язаних показників, які характеризують результати діяльності центрів відповідальності за визначений проміжок часу. При цьому організації самостійно встановлюють склад, строки та періодичність подання внутрішньої звітності, враховуючи рівень та розмір центру відповідальності. Для того, щоб надавати вичерпну, різнобічну та неперекручену інформацію, система внутрішньої звітності повинна базуватися на спеціальних принципах її підготовки [5, с.278]. Так, принципами підготовки внутрішньої управлінської звітності в організації, з погляду автора, є:

1. Адресність. Кожен звіт готується, виходячи з інформаційних потреб конкретного менеджера, що дозволяє не перевантажувати його зайвими показниками і надавати в повному обсязі ту інформацію, яка дозволяє приймати рішення у межах службових повноважень;

2. Розподіл відповідальності. Внутрішня (управлінська) звітність має бути підготовлена у розрізі центрів відповідальності, що дасть змогу здійснювати вплив на підконтрольний об'єкт та здійснювати якісну оцінку його роботи;

3. Достовірність. Налагоджена система внутрішнього контролю в організації повинна забезпечувати достовірність вхідних і вихідних інформаційних потоків центру відповідальності;

4. Зрозумілість. Інформація у звітах повинна бути представлена у простій доступній формі (табличній і/або графічній), тобто сприйняття її не потребуватиме спеціальних навичок для розшифрування та аналізу;

5. Рентабельність. Витрати на створення та забезпечення роботи системи внутрішньої (управлінської) звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання [5, с.278].

Зрозуміло, що при складанні звіту про виконання бюджету звіт нижчого центру відповідальності автоматично входить складовою частиною до звіту вищого центру відповідальності [12, с.342]. Система внутрішньої (управлінської) звітності в організації повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і, навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою. Ефективність аналізу наданих звітів забезпечується поданням інформації в горизонтальному аспекті (дослідження динаміки показників звітного періоду у співставленні з показниками попереднього, у співставленні з показниками аналогічного періоду минулого року, за ряд попередніх періодів); в аспекті досягнення запланованих результатів (порівняння фактичних даних із плановими, виявлення відхилень, встановлення причин та відповідальних осіб, розробка запобіжних заходів чи обґрунтувань коригувань плану в подальшому); в вертикальному аспекті (визначення питомої ваги кожного з показників в загальній сумі, вивчення структурного складу окремих показників). Внутрішня (управлінська) звітність в організації, на думку Ягмур К.А., передбачає, наявність наступних її елементів:

1. Інформаційна звітність. Складається за вимогою керівника вищого рівня та представляє собою вибірковий огляд окремих нефінансових аспектів функціонування центру відповідальності. Такого роду звітність не носить періодичного характеру, оскільки заздалегідь не обумовлені періоди її подання, то формування відбувається тільки після відповідного запиту.

2. Звітність про економічні та фінансові показники. Характеризує стан матеріальних запасів та основних засобів, а також дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи. За таким типом звітності визначаються періоди складання та подання керівникам вищого рівня. Показники цієї звітності не тільки дають змогу менеджерам наступного рівня оцінювати потреби підлеглих їм структурних підрозділів, а і дозволяють аналізувати доцільність цих потреб та якість прийнятих управлінських рішень стосовно економічного витрачання ресурсів та додержання планового обсягу виробничих витрат.

3. Результативна звітність. Призначена для оцінки роботи структурного підрозділу в цілому та успішності управління менеджером, що його очолює. Оцінка якості функціонування підрозділу здійснюється на підставі співвідношення фактичних (понесених протягом певного періоду) та планових (згідно кошторису) витрат. Оцінка результатів діяльності керівника здійснюється на підставі аналізу прийнятих їм управлінських рішень та характеризується здатністю відповідного менеджера забезпечувати щоденне ефективне управління діяльністю, що знаходиться під його контролем. Результативна звітність складається за визначений період. Як правило, в досліджуваних організаціях він становить місяць. Однак з метою оперативного контролю керівник центру відповідальності може встановити щотижневу звітність, оскільки він повинний виявляти та аналізувати відхилення від плану до включення їх до звіту вищому керівництву, а також визначати причини таких відхилень, встановлювати винуватців та приймати заходи по запобіганню подібних явищ в наступному періоді. Тому і звіт менеджерам вищого рівня крім розрахункових позицій (планові, фактичні дані та відхилення) буде доповнений стовпцями "причини", "винуватці", "прийняті заходи чи пояснення щодо неможливості виправлення ситуації" [5, с.279].

Полікарпова О.С. стверджує, що для впровадження системи обліку, контролю та аналізу за центрами відповідальності необхідна реструктуризація підприємства. Також автор виділяє наступний алгоритм впровадження системи обліку за центрами відповідальності з допомогою методу ABC на підприємствах:

- 1) виділити на підприємстві основні види діяльності (операції);
- 2) для кожного виду діяльності необхідно виділити окремий центр відповідальності;
- 3) для кожного центру відповідальності розробляється форма бюджету і визначається алгоритм розрахунку. До нього входять як планові, так і фактичні показники;
- 4) розробка внутрішніх нормативних документів (документи первинного обліку, кошторис, форми внутрішньої звітності);
- 5) встановлюється регламент взаємодії учасників бюджетного процесу на етапах планування, виконання, контролю (в т. ч. попереднього), обліку та аналізу виконання планових показників;
- 6) внесення змін та доповнень в накази: про облікову політику (внутрішньогосподарська частина), Положення про діяльність центрів, штатний розпис [10, с.99]

Висновки з даного дослідження і перспективи роботи у даному напрямку. Отже, поняття центра відповідальності, центра витрат та контрольної точки витрат є схожими в контексті контролю за виробничими витратами. Облік за центрами відповідальності пов'язаний з децентралізацією підрозділів підприємства, за якою кожен підрозділ може вести свою окрему бухгалтерію, а наприкінці звітного періоду отримується звіт, в якому не розділяються витрати за технологічним процесом, тобто:

- транспортний відділ дає витрати по всьому транспорту, тоді як облік витрат за контрольною точкою виділяє окремо транспортні витрати на заготівлю молока, на внутрішні перевезення, на збут готової продукції;

- виробничий облік за центрами відповідальності дає загальну картину витрати, тоді як облік за контрольною точкою розділяє витрати на прийом молока, його зберігання, сквашування, розлив та зберігання готової продукції.

- облік за контрольною точкою дозволяє аналізувати витрати у послідовності виробничого процесу, тоді як облік за центрами відповідальності лишень розділяє загальні витрати по окремим підрозділах.

Проведене дослідження показало, що застосування даної системи на молочних підприємствах може бути доцільним. Сучасні умови існування даних підприємств вимагають систематизації теорій прийняття управлінських рішень, оскільки витрати галузі мають здатність змінюватися. Отже, доходимо висновку, що управляючи витратами виробництва в системі, суб'єкт впливу отримує значний рівень гнучкості та динамічності контролю. Дана система є елементом внутрішньогосподарського обліку та контролю. Реалізація даних системи дозволить візуалізувати дані бухгалтерського обліку для адміністративного персоналу щодо подальшого прийняття ефективних управлінських рішень. Також система контрольних точок запобігає виходу витрат за критичні межі з подальшим контролем за ними. Зміна ціни і собівартості відповідно до ринкових умов дозволить керівництву своєчасно приймати рішення по витратах на кожному виробничому етапі. Перспективи подальших досліджень даної проблематики доцільно пов'язати з новою системою погляду на виробничі витрати за допомогою встановлення контрольних точок витрат. Практичність цієї системи забезпечуватиме виробничий процес відповідною ідентифікацією, оцінкою і контролем чинників особливої уваги та їх дотриманням у визначених межах. В теоретичному плані, значення результатів, відображених в статті, полягає в тому, що їх можна використовувати при дослідженні аналогічних технологічних процесів виробництва продукції.

Список використаних джерел:

1. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат / К.І.Кузьмінська // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси": зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. – 2011. – Вип.8(29) – Ч.3. – С.172-177.
2. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / М.І.Скрипник // Облік і фінанси АПК: наук.-вироб. Журнал. – 2011. – №1. – С.46-49.
3. Давидович І.Є. Управління витратами: [навч. посібник] / І.Є.Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
4. Іванечко П.М. Облік витрат за "місцями виникнення" та за "центрами відповідальності" як основа побудови управлінського обліку витрат / П.М.Іванечко // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 139-143.
5. Ягмур К.А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях / К.А.Ягмур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжн. збірник наук. праць. – 2009. – Вип.1(13). – С.269-281.
6. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства: монографія / П.О.Куцик, О.М.Мазуренко. – Львів: Видавництво "Растр-7", 2014. – 288с.
7. Миронюк О.В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами / О.В.Миронюк // збірник наукових праць Буковинського університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – Вип. 5.

8. Ковалюк О.М. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні / О.М.Ковалюк, О.А.Колібаба // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: вісник національного університету "Львівська Політехніка" – Львів: Видавництво Львівської політехніки. – 2014. – №794. – с.263-267.

9. Колібаба О.А. Критичні точки контролю виробничих витрат молокопродукції / О.А.Колібаба // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Науковий журнал – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.172-179.

10. Полікарпова О.С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі "центрів відповідальності" / О.С.Полікарпова // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. - №4(66). – С.97-100.

11. Технологическая линия производства творога. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.znaytovar.ru/s/Tehnologicheskaya liniya proizvod4.html>.

12. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

Стаття надійшла до редакції 21.09.2015р.

Рекомендовано до друку д.е.н., проф. **Чукаєвою І.К.**

УДК 657.8:004

КОМУНІКАЦІЙНІ КОМПОНЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Муравський В. В.

Тернопільський національний економічний університет, вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, Україна, 46020, e-mail: vvvvmur@gmail.com

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність розгляду комунікаційних компонентів облікової політики для ефективного управління підприємством. Метою дослідження є аналіз впливу елементів облікової політики на комунікаційні процеси в управлінні підприємством. Завданням є вибір елементів облікової політики підприємства, які впливають на організацію облікових комунікацій на підприємстві. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації комунікаційних компонентів облікової політики в контексті управління підприємством. Доведено доцільність формування облікової політики з орієнтацією на організацію комунікаційних каналів передачі облікової інформації. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано особливості формування комунікаційної облікової політики через призму виділення її організаційного, технічного, методичного рівнів фінансового, управлінському обліку та податкових розрахунках.

Отриманий результат буде корисним для застосування суб'єктами господарювання усіх організаційно-правових форм та галузей діяльності. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність в частині обґрунтування необхідності складання оптимальної моделі облікової політики для сучасних підприємств.

Ключові слова: облікова політика, облікові комунікації, комунікаційні канали, організація обліку, методика обліку, технологія обліку.

Аннотация. В статье обосновано необходимость рассмотрения коммуникационных компонентов учетной политики для эффективного управления предприятием. Целью исследования является анализ влияния элементов учетной политики на коммуникационные процессы в управлении предприятием. Задачей является выбор элементов учетной политики предприятия, которые влияют на организацию учетных коммуникаций предприятий. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации коммуникационных компонентов учетной политики в контексте управления предприятием. Доказана целесообразность формирования учетной политики с ориентацией на организацию коммуникационных каналов передачи учетной информации. В результате проведенного исследования обосновано особенности формирования коммуникационной учетной политики через призму выделения ее организационного, технического, методического уровней финансового, управленческого учета и налоговых расчетов.

Полученный результат будет полезным для применения субъектами хозяйствования всех организационно-правовых форм и отраслей деятельности. Результат исследования имеет теоретическую и практическую ценность в части обоснования необходимости составления оптимальной модели учетной политики для предприятий.

Ключевые слова: учетная политика, учетные коммуникации, коммуникационные каналы, организация учета, методика учета, технология учета.

Annotation. The communications components of accounting policy are justified for effective management of the enterprise in the article. The aim of the research is to analyze the influence of accounting policy elements on the communications processes in management. The task is to select elements of accounting policy that influence on accounting communications organization. Methods of