УДК 657.47

Король Катерина Валеріївна,
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський національний економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАШИНОБУДУВАННЯ

Розглянуто теоретичні підходи до організації обліку за центрами відповідальності з урахуванням особливостей діяльності підприємств машинобудування. Сучасні умови господарювання вимагають здійснення ефективного управління підприємствами, це, у свою чергу, можливо шляхом раціональної організації та здійснення обліку за центрами відповідальності. Виконання поставленого завдання зумовлює необхідність визначення методологічних підходів до організації обліку за центрами відповідальності. Поряд із значною увагою до визначеного питання в науковій літературі у практиці бухгалтерського облікового знання спостерігається певна невизначеність: різними є тлумачення низки методологічних вимог обліку за центрами відповідальності. Так, різним є розуміння мети обліку за центрами відповідальності, принципів, вимог, критеріїв виокремлення центрів відповідальності. Недостатньо розглянуті фактори галузевих специфікацій, що чинять вплив на розмежування підприємств на центри відповідальності, зокрема для машинобудування. Метою статті є пошук підходів до розвитку методологічних основ організації обліку за центрами відповідальності. У роботі проаналізовано можливості, що їх надає облік за центрами відповідальності для підвищення ефективності управління, зокрема: точність, адресність облікових показників, створення умов для здійснення дієвого контролю ефективності роботи як підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів. Згруповано переваги та недоліки обліку за центрами відповідальності на сучасному етапі його розвитку. Оцінено проблеми та обмеження обліку за центрами відповідальності та визначено шляхи їх усунення. Досліджено і згруповано принципи та вимоги до обліку за центрами відповідальності, критерії групування центрів відповідальності в умовах практичної діяльності підприємств, фактори впливу на вибір центрів відповідальності для підприємств машинобудування. Звернуто увагу на проблему виконання принципу адресності при визначенні центрів відповідальності, зокрема центрів затрат. Результатом дослідження є перелік згрупованих організаційно-методичних вимог до організації обліку за центрами відповідальності з урахуванням специфіки умов діяльності машинобудівних підприємств. Визначення галузевих особливостей підприємств машинобудування на методологічному рівні формування підходів до організації обліку за центрами відповідальності дасть змогу підвищити ефективність такого обліку для управління.

Ключові слова: *облік за центрами відповідальності, центр відповідальності, мета обліку за центрами відповідальності, принципи, вимоги, критерії.*

ВСТУП

Сучасні умови господарювання вимагають здійснення ефективного управління підприємствами, це, у свою чергу, потребує забезпечення управлінського персоналу точною, актуальною, своєчасною та релевантною інформацією. Останнє можливо через раціональну організацію та здійснення обліку за центрами відповідальності. Виконання поставленого завдання зумовлює необхідність визначення методологічних підходів до організації обліку за центрами відповідальності.

Постановка проблеми. Поряд із значною увагою до визначеного питання в науковій літературі у практиці бухгалтерського облікового знання спостерігається певна невизначеність: різними є тлумачення низки методологічних вимог до обліку за центрами відповідальності. Так, різним є розуміння мети обліку за центрами відповідальності, принципів, вимог, критеріїв виокремлення центрів відповідальності. Недостатньо розглянуті фактори галузевих специфікацій, що чинять вплив на розмежування підприємств на центри відповідальності, зокрема для машинобудування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі питання обліку за центрами відповідальності досліджувалось у працях таких вчених-економістів, як: Адамова Н.А., Чернишова В.Е. [1, с. 158], Атамаса П.Й. [2, с. 340], Гаркуші Н.М. [3], Максімової В.Ф. [4, с. 29], Голова С.Ф. [5, с. 405], Друрі К. [7, с. 23], Карпової Т.П. [8, с. 146], Палія В.Ф. [9, с. 14] та ін.

Мета статті (постановка завдання). Метою статті є пошук підходів до розвитку методологічних основ організації обліку за центрами відповідальності. Досягнення визначеної мети зумовлює необхідність вирішення таких завдань:

– формулювання мети обліку за центрами відповідальності;

– виокремлення вимог та принципів організації обліку за центрами відповідальності;

– визначення критеріїв виокремлення центрів відповідальності.

Виконання наведених завдань сприятиме посиленню адресності управління в сучасних умовах діяльності підприємств.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Значення обліку за центрами відповідальності для здійснення ефективного управління підприємством зумовлено тим, що він надає можливості до:

– встановлення відповідальних осіб за ті чи інші

показники діяльності та відхилення від них;

– встановлення внеску кожного підрозділу у діяльність підприємства, визначення ефективності роботи кожного підрозділу;

– формування інформації (акумуляції коштів) за внутрішніми звітами на певному рівні управління підприємством [1, с. 158];

– спрямування уваги управління на підрозділи з відхиленнями, отже, нівелювання негативних аспектів і розповсюдити позитивної практики (досвіду) з одних підрозділів до інших.

Таким чином, переваги обліку за центрами відповідальності полягають у наступному:

– залучення менеджерів усіх рівнів у процес не тільки складання звітності за минулий звітний період але і в процес бюджетування на майбутній звітний період [1, с. 158];

– визначення відповідальних осіб за складання кожної форми внутрішньої звітності [1, с. 158];

– можливість прослідкувати за процесом споживання ресурсів та виходом продукції [6, с. 69];

– вчасне виявлення перевитрат та оперативне реагування на них завдяки зосередженню відповідальності за понесені витрати на керівників підрозділів [6, с.69].

– локалізація затрат по відношенню до центрів відповідальності, що підвищує точність та обґрунтованість їх розподілу за об’єктами обліку затрат, а також калькулювання собівартості продукції.

Отже, облік за центрами відповідальності підвищує точність, адресність облікових показників та створює умови для здійснення дієвого контролю ефективності роботи як підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів.

Поряд з тим, для обліку за центрами відповідальності характерними є і певні обмеження. Так, за думкою Друрі К., якщо увага зосереджена переважно на затратах, виникає загроза того, що система звітності про виконання кошторисів буде стимулювати менеджерів приділяти увагу переважно зниженню затрат та ігнорувати інші важливі стратегічні задачі виробництва [7, с. 468]. Рішення визначеного обмеження пропонується деякими вченими через трансформацію мети обліку за центрами відповідальності, отже трансформації вектору його здійснення.

До недоліків обліку за центрами відповідальності можна віднести наступне: в умовах практичної діяльності підприємств «звіти поступають занадто пізно і не мають цінності для використання з метою контролю виробничих операцій. Звіти про виконання кошторисів звичайно складаються щомісячно чи кожного тижня і не виділяють ті окремі операції, що виконуються не так, як заплановано. Керівництво потребує чітких, своєчасних та релевантних показників, котрі допомогли б керівникам зрозуміти, що саме створює проблеми» [7, с. 468]. Вирішення означеної проблеми можливо шляхом наближення підходів до організації та здійснення обліку за центрами відповідальності до галузевих особливостей діяльності підприємств, для яких вона розробляється.

Центральним елементом обліку за центрами відповідальності є поняття центру відповідальності. Як правило центром відповідальності називають підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи [2, с. 340; 5, с. 405; 8, с. 141; 4, с. 29; 7, с. 23].

Раціональна організація обліку за центрами відповідальності вимагає визначення мети обліку за центрами відповідальності. В економічній літературі визначено такі підходи до трактування досліджуваного поняття. Так, Друрі К. визначає*:* «…мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про затрати і доходи по кожному центру відповідальності з тим, щоб відхилення від заданого цьому центру можна було віднести на конкретну особу» [7, с. 459]. Подібної позицій дотримується і Карпова Т.П. [8, с. 147]. Наведений підхід можливий до застосування, однак, у сучасних умовах функціонування підприємств та з урахуванням впливу психологічних факторів на менеджерів центрів відповідальності (їх спроби досягнути якомога кращих показників чи ухилитись від відповідальності за неналежні показники) частою є поява таких негативних явищ, як визначення керівниками цілей діяльності окремих центрів головнішими за мету діяльності усього підприємства. Останнє, як правило, призводить до неефективного управління та не досягнення підприємством запланованих показників діяльності. Необхідність усунення визначених негативних явищ зумовила появу тенденції до трансформації цілей обліку за центрами відповідальності. Так, Атамас П. І. та Голов С. Ф. зауважують, що головною метою обліку за центрами відповідальності є не стільки контроль за витратами, скільки допомога менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності [2, с. 341; 5, с. 407]. Не заперечуючи доцільність обох підходів звернимо увагу на обґрунтованість їх об’єднання. Доцільним є таке визначення мети обліку за центрами відповідальності – збір, накопичення та узагальнення даних про затрати, доходи, прибуток чи інвестиції за кожним центром відповідальності таким чином, щоб відхилення від заданого цьому центру можна було віднести на конкретну особу. У такому разі завдання обліку за центрами відповідальності поряд із необхідністю визначення відповідальності менеджерів за показники діяльності відповідних центрів, доцільно акцентувати на допомогу менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Ефективне функціонування обліку за центрами відповідальності потребує дотримання основних принципів до його організації та здійснення. В науковій літературі це питання було досліджено багатьма авторами [1–9]. Незважаючи на це, певної одностайності щодо переліку принципів обліку за центрами відповідальності не спостерігається. Однак, усі з перелічених дослідників визначають у якості одного з принципів те, що менеджер центру відповідальності повинен відповідати за ту діяльність, що перебуває під його контролем [9, с. 16; 2, с. 341; 5,

с. 406; 7, с. 48; 3; 4, с. 32]. Отже, підґрунтям для виокремлення центрів відповідальності є можливість виконання принципу контрольованості. Подальший аналіз дав змогу виокремити такі принципи обліку за центрами відповідальності для підприємств галузі машинобудування:

1. Менеджер відповідає лише за ту діяльність, що перебуває під його контролем.

2. Розмежування і затвердження зон відповідальності для керівників кожного центру відповідальності повинно відбуватись із врахуванням організаційної будови підприємства.

3. Розроблення показників оцінки діяльності центрів відповідальності і системи заохочення працівників.

4. Звіти про результатами роботи центрів відповідальності повинні бути персоніфіковані і складатись своєчасно і регулярно, використовуватись для оцінки діяльності центрів відповідальності, перевага за можливості повинна віддаватись складанню гнучких звітів;

5. Менеджери центрів відповідальності повинні брати участь у визначенні завдань центрів відповідальності та у складанні планів (кошторисів) на майбутні періоди.

Необхідно звернути увагу на наявність певних практичних проблем щодо можливості чіткого виконання принципу, згідно з яким менеджер відповідає лише за ту діяльність, що перебуває під його контролем. Так, щодо центрів затрат, в умовах практичної діяльності підприємства можливі випадки, в яких складно визначити точно, за які затрати відповідальність повинна бути покладена на керівника даного центру відповідальності. В таких випадках доцільним є застосування наступних правил:

– якщо менеджер може контролювати обсяги та оплату послуг, то він є відповідальним за всі затрати з їх здійснення;

– якщо менеджер може контролювати обсяг послуг, але не їх ціну, то він відповідає лише за ті відмінності між запланованими та фактичними витратами, що є наслідком використання послуг;

– якщо менеджер не може контролювати ані обсяг послуг, ані їх оплату, то витрати є некерованими і відповідальність за них менеджер нести не повинен [7, с. 461].

Наслідком останнього правила з наведених вище може бути розподіл затрат у звітах центрів відповідальності на контрольовані та неконтрольовані – отже, врахування за центрами відповідальності не лише контрольованих затрат, але й неконтрольованих, що збільшить інформативність таких звітів для системи управління підприємством.

Розподіл промислового підприємства на центри відповідальності залежить від галузевих особливостей, технології та організації виробничого процесу (для машинобудівних підприємств доцільно враховувати стадії та операції технологічних процесів, роботи при виробничих операціях), методів переробки вихідних матеріалів, складу продукції (для машинобудування це характеристики продукції що випускається, зокрема: наукомісткість продукції та технічна складність продукції). Наслідком визначених вище факторів є необхідність врахування рівня технічної оснащеності, рівня кадрової забезпеченості, професіоналізму і класифікації спеціалістів. Внаслідок визначення управлінської спрямованості обліку за центрами відповідальності важливим є врахування методів управління підприємствами. Крім того, мінливість умов зовнішнього середовища зумовлює зміни в цілях та стратегічних завданнях підприємства, які в свою чергу, можуть приводити до змін центрів відповідальності. Таким чином, при виборі або зміні центра відповідальності необхідно враховувати мету та стратегічні завдання діяльності підприємства. Поряд з тим, наведений перелік факторів не є вичерпним і під впливом зміни умов діяльності підприємств буде змінюватись та доповнюватись.

З огляду на зміст поняття «центр відповідальності» вибір центрів відповідальності повинен задовольняти такі вимоги:

1. Центр відповідальності необхідно пов’язати з виробничою та організаційною структурою підприємства.

2. Для кожного центру відповідальності необхідно визначити відповідальну особу – менеджера.

3. Повноваження з використання ресурсів та відповідальність за результати повинні бути закріплені у положеннях, інструкціях та інших внутрішніх нормативних документах.

Організаційно-методичні складові формування системи обліку за центрами відповідальності наведено на рис. 1.

Доцільно зауважити, при формуванні центрів відповідальності види діяльності та підрозділи можна групувати настільки широко або настільки вузько, наскільки це необхідно з точки зору відповідності двом основним критеріям:

1) групування видів діяльності в центрі відповідальності не повинно призводити до дублювання відповідальності за витрати;

2) поділ видів діяльності на центри відповідальності не повинен суперечити економічним вимогам - витрати на утримання системи контролю не повинні перевершувати можливі вигоди від контролю витрат [9, с.112].

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Врахування специфіки машинобудівного виробництва на методологічному рівні для виокремлення центрів відповідальності наблизить їх до реальних вузлів та суб’єктів відповідальності в умовах практичної діяльності таких підприємств.

Поряд з тим, мінливі умови зовнішнього середовища, зміна умов діяльності в середині підприємства (зміни технологічних процесів, видів діяльності, перепрофілювання підприємств, організаційні зміни тощо) зумовлюють наявність постійних трансформаційних процесів щодо зміни методологічних підходів до організації та здійснення обліку за центрами відповідальності.

Принципи обліку за центрами відповідальності:	
1. Менеджер відповідає лише за ту діяльність, що перебуває під його контролем. 2. Розмежування і затвердження зон відповідальності для керівників кожного центру відповідальності повинно відбуватись із врахуванням організаційної будови підприємства. 3. Розроблення показників оцінки діяльності центрів відповідальності і системи заохочення працівників. 4. Звіти про результатами роботи центрів відповідальності повинні бути персоніфіковані і складатись своєчасно і регулярно, використовуватись для оцінки діяльності центрів відповідальності, перевага за можливості повинна віддаватись складанню гнучких звітів; 5. Менеджери центрів відповідальності повинні брати участь у визначенні завдань центрів відповідальності та у складанні планів (кошторисів) на майбутні періоди.	
Вимоги до центрів відповідальності:	
1. Центр відповідальності необхідно пов'язати з виробничою та організаційною структурою підприємства. 2. Для кожного центру відповідальності необхідно визначити відповідальну особу – менеджера. 3. Повноваження з використання ресурсів та відповідальність за результати закріплені у положеннях, інструкціях та інших внутрішніх нормативних документах.	
Критерії групування центрів відповідальності:	
1. Групування видів діяльності в центрі відповідальності не повинно призводити до дублювання відповідальності за затрати. 2. Поділ видів діяльності на центри відповідальності не повинно суперечити економічним вимогам - затрати на утримання системи контролю не повинні перевершувати можливі вигоди від контролю затрат.	
Фактори впливу на вибір центрів відповідальності для підприємств машинобудування:	
Первинні: - галузеві особливості; - технології та організація виробничого процесу (для машинобудівних підприємств доцільно враховувати стадії та операції технологічних процесів, роботи при виробничих операціях); - методи переробки вихідних матеріалів; - склад продукції (для машинобудування характеристик продукції що випускається, зокрема наукомісткість продукції та технічну складність продукції); - методи управління підприємствам; - мета і стратегічні завдання діяльності підприємства.	Приведені: - рівень технічної оснащеності; - рівень кадрової забезпеченості, професіоналізму і класифікації спеціалістів.

Рис. 1. Організаційно-методичні складові формування системи обліку за центрами відповідальності

Таким чином, наведене питання практиці бухгалтерського облікового знання. продовжуватиме залишатись дискусійним і надалі у

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов Н. А. Организация управленческого учета в строительстве [Текст] / Н. А. Адамов, В. Е.Чернышев. – СПб: Питер, 2006. – 192 с.

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

3. Гаркуша Н. М. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі [Текст]: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Гаркуша Наталія Миколаївна; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2012. – 320 с.

4. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств [Текст]: монографія. / М. М. Гоголь, В. Ф. Максімова, В. В. Попович. – Одеса: «Атлант», 2014. – 196 с.

5. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник / С.Ф. Голов. – 3-те вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

6. Гуцаленко Л. В. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива [Текст]: монографія / Л. В. Гуцаленко, В. Ю. Фабіанська. – Вінниця: ТД «Едельвейс і К», 2013. – 262 с.

7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]: пер. с анг./ К. Друри; под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.

8. Карпова Т. П. Управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с.

9. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.

Король Екатерина Валериевна

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ

Рассмотрены теоретические подходы к организации учета по центрам ответственности с учетом особенностей деятельности предприятий машиностроения. Современные условия хозяйствования требуют осуществления эффективного управления предприятиями, это, в свою очередь, возможно путем рациональной организации и осуществления учета по центрам ответственности. Выполнение поставленной задачи обуславливает необходимость определения методологических подходов к организации учета по центрам ответственности. Наряду со значительным вниманием к этому вопросу в научной литературе в методологии бухгалтерского учета наблюдается некоторая неопределенность: различны толкования ряда методологических требований учета по центрам ответственности. Так, различным является определение цели учета по центрам ответственности, принципов, требований, критериев выделения центров ответственности. Недостаточно рассмотрены факторы отраслевых спецификаций, оказывающих влияние на разделение предприятий на центры ответственности, в частности для отрасли машиностроения. В работе выделены возможности, которые предоставляет учет по центрам ответственности для повышения эффективности управления, а именно: точность, адресность учетных показателей, создание условий для осуществления действенного контроля эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений. Сгруппированы преимущества и недостатки учета по центрам ответственности на современном этапе его развития. Оценены проблемы и ограничения учета по центрам ответственности и определены пути их устранения. Исследованы и сгруппированы принципы и требования к учету по центрам ответственности, критерии группировки центров ответственности в условиях практической деятельности предприятий, факторы влияния на выбор центров ответственности для предприятий машиностроения. Указано на проблему выполнения принципа адресности при определении центров ответственности, в том числе центров затрат. Результатом исследования является перечень сгруппированных организационно-методических требований к организации учета по центрам ответственности с учетом специфики условий деятельности машиностроительных предприятий. Определение отраслевых особенностей предприятий машиностроения на методологическом уровне формирования подходов к организации учета по центрам ответственности позволит повысить эффективность такого учета для управления.

Ключевые слова: *учет по центрам ответственности, центр ответственности, цель учета по центрам ответственности, принципы, требования, критерии.*

Korol' K.

ORGANIZATION OF ACCOUNTING ACCORDING TO RESPONSIBILITY CENTRES AT ENGINEERING ENTERPRISES

The theoretical approaches to accounting according to responsibility centers for engineering enterprises have been investigated taking into account the peculiarities of enterprises activity. Modern business conditions require the effective management, which is possible due to rational organization and implementation of accounting according to responsibility centers. The fulfilment of this task stipulates the determination of methodological approaches of accounting organization according to responsibility centers. Along with considerable attention to this issue in scientific literature, there are some uncertainties: interpretations of methodological requirements in accounting according to responsibility centers are different. There are differences in definitions of purposes of accounting according to responsibility centers, principles, requirements, criteria for allocation of responsibility centers. Industry specifications factors affecting division of enterprises according to responsibility centers, in particular, for engineering, are insufficiently considered. The opportunities offered by accounting responsibility centers to improve management efficiency have been analyzed in the article: accuracy, targeting of accounts indicators, creating the conditions for effective control of operations efficiency for the whole enterprise or its business units. Advantages and disadvantages of accounting according to responsibility centers at the present stage of its development have been grouped. Problems and restrictions of accounting according to responsibility centers have been evaluated and the ways to overcome them have been determined. Principles and accounting requirements according to responsibility centers, criteria of grouping responsibility centers in business operations, factors influencing the selection of responsibility centers for engineering enterprises have been researched and grouped. Problems of implementation of targeting principle in responsibility centers determination, including cost centers have been indicated. The result of research is a grouped list of organizational and methodological requirements for accounting accordimg to responsibility centers considering influence of specific conditions of engineering enterprises activity. Definition of engineering industry features at the methodological level formation of accounting according to responsibility centers will increase the efficiency of the accounting management.

Keywords: *accounting according to responsibility centers, responsibility center, the aim of accounting according to responsibility centers, principles, requirements and criteria.*

Одержано 26.01.2015 р.