

Отримано: 30.03.2015 р.

Прорецензовано: 14.04.2015 р.

Прийнято до друку: 30.04.2015 р.

Осадча О. О. Основи побудови ефективної системи обліку за центрами витрат / О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'ячук. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2015. – Випуск 28. – С. 146–150.

УДК 657:336.37

JEL: M41

**Осадча Ольга Олександрівна,**

кандидат економічних наук, доцент

Національний університет водного господарства та природокористування

## ОСНОВИ ПОБУДОВИ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ

У статті досліджено методи організації облікового процесу, які дозволяють здійснювати контроль за ефективністю використання ресурсів. Встановлено, що організація системи управлінського обліку за центрами відповідальності і центрами витрат забезпечить контроль за роботою окремих підрозділів для співставлення отриманих доходів і використаних ресурсів по кожному з них і підвищить точність та ступінь деталізації облікових даних. Описано основні етапи організації обліку фінансових результатів за місцями виникнення з урахуванням впровадження сучасних інформаційних систем. В цілому, дослідження, викладене у цій статті, спрямоване на удосконалення облікового процесу та створення оптимальної системи управління суб'єкта господарської діяльності.

**Ключові слова:** управлінський облік, центри відповідальності, центр витрат, контроль витрат, ресурси.

**Осадчая Ольга Алексеевна,**

кандидат экономических наук, доцент

Национальный университет водного хозяйства и природопользования

## ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ЗАТРАТ

В статье исследованы методы организации учетного процесса, которые позволяют осуществлять контроль за эффективностью использования ресурсов. Установлено, что организация системы управленческого учета по центрам ответственности и центрам затрат обеспечит контроль за работой отдельных подразделений для сопоставления полученных доходов и использованных ресурсов по каждому из них и повысит точность и степень детализации учетных данных. Было описаны основные этапы организации учета финансовых результатов по местам возникновения с учетом внедрения современных информационных систем. В целом, исследование, изложенное в этой статье, направлено на совершенствование учетного процесса и создания оптимальной системы управления субъекта хозяйственной деятельности.

**Ключевые слова:** управленческий учет, центры ответственности, центр затрат, контроль расходов, ресурсы.

**Olga Osadcha,**

Ph.D. in Economics, Associated Professor

National University of Water Management and Nature Resources Use

## BASES OF CONSTRUCTION AN EFFECTIVE ACCOUNTING SYSTEMS OF COST CENTER

The methods of organization of the accounting process, which allows to control the efficiency of resource use are investigated in the article. It was found that the organization of management accounting system of responsibility centers and cost centers will monitor the work of the individual units for the comparison of the income and resources used by each of them, and improve the accuracy and detail of accounting data. The main stages of organization of accounting of financial results for the place of origin with the introduction of modern information systems are described. Overall, the study set out in this article, aims to improve the accounting process and the creation of optimal management system of an economic entity.

**Keywords:** management accounting, responsibility centers, cost center, cost control, resources.

**Постановка проблеми.** Одним із найважливіших завдань для керівництва суб'єкта господарювання в умовах сталого розвитку є створення такої системи управління, яка дозволить вирішувати завдання господарської діяльності при оптимальному використанні ресурсів. З метою покращення фінансових результатів суб'єкта господарської діяльності найефективніше і найзручніше впливати саме на його витрати. Відповідно, слід приділяти особливу увагу організації їх обліку та групуванню інформації про витрати за різноманітними ознаками, основною серед яких є місце виникнення витрат.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у вивчення теоретичних і практичних аспектів обліку витрат за центрами відповідальності і місцями виникнення зробили такі вітчизняні й іноземні вчені: П. Атамас, Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуцайлюк, М. Пушкар, Л. Нападовська, М. Чумаченко, Е. Аткинсон, К. Друрі, Р. Ентоні, Р. С. Каплан, М. С. Янг, Р. Д. Банкер, К. С. Уоррен та ін. Не зважаючи на

глибину та фундаментальність проведених досліджень, вони, на нашу думку, потребують певних коригувань і уточнень у зв'язку з стрімким розвитком постіндустріальної економіки, зростанням масштабів глобалізації, що змінює принципи управління суб'єктом господарювання і організації його облікової системи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою нашої статті є узагальнення теоретичних досліджень українських та іноземних науковців щодо підходів до побудови управлінського обліку витрат суб'єктів господарської діяльності на основі концепції «центрів відповідальності» та «центрів виникнення витрат»; виокремлення етапів створення ефективної системи організації облікового процесу з метою поліпшення якості облікової інформації та посилення контролю за ефективністю використання ресурсів.

**Виклад основного матеріалу.** З точки зору організації господарської діяльності *центр виникнення витрат* – це територіально відокремлене місце, у якому здійснюється безпосереднє використання ресурсів. Для облікових цілей вважаємо за доцільне використовувати визначення, запропоноване М. Г. Чумаченко, який стверджував, що *центр витрат* – це первинний осередок аналітичного обліку, що встановлюється для контролю за витратами [6, с. 120].

Організація обліку по центрах витрат дозволяє спостерігати за формуванням витрат і здійснювати як їх класичний аналіз, так і аналіз на основі маржинального доходу, який передбачає розподіл витрат на змінні та постійні, а також визначення маржинального доходу. Такий аналіз доцільно проводити з урахуванням виду діяльності центру виникнення витрат.

Для ефективної організації обліку фінансових результатів за місцями виникнення з урахуванням упровадження сучасних інформаційних систем рекомендується виконання наступних послідовних кроків.

**1. Теоретичне обґрунтування.** На сучасному етапі слід уточнити зміст понять «центр відповідальності» та «центр витрат», однак, у першу чергу, потрібно виявити відмінності між схожими за звучанням поняттями «центр виникнення витрат» і «центр витрат».

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами виробництва і статтями калькуляції. Передумовою групування витрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Цех або інший підрозділ чітко виділялися як місце виникнення витрат, що полегшувало їх локалізацію, дозволяло віднести опосередковано розподілені витрати на продукти, виготовлені в такому місці. Облік витрат за місцями виникнення сприяв підвищенню точності калькулювання і його ввели саме з цією метою (в 20-ті роки ХХ століття).

Приблизно в середині 40-х ХХ ст. з'являється поняття «центр витрат», «оперативний центр витрат» як первинний осередок обліку витрат для контролю витрат у підрозділах і більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання.

*Центр витрат* – це організаційно-структурна одиниця суб'єкта господарської діяльності, яка виконує визначені функції. Облік за центрами виникнення передбачає: збір і віднесення первинних витрат (спожитих ресурсів) на окремі об'єкти обліку (технологічна установка, операція, відділ, дільниця, бригада тощо); їх перерозподіл на інші об'єкти чи готову продукцію, роботи чи послуги у відповідності до ланцюга створення вартості на підставі факторів витрат, які об'єктивно відображають внутрішнє споживання товарів, послуг чи ресурсів (наприклад, машино-години, площа виробничого приміщення, фактична трудоемість ремонту і т.п.) [3, с. 197].

Центри витрат виокремлюються за одноманітністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, спрямованістю витрат, при цьому вони можуть збігатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, дільницею) або бути підрозділом цих одиниць.

Центри витрат, як і місця виникнення витрат, поділяють за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі та умовні.

Рівень деталізації центрів витрат залежить від доцільності виділення окремих об'єктів із точки зору трудомісткості обліку та можливостей ефективного використання отриманої інформації. Номенклатура центрів витрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про витрати по будь-яким закодованим ознакам у різних комбінаціях.

Надалі, з розвитком виробничих відносин, теорією управління та управління витратами, зокрема, з'являється *поняття центру відповідальності за дотриманням рівня витрат*.

Аналогію в питаннях цільового призначення центрів витрат і центрів відповідальності можна провести в питаннях доходів.

Аналізуючи праці іноземних і вітчизняних учених, присвячені управлінському обліку, а саме К. Друрі, Е. А. Аткинсона, Р. С. Каплана, М. С. Янга, Р. Д. Банкера, К. С. Уоррена, Дж. М. Ріва, Дж. Дучака, О. Б. Вахрушевої, С. Ф. Голова, Л. В. Нападовської, П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, С. О. Левицької, ми дійшли висновку, що *центр відповідальності* – це будь-який підрозділ суб'єкта господарської діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності (витрати, доходи, використання інвестиційних коштів), які він контролює. Визначення результатів діяльності кожного центру відповідальності є метою обліку відповідальності.

З метою управління витратами (фінансовими результатами) обліковець регулярно повинен формувати звіт про показники функціонування для кожного центру відповідальності. Фактичні витрати у кожній статті витрат, наведені у такому звіті, слід порівнювати з показниками кошторисних витрат для того, щоб можна було виявити і проаналізувати витрати, що не відповідають плановим.

**2. Критерій виділення центрів відповідальності та центрів витрат.** У межах кожного суб'єкту господарської діяльності слід визначити свій принцип виділення центрів відповідальності. Переважна більшість вітчизняних науковців, які досліджують проблеми управлінського обліку, виділяють *центри витрат, доходу, прибутку та інвестицій* за обсягом повноважень і обов'язків відповідальних менеджерів. Відзначимо, що сучасні зарубіжні науковці виділяють лише три центри відповідальності – *витрат (cost centers), прибутку (profit centers) та інвестицій (investment centers)* [8, с. 1078; 7, с. 535].

Керівник *центру витрат* контролює витрати, але не контролює інвестиції в активи центру. Центри витрат можуть входити до складу інших центрів відповідальності або існувати відокремлено. Центри витрат поділяються на центри регульованих і нерегульованих витрат. Для центру регульованих витрат встановлюється оптимальне співвідношення між витратами і обсягом випуску продукції (надання послуг, виконання робіт). Управління витратами таких центрів здійснюють за допомогою гнучких бюджетів. Керівник центру регульованих витрат відповідає за мінімізацію витрат на одиницю, а його діяльність оцінюється шляхом зіставлення планових (нормативних) і фактичних витрат на одиницю продукції. Для центру нерегульованих витрат не існує оптимальних співвідношень між витратами і результатами діяльності. Керівництво суб'єкта господарської діяльності приймає розмір витрат таких центрів як задану величину (проектно-конструкторське бюро, лабораторія техніко-хімічного контролю тощо).

*Центр доходу (або центр виручки)* – це центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру [2, с. 408]. Слід відзначити, що виділення такого центру відповідальності досить часто супроводжується критикою, оскільки при використанні доходу в якості бази для оцінки виконання можливі небажані наслідки. Концентрація уваги лише на виручці спонукає працівників суб'єкта господарювання розширювати види діяльності з метою досягнення вищого рівня доходів, що створює надлишкові витрати.

*Центр прибутку* становить собою підрозділ, менеджери яких відповідальні не тільки за витрати, але й за фінансові результати своєї діяльності. Тобто він відрізняється від попередніх центрів відповідальності розширенням повноважень менеджменту. Це можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філії, дочірні організації, торгові представництва, магазини фірми і т.п.

Керівник *центру інвестицій* одночасно контролює доходи, витрати та рівень інвестицій. Оскільки менеджери центру інвестицій несуть відповідальність за доходи і витрати, то прибуток також є частиною звітності інвестиційного центру. Для оцінки діяльності центру в міжнародній практиці застосовують додаткові показники – *прибуток на інвестований капітал та залишковий прибуток*, де прибуток на інвестований капітал (*Rate of return on investment*) – це фінансовий коефіцієнт, який: ілюструє рівень прибутковості або збитковості бізнесу; розраховується як співвідношення суми прибутку або збитків до суми інвестицій.

*Залишковий прибуток (Residual income)* – прибуток, який може отримати організаційний підрозділ або центр інвестицій понад деякий мінімальний рівень прибутку на загальну суму інвестицій. Показник розраховується як різниця між чистим прибутком від основної діяльності та добуток інвестицій і мінімальної ставки їх рентабельності.

В інтернаціональній моделі фінансового обліку критерієм виділення центру відповідальності є вид продукції (робіт, послуг), що виготовляється підрозділом, у взаємозв'язку з територіальною відокремленістю. Зважаючи на існуючу вітчизняну практику групування витрат, можна виділити наступні основні центри відповідальності: основне виробництво, допоміжне виробництво, адміністрація.

Критерієм виокремлення центру витрат є завершена технологічна операція. На території одного центру відповідальності можуть знаходитися декілька центрів виникнення витрат, які можуть надавати послуги різним центрам відповідальності.

**3. Зміна схеми документообігу.** Організація обліку за центрами витрат потребує внесення змін у первинних документах. При цьому, у первинних документах повинні знайти відображення:

- дані про місце виникнення витрат: код, шифр або чітка назва, що дадуть змогу безпомилково відображати господарські операції на рахунках обліку;
- інформація про носій витрат: продукція, послуга, замовлення, що допоможуть визначити собівартість кожного носія витрат на будь-якій стадії виробництва;
- особа, відповідальна за певні витрати.

**4. Визначення способу облікового групування витрат.** У практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання можливі два основні напрями побудови рахунків управлінського обліку в залежності від його організації. *Перший напрям* представляє систему управлінського обліку у вигляді самостійного

виду обліку. *Другий напрям* – інтегровані системи обліку і контролю, які, у свою чергу, поділяють на: традиційні інтегровані системи (собівартість, ціноутворення тощо); мережеве управління ресурсним потенціалом (власність, резервна система тощо) [4, с. 273].

О. В. Кузнецова пропонує п'ять варіантів побудови плану рахунків управлінського обліку:

1) перший варіант на основі рахунків головної книги може бути використаний під час традиційної організації інтегрованого управлінського обліку (простий, позамовний, попередільний (попроцесний) облік витрат);

2) другий варіант передбачає використання самосійних планів рахунків управлінського обліку (стандарт-костинг, директ-костинг, системи прогнозного і стратегічного обліку);

3) третій варіант побудований на використанні управлінських планів рахунків витрат і собівартості під час використання функціональних систем (ABC – облік витрат по функціям, PFC – облік витрат на основі руху продукту, GIT – точно в строк, ланцюг цінностей);

4) четвертий варіант передбачає використання структурованих планів рахунків, побудованих на принципах архітекτονіки, що характерно для інтегрованих систем управлінського обліку, які дозволяють використовувати будь-які варіанти організації управління;

5) п'ятий варіант орієнтований на функціонування мережевих структурованих планів рахунків, оперативне, тактичне і стратегічне управління, використання показників чистих активів і чистих пасивів в адекватному оцінюванні в цілях подолання кризових явищ [4].

#### **5. Ефективно організувати звітування та оцінювання діяльності центрів відповідальності.**

У результаті обробки інформації управлінського обліку створюється внутрішня звітність, яка є важливим інструментом контролю. Періодичність складання внутрішньої звітності, її точність, деталізація і терміни подання індивідуальні для кожного суб'єкта господарської діяльності та залежать від об'єкта і цілей управління. При цьому витрати на підготовку внутрішньої звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання.

В основі складання звітів за центрами витрат лежить *принцип контролюваності*. Для цього:

1) деталізованість звітів зменшується відповідно до підвищення рівня компетенції керівника;

2) звіти вищому керівництву не є результатом підсумовування звітів підлеглих йому менеджерів (тобто керівному менеджеру немає необхідності перевіряти звіти нижніх рівнів до тих пір, поки не виникне проблема).

Якість роботи центру відповідальності в системі управлінського обліку оцінюється двома показниками: результативністю й ефективністю.

*Результативність* – це ступінь досягнення центром відповідальності поставленої мети (результати виконання мети).

*Ефективність* – це виконання заданого обсягу робіт під час мінімального використання виробничих ресурсів або максимальне виконання обсягу робіт при заданому розмірі ресурсів [1].

*Результативність* характеризується ступенем задоволення потреб зацікавлених сторін, а *ефективність* є критерієм того, як саме з економічної точки зору використовуються ресурси суб'єкта господарської діяльності для забезпечення певного рівня задоволення зацікавлених сторін [5, с. 169].

Критерії, використані в оцінці діяльності центрів відповідальності, можуть бути розділені на фінансові та нефінансові показники. До фінансових показників належать розмір прибутку, показник рентабельності активів, залишковий прибуток, економічна додана вартість. Нефінансові показники визначаються як фактори, від яких залежить діяльність центрів відповідальності, – якість продукції (робіт, послуг), продуктивність, рівень задоволення споживачів тощо. За допомогою фінансових показників суб'єкт господарювання оцінює результати минулої діяльності підрозділів, а нефінансові показники дозволяють спрогнозувати результати їх майбутньої роботи.

**Висновки.** Організація системи управлінського обліку за центрами відповідальності і центрами витрат забезпечить контроль за роботою окремих підрозділів для співставлення отриманих доходів і використаних ресурсів по кожному з них, підвищить точність і ступінь деталізації облікових даних. У цілому, наведені результати дослідження спрямовані на удосконалення облікового процесу та створення оптимальної системи управління суб'єкта господарської діяльності.

#### **Література:**

1. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет : Учебное пособие / О. Б. Вахрушева. – М. : Дашков и К., 2011. – 252 с. – [Електронний ресурс].

2. Голов С. Ф. Управлінський облік : [Підручник] / С. Ф. Голов. – 3-тє вид. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.

3. Зимакова Л. А., Семькина Л. Н. Организация учета по центрам возникновения затрат / Л. А. Зимакова, Л. Н. Семькина // Научные ведомости Белгородского государственного университета. – 2007. – №8(39). – Вып. 4. – С. 195-203.



4. Кузнецова Е. В. Методология формирования системы планов счетов управленческого и стратегического учета / Е. В. Кузнецова // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2009. – № 2. – С. 273-280.
5. Микитюк П. Методичні підходи до аналізу ефективності інноваційної діяльності підприємства / П. Микитюк // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – Вип. 1(17) – С. 166-170.
6. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США : научн. изд. / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
7. Davis Ch.E., Davis E. Managerial Accounting. 2nd Edition / Charles E. Davis, Elisabeth Davis. – Wiley, 2013. – 784 p. in color. – 2nd ed. – ISBN: 9781118548639.
8. Financial and Managerial Accounting, 12e / Carl S. Warren, James M. Reeve, Jonathan Duchac. – South-Western, Cengage Learning, USA, 2013. – 1408 p. in color. – 12th ed. – ISBN: 1133952429, 9781133952428.