

УДК 657.1:664.1

І. М. Лепетан,

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ORCID ID: 0000-0003-1135-4755

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.23.19

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

I. Lepetan,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

MANAGERIAL ACCOUNTING ORGANIZATION OF COST CENTRES IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті розкрито теоретичні засади організації і методики управлінського обліку на основі системи обліку витрат за центрами відповідальності, а також доведено необхідність виділення центрів відповідальності та їх вплив на організацію обліку витрат на підприємстві.

Проведено аналіз наукових досліджень щодо змісту поняття "центр витрат" та його місця у системі управління витратами виробничого підприємства. Узагальнено центри витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств, а саме виділено виробничі та номінальні центри витрат. До виробничих центрів витрат віднесено центр витрат основного виробництва, допоміжних, промислових та обслуговуючих виробництв. До номінальних центрів витрат віднесено центр адміністративних і збутових витрат. Наведено рекомендований перелік показників для центру витрат.

Для виявлення відхилень у виконанні планових показників витрат за елементами (або місцями виникнення) запропоновано застосовувати структурно-динамічний аналіз. Досліджено критерії оцінювання центрів відповідальності.

The main task of accounting organization is to allocate a structural unit in order to identify centers of responsibility. Responsibility Center is an area of activity within which the manager's personal responsibility for the performance indicators that he controls is established.

Organization of cost accounting at cost centers and centers of responsibility is one of the important elements of management accounting, which facilitates the implementation of the basic functions of the management system, namely planning, accounting, control, analysis, coordination and regulation, information sharing. So, cost center and responsibility center accounting allows you to decentralize cost management, oversee their formation at all levels of management, use specific cost control methods tailored to the features of each unit, identify the culprits of unproductive costs, and ultimately, substantially increase economic efficiency of management.

The article describes the theoretical principles of the organization and methods of management accounting on the basis of the cost center accounting system, as well as the need to identify centers of responsibility and their impact on the organization of cost accounting in the enterprise.

The analysis of scientific researches on the content of the concept "cost center" and its place in the cost management system of a manufacturing enterprise is carried out. Cost centers of the main activity of agricultural enterprises are generalized, namely production and nominal cost centers are allocated. Cost centers include the cost center of the main production, auxiliary, industrial and service industries. The nominal cost centers include the administrative and sales center. The recommended list of metrics for cost center.

It is proposed to use structural and dynamic analysis to identify variations in the execution of planned cost indices by elements (or locations). The criteria for evaluating compliance centers have been investigated. The criteria used in the evaluation of the responsibility centers can be divided into financial and non-financial indicators. Financial indicators include the size of profit, the indicator of return on assets, residual profit, economic added value. Non-financial indicators are defined as factors on which the activity of the centers of responsibility depends — quality of products (works, services), productivity, level of satisfaction of consumers, etc.

Ключові слова: управлінський облік, центри відповідальності, центри витрат.

Key words: managerial accounting, responsibility centers, cost centers.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виробниче підприємство є окремим господарюючим суб'єктом, ефективність діяльності якого безпосередньо залежить від кваліфікованого управління, яке повинно володіти своєчасною, достовірною, повною економічною інформацією, що формується у процесі ведення бух-

галтерського обліку. На великих підприємствах повнота та своєчасність накопичення й обробки інформації щодо витрат неможливі без групування витрат підприємства за окремими центрами витрат або центрами відповідальності.

Однією із головних проблем управлінського обліку на підприємствах є відсутність чітко-

го розуміння його виду, чітко окресленого правового поля з визначеними нормами та правилами його ведення, затверджених форм звітності та інше.

Визначальною основою організації та методики управлінського обліку є створення та функціонування центрів відповідальності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний внесок у дослідження проблеми організації обліку витрат зробили вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти. Окремі питання методології та організації управлінського обліку за центрами відповідальності дослідили такі вчені: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.С. Лень, А.В. Нападівська, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет та інші. Проте з розвитком ринкових відносин значна кількість питань залишаються нерозкритими або ж мало розкритими, потребують подальшого вирішення та обґрунтування, що і обумовлює актуальність даного дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є теоретичне та практичне обґрунтування і висвітлення основних передумов впровадження центрів відповідальності як елементів організації управлінського обліку витрат.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основним завданням організації обліку є виділення структурної одиниці, з тим щоб виділити центри відповідальності. Центр відповідальності — сфера діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює [1].

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Організація обліку витрат за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності є одним із важливих елементів управлінського обліку, який сприяє реалізації основних функцій системи управління, а саме планування, обліку, контролю, аналізу, координації та регулювання, обміну інформацією. Отже, побудова обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління, використовувати специфічні методи контролю витрат з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу,

виявляти винуватців непродуктивних витрат і, в кінцевому підсумку, істотно підвищити економічну ефективність господарювання.

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах [3]:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Управління за центрами відповідальності — це система управління, яка забезпечує планування, моніторинг, оцінювання, контроль і регулювання діяльності кожного центру відповідальності.

Формування системи управління за центрами відповідальності передбачає [6, с. 172]:

- визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань;
- виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності;
- розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності;
- розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності;
- оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу виокремити чотири типи центрів відповідальності:

- центр витрат — центр відповідальності, керівник якого контролює лише витрати центру;
- центр доходу — центр відповідальності, керівник якого контролює лише доходи центру;
- центр прибутку — центр відповідальності, керівник якого контролює витрати і доходи центру;
- центр інвестицій — центр відповідальності, керівник якого контролює одночасно витрати, доходи центру, а також інвестиції в активи центру.

Ф.Ф. Бутинець та О.Д. Каверіна називають центри витрат центрами виникнення витрат вказуючи, що "центри виникнення витрат — це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, плану-

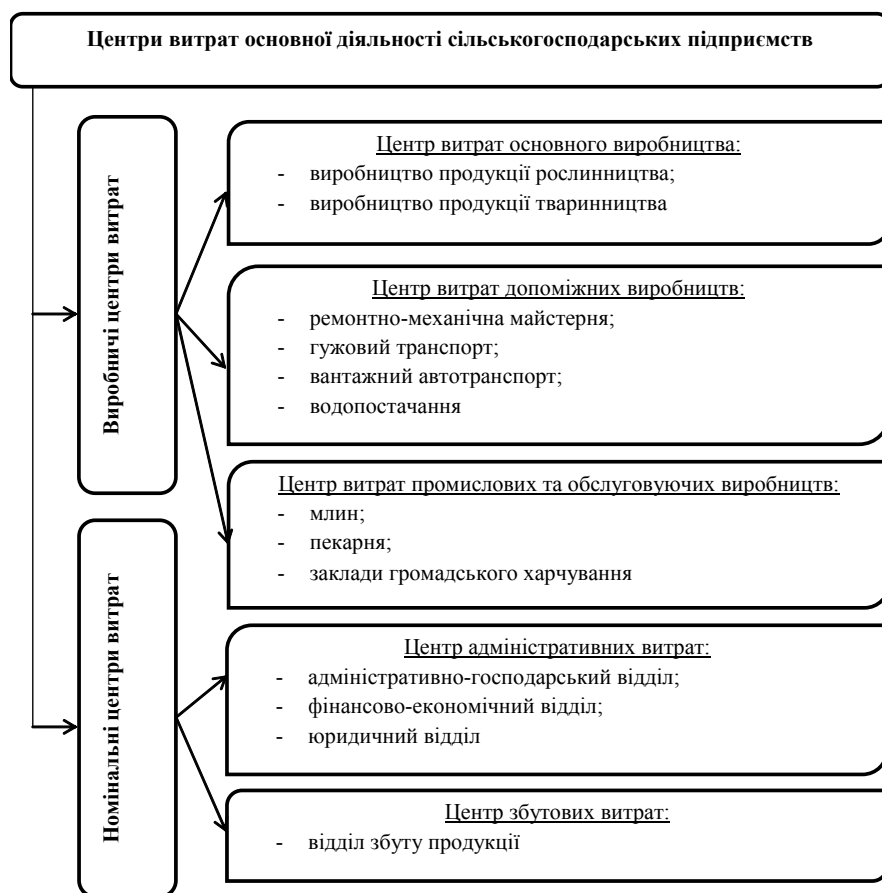


Рис. 1. Центри витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств

вання та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання" [2].

На противагу вищезазначеному твердженню М.С. Пушкар зазначає, що "центри витрат — сфери відповідальності за окремі стадії кругообороту засобів на підприємстві, які виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва" [7].

Не можна не погодитися з думкою М.Г. Чумаченка про те, що центр витрат становить первинний осередок аналітичного обліку, який здійснює контроль за цими витратами. Він може збігатися зі структурною одиницею (цехом, дільницею) або може бути її структурним підрозділом [8].

Проведені дослідження свідчать, що більшість вчених виокремлюють та класифікують центри витрат в якості об'єкта планування і обліку витрат з метою їх деталізації, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

Нами визначено центри відповідальності (центри витрат) на сільськогосподарських

підприємствах. До виробничих центрів витрат віднесено: центри витрат основного виробництва (виробництво продукції рослинництва і тваринництва); центри витрат допоміжних виробництв (ремонтно-механічна майстерня, вантажний автотранспорт, водопостачання); центри витрат промислових та обслуговуючих виробництв (млин, пекарня, заклади громадського харчування). До складу номінальних центрів витрат входять центри адміністративних витрат (адміністративно-господарський відділ, фінансово-економічний відділ, юридичний відділ) та центри збутових витрат (відділ збуту продукції) (рис. 1).

Кожному з центрів витрат доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу. Для виробничих підприємств рекомендований перелік показ-

ників для центру витрат наведено в таблиці 1.

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, позовний, попередільний (попроцесний) облік витрат);

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

3) третій варіант побудований на використанні управлінських планів рахунків витрат і

Таблиця 1. Альтернативні показники діяльності для центрів витрат

№	Центри витрат	Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку)	Рахунок обліку	Критерій введення субрахунку аналітичного обліку
1	Витрати основного виробництва	Прямі виробничі витрати	23	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	91	
		Фактична собівартість продукції	27	За видами продукції
2	Витрати допоміжного виробництва	Прямі виробничі витрати	23	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	91	
3	Обслуговуюче виробництво	Прямі виробничі витрати	23	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	91	
4	Витрати адміністрування	Адміністративні витрати	92	За елементами витрат, структурними підрозділами
5	Витрати на збут	Витрати на збут	93	За елементами, видами продукції

Джерело: [5].

собівартості під час використання функціональних систем (ABC — облік витрат за видами діяльності, PFC — облік витрат на основі руху продукту, GIT — точно в строк, ланцюг цінностей);

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

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

Організація обліку за центрами витрат потребує внесення змін у первинних документах. Водночас 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 визначати собівартість кожного носія витрат на будь-якій стадії виробництва;

— особа, відповідальна за певні витрати.

Основою організації обліку витрат за центрами відповідальності є закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням кошторисів за кожною відповідальною особою. Як правило, центри відповідальності створюються у відповідності з деталізованою схемою організації підприємства та переліком посадових обов'язків на кожному робочому місці. Якщо під час розробки посадових інструкцій не були повністю враховані по-

треби контролю за витратами, до них вносяться відповідні доповнення [9, с. 125—126]. Кошториси (бюджети) для кожного центру відповідальності складаються тільки на витрати, які безпосередньо контролюються даним працівником, тобто включаються виключно контрольовані статті. Отже, суттєвою є проблема розподілу витрат на контрольовані та неконтрольовані. Складність такого розподілу зумовлена тим, що значна частина витрат є частково контрольованими. Під час розподілу витрат на контрольовані та неконтрольовані М.Г. Чумаченко пропонує враховувати два чинники: рівень управління та час. Сутність впливу першого чинника полягає в тому, що витрати, не контрольовані на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому. А питання, які не можуть бути вирішені в короткостроковому часовому періоді, можуть вирішуватися в довгостроковому. На думку вченого, практично повного розподілу витрат на контрольовані та неконтрольовані можна досягти шляхом досконалого аналізу кожної статті витрат за різними рівнями управління і за різні проміжки часу [9, с. 127].

З метою раціональної організації внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності доцільно, на нашу думку, розширити класифікацію центрів відповідальності, шляхом відокремлення центрів прямих витрат і частково регульованих непрямих витрат, які відрізняються за своїм функціональним призначенням: центри витрат в яких керівники відповідають лише за ті контрольовані витрати, які можна однозначно пов'язати з конкретним об'єктом калькулювання; центри частково регульованих витрат, в яких керівники відповідають за контрольовані витрати, які не можна пов'язати з об'єктом калькулювання економічно-однорідним шляхом.

Таблиця 2. Аналіз структури і динаміки витрат центрів відповідальності "Витрати"

Статті витрат	Документ первинного обліку	Кошторисні витрати, тис. грн	Фактичні витрати, тис. грн	Відхилення	
				абсолютне, тис. грн	відносне, %
Прямі виробничі витрати		167,8	168,10	0,3	0,2
Матеріали	Лімітно-забірна картка	30,6	31,6	1,0	3,2
Оплата праці виробничого персоналу	Наряди, акти виконаних робіт, розрахунково-платіжна відомість	72,7	74,0	1,3	1,7
Нарахування на заробітну плату ЄСВ	Розрахунок	24,0	34,4	0,4	1,6
Амортизація виробничого обладнання	Відомість нарахування амортизації	12,6	12,7	0,1	0,7
Інші прямі виробничі витрати	Акти виконаних робіт, накладні	27,9	25,4	-2,2	-7,8
Загальновиробничі витрати		125,0	126,1	1,1	0,8
Заробітна плата апарату управління виробництвом	Табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість	65,0	66,8	1,8	2,7
Нарахування на заробітну плату ЄСВ	Розрахунок	19,5	22,1	2,6	13,3
Комунальні послуги для виробничого підрозділу	Акти виконаних робіт	12,3	9,2	-3,1	-25,2
Амортизація необоротних активів, задіяних на обслуговуванні виробництва	Відомість нарахування амортизації	4,0	3,2	-0,8	-20,0
Інші загальновиробничі витрати	Акти виконаних робіт, накладні	24,1	24,8	0,6	2,4

По кожному центру витрат відповідальність відповідних керівників або виконавців встановлюється тільки за контрольованим ними витратами. Під час встановлення контрольованих витрат часто виникають проблеми, оскільки багато витрати можуть контролюватися частково. Так, у разі віднесення витрат до контрольованих і неконтрольованих необхідно враховувати рівень управління та час здійснення витрат. Сутність впливу рівня управління полягає в тому, що одні й ті ж витрати можуть бути неконтрольованими на одному рівні й контрольованими на іншому.

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. Водночас витрати на підготовку внутрішньої звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання.

Внутрішня звітність для центрів витрат передбачає моніторинг раціонального використання виробничих ресурсів: відслідковуються правильність списання витрат та оперативність погашення зобов'язань перед працівниками, сторонніми підприємствами та установами, що виникають у процесі діяльності центрів витрат.

Менеджмент організації діяльності центрів відповідальності обумовлює одночасне застосування аналітичних процедур фінансового та

управлінського аналізу, тобто проведення фінансово-управлінського аналізу (ФУА).

Метою ФУА діяльності центрів витрат є отримання інформації для прийняття рішень з питань управління витратами: вивчення ефективності технології виробничого процесу; оцінка та обґрунтування раціональності використання виділених для центру виробничих ресурсів; розробка основних принципів та орієнтирів ресурсозбереження; оперативне виявлення чинників, що впливають на відхилення фактичних показників використання виробничих ресурсів від запланованих кошторисом; обґрунтування впливу отриманих результатів аналізу на виробничий процес. Об'єктом ФУА діяльності центрів витрат є процеси використання виробничих ресурсів: технічних, технологічних, кадрових, фінансових, нематеріальних та ін. [5].

Для виявлення відхилень у виконанні планових показників витрат за елементами (або місцями виникнення) можливо із застосуванням структурно-динамічного аналізу. Приклад структурно-динамічного аналізу наведено в таблиці 2.

За результатами відхилень з таблиці 2 необхідно передусім:

- перевірити правильність нарахування витрат (за формальними та фактичними ознаками);

- зіставити отримані відхилення з виконанням плану з випуску продукції;

- з'ясувати вплив збільшення частки загальновиробничих витрат у собівартості гото-

вої продукції на якісні та кількісні показники випуску;

— у разі підтвердження обґрунтованості отриманих відхилень внести коригування в кошторис витрат центру на наступний звітний період.

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.

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.

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.

ВИСНОВОК

Організація системи управлінського обліку на підприємствах за центрами відповідальності і місцями виникнення витрат дозволить вирішити два основних завдання: 1) забезпечити контроль за ефективною роботою окремих підрозділів для зіставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них; 2) підвищити точність та ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості продукції, особливо на тих підприємствах, які випускають великий асортимент продукції.

Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік. К.: ЦНА, 2006. 440 с.

2. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / за ред. д. е. н., проф., Ф. Ф. Бутин-

ця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП "Рута", 2005. 480 с.

3. Голов С.Ф. Управлінський облік. К.: Лібра, 2003. 704 с.

4. Кузнецова Е.В. Методология формирования системы планов счетов управленческого и стратегического учета. Вестник Ростовского государственного экономического университета "РИНХ". 2009. № 2. С. 273—280.

5. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності "Витрати"). Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 6. С. 34—44.

6. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій. К.: УБС НБУ, 2008. 219 с.

7. Пушкар М.С. Розробка систем обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 198 с.

8. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине. Світ бухгалтерського обліку. 1999. № 10. С. 2—9.

9. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М.: Финансы, 1971. 240 с.

References:

1. Atamas, P.Y. (2006), *Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]*, TsNL, Kyiv, Ukraine.

2. Butynets, F.F. (2005), *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik [Accounting management]*, 3rd ed, PE "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.

3. Golov, S.F (2003), *Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]*, Libra, Kyiv, Ukraine.

4. Kuznetsova, E.V. (2009), "Methodology for the formation of a system of plans of accounts for managerial and strategic accounting", *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo jekonomicheskogo universiteta "RiNH"*, vol. 2, pp. 273—280.

5. Levitskaya, S. (2011), "Practical aspects of implementation of management accounting (for example, the centers of responsibility "Costs")", *Bukhhalters'kyj oblik i audit*, vol. 6, pp. 34—44.

6. Partin, G.O. (2008), *Upravlinnia vytratamy pidpryemstva: kontseptual'ni zasady, metody ta instrumentarij [Enterprise Cost Management: Conceptual Foundations, Methods and Tools]*, UBS NBU, Kyiv, Ukraine.

7. Pushkar, M.S. (2003), *Rozrobka system obliku [Development of accounting systems]*, Carte blanche, Ternopil, Ukraine.

8. Chumachenko, N. G. (1999), "Development of management accounting in Ukraine", *Svit bukhalters'koho obliku*, vol. 10, pp. 2—9.

9. Chumachenko, N. G. (1971), *Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SShA [US Accounting and Analysis]*, Finance, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 18.11.2019 р.