

Облік і оподаткування

УДК 657.47

Шарманська Валентина Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Шарманская Валентина Николаевна

кандидат экономических наук, доцент

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

Sharmanska Valentina

PhD in Economics, Associate Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Панкратова Тетяна Володимирівна

магістрант кафедри обліку і аудиту

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Панкратова Татьяна Владимировна

магистрант кафедры учета и аудита

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Pankratova Tetiana

Master Student of the Department of Accounting and Audit

Taras Shevchenko National University of Kyiv

**СУТНІСТЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВИТРАТ ЗА
ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЇХ РОЛЬ У ГОСПОДАРСЬКІЙ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ЗАТРАТ ПО
ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ, ИХ РОЛЬ В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

THE ESSENCE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND COSTS CENTERS, THEIR ROLE IN THE ECONOMIC ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

Анотація. В умовах розвитку ринкової економіки в Україні виникає об'єктивна необхідність в нових підходах до управління підприємством. Відповідно, з'являються нові інформаційні потреби. Якісне керування господарюючим суб'єктом безпосередньо залежить від ефективності обліку, контролю та аналізу використаних ресурсів. Впровадження обліку витрат за центрами відповідальності є одним із методів побудови ефективної системи управління витратами.

У статті систематизуються та узагальнюються теоретичні засади управлінського обліку та витрат за центрами відповідальності, визначається їх роль у господарській діяльності підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, центр відповідальності, центр витрат, керування витратами.

Аннотация. В условиях развития рыночной экономики в Украине возникает объективная необходимость в новых подходах к управлению предприятием. Соответственно, появляются новые информационные потребности. Качественное управление предприятием напрямую зависит от эффективности учета, контроля и анализа использованных ресурсов. Внедрение учета затрат по центрам ответственности является одним из методов построения эффективной системы управления затратами.

В статье систематизируются и обобщаются теоретические основы управленческого учета и затрат по центрам ответственности, определяется их роль в хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, расходы, центр ответственности, центр затрат, управление затратами.

***Summary.** In the conditions of market economy development in Ukraine there is an objective need for new approaches to enterprise management. Accordingly, new information needs are emerging. Effective management of a business entity depends directly on the efficiency of accounting, control and analysis of the resources used. Implementing cost center accounting is one of the methods of building an effective cost management system.*

The article systematizes and generalizes the theoretical principles of management accounting and costs centers, defines their role in the economic activity of enterprises.

***Key words:** management accounting, costs, responsibility center, cost center, cost management.*

Постановка проблеми. Сьогодні чимало вітчизняних підприємств функціонують на основі застарілих форм внутрішніх структур, якими складно керувати. На рівні підрозділів часто відсутні такі важливі функції, як аналіз, планування, контроль за доходами та витратами. Удосконалення управління супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління. Перехід до децентралізованої системи управління є способом вирішення поставлених проблем, що надасть змогу керівникам різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальним проблемам управлінського обліку, аналізу і контролю витрат за центрами відповідальності присвятили свої праці такі вітчизняні учені: В.Г.Швець, Ф.Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, О.Л. Михальська, М. С. Пушкар, В. В.Сопко та інші. Вагомий внесок у дослідження теоретичних і методологічних основ управлінського обліку внесли зарубіжні вчені, такі як А. Апчерч (A. Urchurch), А. Аткинсон (A. Atkinson), К. Друпі (C. Drury), Р.С. Каплан (RobertS. Kaplan), Дж. Сігел (J. Sigal), Дж. Фостер (C. Foster), Джон А.Хіггінс

(John A. Higgins), Р.В. Хілтон (R.W. Hilton), Ч.Т. Хорнгрен (T. Horngren) та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи відсутність нормативно-правового регулювання управлінського обліку загалом та витрат за центрами відповідальності зокрема, а також різність поглядів науковців на зміст та прикладне значення даних концепцій, у вітчизняному бухгалтерському просторі виникає гостра необхідність розробки конкретних заходів по адаптації зарубіжних практик управлінського обліку в нашій обліковій діяльності.

Мета статті. Автори не ставили за мету розставити акценти в дещо суперечливій системі визначень, категорій і методик сутності управлінського обліку витрат і центрів відповідальності, проводити комплексну ревізію і конкретизацію дефініцій. Вони були потрібні нам не для того, щоб поставити крапку в застосуванні управлінського обліку за центрами відповідальності, а лиш для того, щоб, ясніше і послідовніше сформулювати власне розуміння розглянутих питань систематизації та узагальнення теоретико-методичних та організаційних засад, а також імплементації практичних рекомендацій щодо вдосконалення управлінського обліку та витрат за центрами відповідальності на підприємстві до практичного інструментарію економічного аналізу підприємства та які б слугували відправною точкою для подальшого прийняття конкретних ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Особливістю управлінського обліку є можливість його самостійного впровадження та регулювання на господарюючому суб'єкті. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій [1].

Управлінський облік розширює та поглиблює фінансовий і є головною системою комунікації всередині організації. Його основна мета — забезпечення інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих показників.

Американською асоціацією бухгалтерів сформульовано наступне визначення досліджуваної категорії: «Управлінський облік — це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень». Відповідно, це процес всередині компанії, який забезпечує керівників своєчасною інформацією, яка використовується для планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Сучасна фахова наукова література демонструє, що серед теоретиків обліку досі не склалось єдиної думки щодо концепції управлінського обліку як наукової дисципліни, так і практичної діяльності. Деякі визначення управлінського обліку наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення управлінського обліку у працях вітчизняних і зарубіжних науковців

Автор	Визначення
Голов С.Ф.	Управлінський облік – це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [2]
Бутинець Ф.Ф.	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства [3]
Пушкар М.С.	Управлінський облік є самостійною підсистемою бухгалтерського обліку із своїм предметом, методом і завданнями, яка тісно пов'язана з управлінською системою і направлена на зниження витрат виробництва та збільшення прибутків підприємства [4]
Друри К.	Управлінський облік – це надання особам в самій організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність і продуктивність поточних операцій [5]

Джерело: розроблено автором за даними [2; 3; 4; 5]

Спільною рисою для даних висловлювань вчених-економістів є те, що основним завданням управлінського обліку є надання керівникам різних рівнів неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень

Таким чином, управлінський облік - це внутрішня інформаційно-аналітична система, яка служить для досягнення поставлених перед організацією цілей і є складовою частиною системи управління підприємством. Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесом. У процесі управлінського обліку формується інформація для забезпечення вимог управління у відповідності зі сформованими умовами внутрішнього і зовнішнього середовища, виконання функцій прогнозування, планування, нормування, організації, мотивації, координації, обліку, контролю, аналізу, регулювання.

Поняття «центр відповідальності» визначено у обліково-економічній науковій літературі. У таблиці 2 наведено різні тлумачення науковцями даної економічної категорії.

Таблиця 2

Тлумачення терміну «центр відповідальності»

Автор	Визначення
Бутинець Ф.Ф.	Визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників [3]
Апчерч А.	Поділ організації на центри, управління кожним з них делегується відповідальному менеджеру [6]
Мочерний С.В.	Структурний підрозділ (декілька підрозділів) з певним ступенем автономності, менеджери якого відповідають перед керівництвом підприємства за реалізацію поставлених цілей і дотримання визначених лімітів витрат [7]
Хенсен Р.	Підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу. Сегмент бізнесу, менеджер якого відповідає за конкретну сукупність діяльності [8]
Лень В.С.	Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного керівника [9]

Джерело: розроблено автором за даними [3; 6; 7; 8; 9]

На основі наведених наукових поглядів можна стверджувати, що загалом центр відповідальності - це організаційна одиниця підприємства, керівник якої відповідає за частину об'єктів, що належать до неї, та досягнуті нею результати діяльності. Організація управління за центрами відповідальності має на меті в першу чергу встановити особисту відповідальність керівників підрозділів за результати їх роботи. Для цього потрібно забезпечити організаційне, економічне та управлінське відокремлення підрозділів. Центр відповідальності являє собою окрему ділянку системи управління господарюючим суб'єктом, яка має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (робота або послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону[2]. Мета кожного центру відповідальності – це ефективна діяльність, тобто виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів.

Центри відповідальності визначаються на різних підприємствах індивідуально, у залежності від розміру підприємства, виду промислового виробництва, характеру промислових процесів і організаційної структури.

Кожен центр відповідальності складається з декількох місць витрат. Ступінь деталізації центрів відповідальності формується індивідуально на кожному підприємстві. Їх розмір залежить від цілей і задач, поставлених керівником для контролю витрат, закріплених за ними. При цьому, чим вище рівень центру відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника і навпаки. Неупереджена і достовірна оцінка при проведенні комплексного економічного аналізу діяльності підприємства та прийняття на основі його результатів ефективних управлінських рішень суттєво залежить від ведення управлінського обліку і аналізу за «центрами

відповідальності» та застосування методів аналізу витрат виробничих підрозділів. Так, в [10] наведено практичне застосування попередільної технології виробництва в харчовій промисловості за «центрами відповідальності» виробничих підрозділів на основі «гнучких бюджетів» із застосуванням системи обліку і аналізу «директ-кост» та «стандарт-директ-кост», що дало змогу оперативно визначати рівень витрат кожного центру.

У таблиці 3 наведено різні точки зору науковців, щодо визначення економічної категорії «центр витрат».

Таблиця 3

Тлумачення терміну «центр витрат»

Автор	Визначення
Голов С.Ф.	Центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів й інвестицій в активи центру [2]
Бутинець Ф.Ф.	Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати [3]
Друри К.	Центри відповідальності, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, які знаходяться під їх контролем [5]
Хенсен Р.	Центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за витрати [8]
Лень В.С.	Центр відповідальності, який контролює виникнення витрат [9]
Сопко В.В.	Відокремлена самостійна технологічна дільниця: робоче місце, фаза, переділ, лінія [11]
Шеховцова В.А.	Відособлений структурний підрозділ підприємства, в якого є можливість організувати нормування і планування витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління [12]

Джерело: розроблено автором за даними [2; 3; 5; 8; 9; 11; 12]

З урахуванням вищенаведених визначень, пропонується наступне тлумачення терміну центр витрат. Центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати виробництва з метою управління ними.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи проведене дослідження, можна зробити висновок, що основним завданням управлінського обліку є надання керівникам неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Важливим сегментом управлінського обліку є облік відповідальності. Центр відповідальності — це організаційна одиниця

підприємства, керівник якої відповідає за частину об'єктів, що належать до неї, та досягнуті нею результати діяльності. Варто впроваджувати на підприємстві концепції управління витратами за центрами відповідальності для розподілу персональної відповідальності між керівниками різних управлінських рівнів та отримання інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства. Така система надасть змогу здійснювати аналіз і контроль досягнутих результатів за кожним центром витрат та приймати відповідні управлінські рішення

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996–XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Голов С. Ф., Управлінський облік. Підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2018. 400 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
4. Пушкар, М. С. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] :навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. Тернопіль :Економічна думка, 2010. 292 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. К.: Пер. с англ.; Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.
6. Апчерч А. Управленческий учет: Принципы и практика / Пер. с англ. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
7. Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Вид. центр «Академія», 2002. 952 с.

8. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков. / Пер. сангл.. К.: Міленіум, 2002. 974 с.
9. Лєнь В.С. Управлінський облік [Навчальний посібник] / Лєнь В.С. 2006. 162 с.
10. Михальська О.Л. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія / О.Л. Михальська, В.Г.Швець. К.: Видавничий дім «Кондор», 2019. 224 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.
12. Шєховцова В.А. Методичні основи управління витратами на промислових підприємствах // Економіка та держава. № 8. 2008. С. 57-60.