УДК 336.63
DOI: 10.25140/2411-5215-2018-3(15)-164-170

Максим Чут

ПОБУДОВА СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ЦЕНТРІВ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Максим Чут

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ И ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВАНИИ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Maksym Chut

BUILDING A SYSTEM OF MONITORING AND REPORTING ON THE BASIS OF FINANCIAL RESPONSIBILITY CENTERS

У статті досліджено сутність центрів фінансової відповідальності в системі управлінського обліку, визначено основні вимоги, принципи та етапи формування центрів фінансової відповідальності. Також відповідно до критерію рівня повноважень проведено класифікацію центрів фінансової відповідальності. Особлива роль відводиться місцю центрів фінансової відповідальності в бюджетному процесі. Облік за центрами відповідальності здійснюється шляхом нормування витрат, виконання бюджетів та контролю за відхиленнями. У кожному центрі відповідальності акумулюється облікова інформація в частині планування його діяльності, контролю й аналізу фактичних показників.

***Ключові слова**: центри фінансової відповідальності; управлінський облік; бюджетування; витрати; нормування; звітність.*

Рис.: 2. Бібл.: 7.

В статье исследована сущность центров финансовой ответственности в системе управленческого учета, определены основные требования, принципы и этапы формирования центров финансовой ответственности. Также в соответствии с критерием уровня полномочий проведена классификация центров финансовой ответственности. Особая роль отводится месту центров финансовой ответственности в бюджетном процессе. Учет по центрам ответственности осуществляется путем нормирования расходов, исполнения бюджетов и контроля за отклонениями. В каждом центре ответственности аккумулируется учетная информация в части планирования его деятельности, контроля и анализа фактических показателей.

***Ключевые слова:** центры финансовой ответственности; управленческий учет; бюджетирование; расходы; нормирование; отчетность.*

Рис.: 2. Библ.: 7.

In the article the essence of centers of financial responsibility in the system of management accounting is explored, the basic requirements, principles and stages of formation of centers of financial responsibility are defined. Also, according to the criterion of the level of authority, the classification of financial responsibility centers has been carried out. A special role is assigned to the place of financial responsibility centers in the budget process. Accountability centers are responsible for costing, budget execution and control of deviations. Each accountability center accumulates accounting information in terms of planning its activities, monitoring and analyzing actual indicators.

***Keywords**: centers of financial responsibility; management accounting; budgeting; expenses; valuation; reporting.*

Fig.: 2. References: 7.

JEL Classification: G30

Постановка проблеми. Розробка якісної системи управління нині актуальна для багатьох підприємств. Вихідна точка створення системи – персоніфікація відповідальності за прийняття рішень і визначення фінансової структури підприємства, зокрема шляхом виділення центрів відповідальності. Для кожного з останніх визначаються цілі, складаються плани, ведеться облік результатів, оцінюється діяльність керівників і співробітників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концепцію центрів відповідальності вперше сформував представник американської облікової думки середини XX століття Джон Хіггінс [4, с. 280]. Вона полягає у визначенні ступеня відповідальності певних осіб за результати своєї роботи. Центр відповідальності – це структурний підрозділ організації, що повністю контролює ті чи інші аспекти господарської діяльності організації, а його керівник самостійно приймає управлінські рішення в межах цих аспектів і несе відповідальність за результати діяльності підрозділу.

Д. Хіггінсом так само було сформульоване правило в рамках теорії центрів відповідальності, яке стверджує, що кожну структурну одиницю підприємства обтяжують тільки ті витрати і доходи, за які вона може відповідати і які контролює.

© Чут М. А., 2018

Так звані зони відповідальності визначаються виходячи з функцій, закріплених за окремими менеджерами, таким чином, за основу береться організаційна структура підприємства. Облік може бути організований таким чином, що одні центри відповідальності будуть входити в інші, більш великі. На кожну структурну ланку – підрозділ або посадову особу – покладаються певні обов'язки. Отже, можна говорити про те, що успіх роботи управлінського апарату значною мірою залежить від чіткості розподілу функціональних обов'язків між його ланками.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Існує необхідність у додатковому дослідженні об'єктів бюджетування. Від правильності виділення центрів відповідальності будуть залежати результати управління підприємством. Недостатньо вивченими залишаються також питання розподілу відповідальності між центрами фінансової відповідальності.

Мета статті. Метою статті є дослідження суті поняття «центр відповідальності», етапів та умов виділення центрів фінансової відповідальності,

Виклад основного матеріалу. При визначенні центрів відповідальності необхідно дотримуватися таких основних вимог:

- має бути виключено дублювання відповідальності за окремі види витрат;
- необхідно дотримуватися принципу економічної доцільності, тобто витрати на організацію та ведення обліку не повинні перевищувати вигоду від контролю над витратами;
- необхідно, щоб у кожному центрі відповідальності існувала можливість виділення, по-перше, показника для вимірювання обсягу діяльності, по-друге, бази для розподілу непрямих витрат.

Крім того, при розподілі організації на центри відповідальності необхідно враховувати соціально-психологічні фактори, які можуть вплинути на мотивацію керівників центрів. Велике розмаїття центрів відповідальності вимагає угруповання за класифікаційними ознаками й узгодження їх із загальною системою управлінського обліку [5, с. 48].

Вибір способу виділення центрів фінансової відповідальності визначається специфікою конкретного бізнесу, але при цьому в момент вибору структури повинні враховуватися такі принципи (рис. 1):

1. Центри витрат повинні обиратися з таких позицій, щоб для кожного з них міг бути обраний показник для вимірювання результатів їх функціонування.

2. Для кожного центру відповідальності повинна бути сформована схема документообігу, починаючи з первинного документа, закінчуючи внутрішньою управлінською звітністю.

3. У кожному центрі фінансової відповідальності повинен бути призначений відповідальний за виникнення витрат менеджер. У сферу його відповідальності можуть входити одночасно кілька центрів витрат. Однак неприпустимо, щоб за один підрозділ несли відповідальність кілька менеджерів.

4. Ступінь деталізації обліку витрат повинна бути достатньою для проведення аналізу, але не надмірною, інакше зростає ймовірність ускладнення облікового процесу і збільшення витрати на його здійснення.

5. Для кожного виду витрат у організації повинен існувати такий центр відповідальності, для якого ці витрати будуть прямими. Такі витрати безпосередньо відносяться на вартість і не вимагають розподілу непрямих витрат.

За критеріями рівня повноважень керівників підрозділів у межах існуючої на підприємстві організаційної структури і технологічного процесу всі центри відповідальності можна класифікувати таким чином:

Центр витрат – структурний підрозділ підприємства, керівник якого має найменшими управлінськими повноваженнями і тому несе мінімальну відповідальність за отримані результати. Він відповідає лише за виробничі витрати.

Рис. 1. Необхідні умови для формування центрів фінансової відповідальності

Розрізняють два види центрів витрат:

- центр нормованих витрат;
- центр ненормованих витрат.

Прикладом нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи. У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниць випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрат матеріалів і виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції.

Центр доходів – це підрозділ, керівник якого в межах виділеного бюджету відповідальний за максимізацію доходу від продажів. При цьому зазвичай керівники таких підрозділів не мають повноважень по додаткових (понад бюджету) витратах коштів для залучення додаткових ресурсів. Взаємозв'язку між витратами на функціонування такого центру і значенням виручки практично немає, тому основним контрольованим показником є виручка, а також визначають її показники: обсяг продаж в натуральному вираженні, ціни, структура реалізації.

Центр прибутку – підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за фінансові результати своєї діяльності. Менеджер центру прибутку контролює ціни, обсяг виробництва й реалізації. Оскільки керуючі центри прибутку несуть відповідальність і мають повноваження як у частині витрат, так і в частині надходжень, то звіти, використовувані в системі обліку за центрами відповідальності для оцінки центру прибутку, зазвичай мають форму звіту про прибуток.

Центр інвестицій – підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення. Мета центру інвестицій – не тільки отримання максимального прибутку, а й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості.

З метою отримання найбільшої результативності за підсумками діяльності можна виділити такі етапи формування центрів фінансової відповідальності в організації (рис. 2):

1. Загальний аналіз організації. У межах цього етапу визначаються види діяльності, тип організаційної структури, вивчається зовнішнє середовище.

2. Угруповання видів діяльності за функціональними ознаками. На цьому етапі проводять виділення структурних підрозділів залежно від видів діяльності та визначають відповідальних менеджерів.

3. Аналіз підконтрольності витрат (визначення регульованих і нерегульованих витрат).

4. Розподіл доходів і витрат між структурними підрозділами (центрами фінансової відповідальності). Для вирішення ситуацій, що не можуть бути покладені в типові системи, на кожному підприємстві, системи обліку проектуються з урахуванням задоволення запитів топ-менеджменту. Однак при всьому їх різноманітті теорією і практикою вироблені спільні підходи до організації обліку доходів і калькулювання витрат.

5. Визначення взаємозв'язків між структурними підрозділами.

6. Затвердження єдиних принципів формування внутрішніх звітів по центрах фінансової відповідальності. На цьому етапі визначають необхідні для оцінки результатів діяльності центрів фінансової відповідальності показники, формують структуру документообігу.

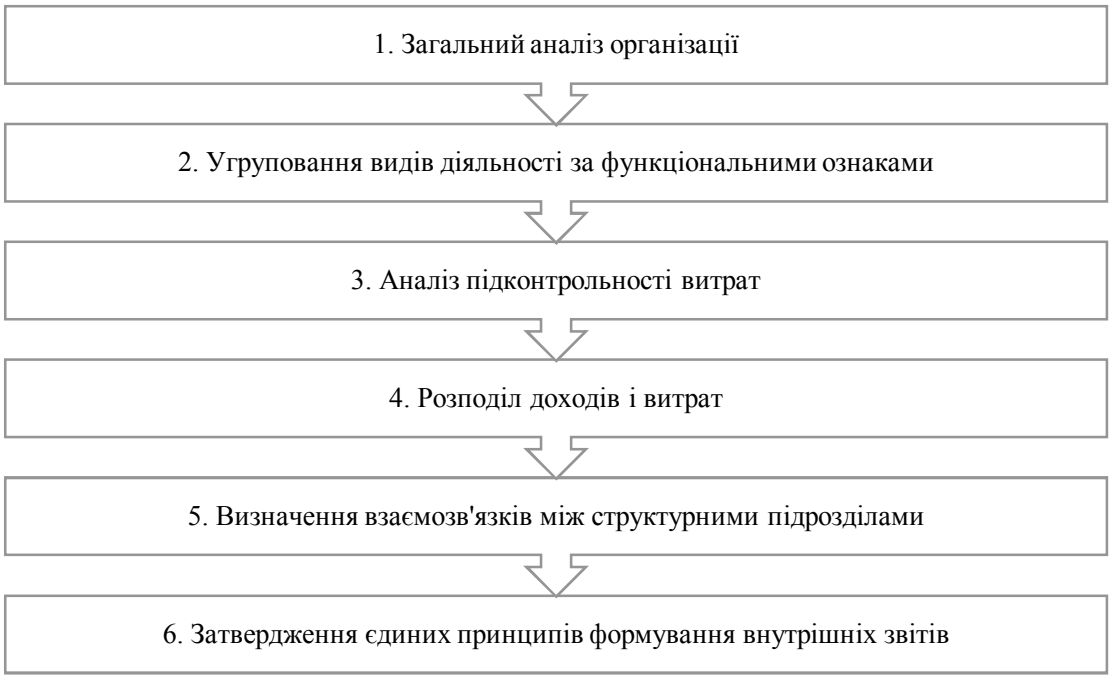

Рис. 2. Етапи формування центрів фінансової відповідальності в організації

Облік за центрами відповідальності здійснюється шляхом нормативного планування і виконання бюджетів, контролю за відхиленнями. У кожному центрі відповідальності акумулюється облікова інформація в частині планування його діяльності, контролю й аналізу фактичних показників. Так, для кожної статті, елемента, комплексу витрат, відповідальність за які несе менеджер, визначається допустима або нормативна величина витрат, збираються і передаються дані про фактичні витрати й відхилення від кошторису або нормативу. Особлива роль відводиться бюджетуванню, оскільки саме з його допомогою досягається внутрішня координація роботи окремих підрозділів підприємства на різних стадіях виробничої та фінансової діяльності. Менеджери центрів відповідальності беруть безпосередню участь у розробленні бюджетів для своїх підрозділів, погоджуючи виробничі плани свого центру з планами пов’язаних із ним інших центрів відповідальності. При цьому в основі побудови бюджетів для окремих центрів відповідальності закладено правило, згідно з яким кожен менеджер несе відповідальність тільки за ті витрати і доходи, на які він може зробити істотний вплив і які може контролювати.

Після закінчення звітного періоду менеджер центру відповідальності складає звіт про виконання бюджету з виділенням та аналізом причин, що викликали відхилення фактичних даних від запланованих. Таким чином, система організації обліку за центрами відповідальності дозволяє втілити в життя принцип управління за відхиленнями. Сутність цього принципу полягає в аналізі виникаючих поточних відхилень від запланованих показників діяльності підрозділів і прийнятті на основі його результатів управлінських рішень коригувального впливу, спрямованих на усунення причин, появи негативних відхилень.

Отже, організація обліку за центрами відповідальності дає можливість оперативно контролювати витрати й результати на різних рівнях управління підприємством та оцінювати роботу окремих менеджерів і підрозділів на основі узгоджених планів діяльності, оперативної взаємопов’язаної звітної інформації та первинного аналізу. Тому доцільно, щоб діяльність господарюючого суб'єкта в усіх напрямках – як основних, так і допоміжних – здійснювалася шляхом виділення центрів відповідальності.

Кожен окремий центр відповідальності є частиною системи управління підприємством і має вхідні ресурси: сировина, матеріали, напівфабрикати, витрати робочої сили і різних типів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході центру відповідальності – продукція (продукти і послуги), яка йде в інший центр відповідальності або реалізується назовні. Таким чином, діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з погляду ефективності.

Хоча ресурси, використовувані для виробництва здебільшого мають натуральну форму, для цілей управлінського контролю вони повинні бути представлені в грошовому вираженні для об'єднання фізично несхожих елементів ресурсів. Грошовий вимір ресурсів, використовуваних у центрі відповідальності, є їх вартістю.

Якщо вихідна продукція центру відповідальності продається зовнішнім покупцям, їхня вартість вимірюється у вигляді доходу. Якщо ж товари або послуги переходять в інші центри відповідальності цієї ж організації, то вимірюватися вони можуть або в грошовій формі, як, наприклад, вартість переведених товарів або послуг, або в негрошовій формі – кількість штук продукції.

Діяльність керівника центру відповідальності може бути виміряна у вигляді результативності та ефективності роботи центру відповідальності. Під результативністю ми розуміємо те, наскільки добре виконує свою роботу центр відповідальності, тобто якою мірою він досягає бажаних або планованих результатів. Ефективність же використовується в інженерному сенсі, тобто кількість одиниць на виході на кожну одиницю входу. Ефективна діяльність виражається або у виробництві заданого обсягу продукції при мінімальному використанні елементів входу, або максимально можливого обсягу продукції при заданому масштабі використання елементів входу.

Результативність завжди притаманна цілям організації; ефективність же - ні. Ефективний центр відповідальності – це такий центр, який випускає продукцію з найменшими витратами ресурсів. Однак якщо цей випуск не збігається з цілями організації, тоді цей центр неефективний [3, с. 29].

При організації управління по центрах відповідальності перед керівництвом постають дві взаємопов’язані проблеми: як розподілити відповідальність і як контролювати результат. Головна відмінна риса децентралізації – свобода прийняття рішень.

Теоретично ступінь децентралізації вибирається з огляду на її ефективність, тобто порівнюються витрати і вигоди. І незважаючи на те, що на практиці рідко вдається підрахувати витрати і вигоди, підхід з погляду ефективності дозволяє зосередитися на питанні організаційної структури.

Можна виділити такі переваги децентралізації:

1) Керівник підрозділу більш інформований, він краще володіє ситуацією.

2) Керівник підрозділу може прийняти більш своєчасне рішення, він реагує на ситуацію в момент її появи.

3) Керівник підрозділу зазвичай більш зацікавлений, що сприяє прояву ініціативи.

4) Передача більшої відповідальності сприяє розвитку таланту керівника.

5) Топ-менеджмент, вивільнюючи час від постійного контролю за діяльністю підрозділів, може сфокусувати свою енергію на стратегічному плануванні діяльності всієї організації.

Недоліками децентралізації можна вважати:

1. Можливість прийняття рішення, вигідного для підрозділу, але не підприємства загалом. Причинами цього можуть бути: неузгодженість цілей підприємства, підрозділу і окремих працівників або відсутність каналів зворотного зв'язку, що забезпечують менеджерів інформацією про наслідки їх рішень для інших підрозділів. Така ситуація особливо небезпечна для підприємств, де підрозділи конкурують, наприклад, за отримання постачальника або клієнта; підрозділи пов'язані єдиним технологічним процесом, коли продукція одного цеху є вхідним матеріалом для іншого [2].

2. Розбіжність цілей організації й особистими цілями. Ідеального збігу цілей не існує, але система як мінімум повинна сприяти тому, щоб працівник не діяв всупереч інтересам організації. Наприклад, якщо система управлінського контролю показує, що головну увагу потрібно приділити лише зниженню витрат і якщо менеджер досягає цього зниження витрат за рахунок зниження якості, то, можна зробити висновок, що керівник був мотивований не в тому напрямку. Тому при оцінці практичних дій особливо важливо розуміти, які дії мотивують працівників слідувати своїм особистим інтересам, та чи збігаються ці дії з інтересами організації.

3. Дублювання діяльності. Наприклад, може дублюватися облік, юридична робота тощо.

Найчастіше керівництво підприємства аналізує переваги та недоліки децентралізації на функціональній основі. Наприклад, функції фінансової служби можуть бути децентралізовані за численними цілями (такими, як оперативне бюджетування, внутрішня звітність), але вимагають централізації, наприклад, для планування податків. Тотальна централізація чи децентралізація – велика рідкість.

Самостійність виробничих відділень зазвичай повністю поширюється на такі види діяльності, як розробка нової продукції, виробництво і технологія, збут, облік і звітність, управління персоналом. Керівництво відділень має право самостійно виробляти стратегію відділення, підкоряючись безпосередньо вищому керівництву фірми, що дає можливість підготувати менеджерів для вищого рівня управління, здатних вирішувати завдання стратегічного характеру. Однак самостійність виробничих відділень обмежена насамперед у сфері фінансування й довгострокового планування. Відділення може проводити капітальні витрати лише в межах свого бюджету. Відносини між виробничими відділеннями однієї фірми будуються на комерційних засадах. Розрахунки між відділеннями відбуваються на основі внутрішніх (трансфертних) цін. Зовнішнє керівництво фірми в цьому випадку звільняється від вирішення поточних питань відділень і займається тільки стратегічним розвитком компанії загалом. Забезпечується адаптивність організації до умов зовнішнього середовища.

Висновки і пропозиції. Отже, організація обліку за центрами відповідальності дає можливість оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях управління підприємством та оцінювати роботу окремих менеджерів і підрозділів на основі узгоджених планів діяльності, оперативної взаємопов'язаної звітної інформації та первинного аналізу. Тому доцільно, щоб діяльність господарюючого суб'єкта в усіх напрямках – як основних, так і допоміжних – здійснювалася шляхом виділення центрів відповідальності. Організація системи управління на основі виділення центрів фінансової відповідальності надає доступ до повної та прозорої інформації про доходи та витрати в розрізі кожного центру відповідальності. Проведення аналізу даних управлінського обліку дозволяє своєчасно виявляти проблемні ділянки, де найбільш часто фіксуються відхилення від встановлених рівнів витрат, визначати види продукції з низьким рівнем рентабельності.

Список використаних джерел

1. Бабіч І. І., Мельник К. П. Оперативний контроль як функція антикризового управління сільськогосподарським підприємством: монографія. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. 304 с.

2. Грицак І. І. Управлінський облік за центрами відповідальності: доцільність та основні вимоги організації. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13135/1/176_Gricak_423–426_69.pdf.

3. Єрмошкіна О. В. Управління фінансовими потоками промислових підприємств: теорія, практика, перспективи: монографія. Дніпропетровськ: Нац. гірн. ун-т, 2009. 79 с.

4. Король К. В. Центри відповідальності: поняття та підходи до визначення суб'єктів відповідальності. *Бізнес Інформ*. 2015. № 1 (444). С. 279–284.

5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер. с фр. Москва: Финансы и статистика, 2000. 158 с.

6. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 35. С. 326–328.

7. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. URL: http://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html.

References

1. Babich, I. I., Melnyk, K. P. (2015). *Operatyvnyi kontrol yak funktsiia antykryzovoho upravlinnia silskohospodarskym pidpryiemstvom [Operational Control as a Function of Anti-Crisis Management of an Agricultural Enterprise]*. Lutsk: RVV Lutskoho NTU [in Ukrainian].

2. Hrytsak, I. I. (n.d.). *Upravlinskyi oblik za tsentramy vidpovidalnosti: dotsilnist ta osnovni vymohy orhanizatsii [Management Accounting for Responsibility Centers: Expediency and Basic Requirements of the Organization]*. Retrieved from http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13135/1/176_Gricak_423–426_69.pdf.

3. Yermoshkina, O. V. (2009). *Upravlinnia finansovymy potokamy promyslovykh pidpryiemstv: teoriia, praktyka, perspektyvy [Management of Financial Flows of Industrial Enterprises: Theory, Practice, Prospects]*. Dnipropetrovsk: Nats. hirn. un-t [in Ukrainian].

4. Korol, K. V. (2015). Tsentry vidpovidalnosti: poniattia ta pidkhody do vyznachennia subiektiv vidpovidalnosti [Responsibility Centers: Concepts and Approaches to Definition of Subjects of Responsibility]. *Biznes inform – Business Inform, 1* (444), 279–284 [in Ukrainian].

5. Ryshar, Zh. (2000). *Bukhgaltersksii uchet: teoriia i praktika [Accounting: Theory and Practice]*. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].

6. Sydorenko, R. V. (2011). Vnutrishnia zvitnist tsentriv vidpovidalnosti [Internal Reporting of Liability Centers]. *Visnyk Lvivskoi komertsiinoi akademii – Visnyk of the Lviv Commercial Academy, 35*, 326–328 [in Ukrainian].

7. Skrypnyk, M. I. (2011). Orhanizatsiia obliku vytrat u rozrizi tsentriv vytrat ta tsentriv vidpovidalnosti [Organization of Cost Accounting in Terms of Cost Centers and Liability Centers]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance of Agro Industrial Complex, 1*. Retrieved from http://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html.

Чут Максим Анатолійович – аспірант кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14035, Україна).
Чут Максим Анатольевич – аспирант кафедры финансов, банковского дела и страхования, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14035, Украина).
Chut Maksym – PhD student of the Department of Finance, Banking and Insurance, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14035 Chernihiv, Ukraine).
E-mail: maxchut@gmail.com
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7316-7579
Researcher ID: X-9940-2018

Чут М. Побудова системи контролю та звітності підприємства на основі центрів фінансової відповідальності. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 3 (15). С. 164-170.