

## ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЦЕНТРІВ ВИТРАТ І ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ОРГАНІЗАЦІЙНІЙ СТРУКТУРІ ПІДПРИЄМСТВА

© Кулинич М.Б., 2007

**Досліджено залежності і зв'язки між центрами витрат і центрами відповідальності. Організація управління витратами за місцями формування і центрами відповідальності необхідна для того, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи і функціональні служби підприємства несли б відповідальність за результати своєї діяльності. Насамперед це відповідальність за виконання завдань із зниження собівартості за статтями витрат не тільки в своїх функціональних службах, але і первинних виробничих підрозділах.**

**In the given article are explored dependence and copula between the centers of charges and centers of responsibility. Organization of management by charges after the places of forming and centers of responsibility is needed in order to create terms at which production subsections and functional services of enterprise would carry responsibility for the results of the activity. Above all things it is responsibility for implementation of tasks on the decline of prime price after expense items not only in the functional services, but also primary production subsections.**

**Постановка проблеми.** Облік та контроль витрат виробництва тільки тоді досягають бажаної мети, коли для їхнього здійснення задіяно організаційні можливості конкретних структурних підрозділів підприємства. Облік витрат виробництва за місцями виникнення повинен відповідати на запитання: де й які ресурси використовувались під час діяльності окремих підрозділів або конкретних сфер господарської діяльності підприємства як єдиного цілого?

Важливою для управління собівартістю продукції є методика обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та центрами відповідальності. У межах системи управління підприємством інформація акумулюється і аналізується не за підприємством загалом, а за центрами відповідальності.

**Аналіз останніх досліджень.** Аналіз центрів та місць витрат, а також центрів відповідальності досліджується в працях С.Ф. Голова, В.В. Глуценка, Н.Г. Данілочкіної, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Т.П. Карпової, О.Е. Ніколасової, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, С.А. Стукова, А.Д. Трусова, Кіта Уорда, М.Г. Чумаченка, Т.В. Шишкової, А.Д. Шеремета, А. Яругової та інших. Проте огляд публікацій з цього питання свідчить про недостатність розкриття сутності центрів витрат, місць витрат та центрів відповідальності загалом та зокрема для підприємств конкретних галузей економіки.

**Цілі статті.** Метою написання цієї статті є визначення взаємозв'язку центрів витрат, місць витрат та центрів відповідальності на підприємствах з виробництва пластмасових виробів та місць цих складових в системі управління витратами.

**Основний матеріал дослідження.** Організація управління витратами за місцями формування і центрами відповідальності необхідна для того, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи і функціональні служби підприємства несли б відповідальність за результати своєї діяльності. Насамперед це відповідальність за виконання завдань із зниження собівартості за статтями витрат не тільки в своїх функціональних службах, але і первинних виробничих підрозділах.

Формування місць виникнення витрат виробництва переважно залежить від специфіки організаційної структури конкретного підприємства. Це проявляється на великих підприємствах, що мають досить складну як лінійну, так і функціональну структуру організації виробничо-технологічних процесів. Іншим фактором, що визначає формування місць виникнення витрат виробництва на підприємстві, є конкретні сфери його виробничо-господарської діяльності: постачання або підготовка до використання матеріальних ресурсів, виробництво, управління, збут. В аналітичному обліку вони конкретизуються щодо організаційної структури підприємства як юридичної особи [1, с. 121]. В обліку витрат виробництва за місцями виникнення комплексні витрати виробництва являють собою загальну величину, що підлягає розподілу між зазначеними сферами в пріоритетному порядку. Цей фактор формування місць виникнення витрат виробництва на підприємствах поки не одержав повною мірою чіткого й послідовного розвитку, хоча певні тенденції у цьому напрямку позначилися.

Тільки зазначений двоєдиний підхід до формування місць виникнення витрат виробництва може забезпечити ефективну побудову їх управлінського обліку, оскільки дає змогу одночасно розв'язати завдання внутрішньовиробничого контролю й управління витратами виробництва за центрами витрат та центрами відповідальності за суворо визначеної персональної й колективної відповідальності найманих робітників. Це – одна із вирішальних умов укладення трудових договорів й контрактів з найманим персоналом та дирекцією підприємства.

Витрати за місцями переважно групують відповідно до організаційної структури підприємства, з відображенням рівня управління і структурних особливостей (ієрархії виробничих підрозділів, відділів і служб) на кожному рівні.

Організаційну структуру підприємства можна визначити як сукупність ліній відповідальності всередині підприємства. Тобто організаційна структура зазвичай являє собою піраміду, де менеджери нижчих рівнів підзвітні менеджерам вищих рівнів. З лініями відповідальності пов'язується рух інформації, зокрема звітність [2, с. 433].

Не можна не погодитися з думкою А.Д. Шеремета про те, що за останнє десятиріччя з'явилася тенденція організації структури великих підприємств не за традиційним функціональним принципом (маркетинг, фінанси, постачання, виробництво, збут), а за лініями продукції, кожна з яких групується навколо виробництва певного типу продукції чи послуг і містить необхідні функціональні служби. Ця тенденція зумовила введення до внутрішнього управління, зокрема до системи управлінського обліку нової категорії – “сегмент бізнесу” – як частини підприємства, що працює на зовнішнього споживача і вважається порівняно самостійним структурним підрозділом.

Децентралізація управління вимагає більш формалізованого підходу до організаційної структури підприємства, яка охоплює всі структурні одиниці зверху донизу і визначає місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегмента) з погляду делегування їй певних повноважень і відповідальності. Такою узагальнювальною категорією є центр відповідальності. У результаті організаційну структуру сучасного підприємства розглядають як сукупність різних центрів відповідальності. Бухгалтерську систему, яка в межах такої структури забезпечує відображення, нагромадження, аналіз і надання інформації про витрати і результати, а також дає можливість оцінювати і контролювати результати діяльності структурних одиниць і конкретних менеджерів, називають обліком за центрами відповідальності [3, с. 43].

Проте треба мати на увазі, що об'єктом управління може стати тільки та частина витрат і в тих місцях, які можуть вимірюватися, плануватися і підпадати під безпосереднє управління. У зв'язку з цим центр витрат є первинною ланкою формування витрат. Виокремлення центру витрат відбувається за різними ознаками: організаційна структура, обладнання, виконані операції і функції. Центр витрат є ланкою аналітичного обліку для проведення контролю за цими витратами. Він може збігатися з організаційною одиницею, а може бути меншим підрозділом цих організаційних одиниць.

Центр відповідальності – структурний підрозділ (декілька підрозділів) з певним ступенем автономності (менеджери якого відповідають перед керівництвом підприємства за реалізацію

поставлених цілей і дотримання визначених лімітів витрат). Сукупність центрів відповідальності і зв'язків між ними утворюють фінансову структуру підприємства [4, с. 874].

На практиці утворення багатьох центрів витрат надає підприємствам змогу частину витрат на утримання та експлуатацію обладнання, а також інших непрямих витрат відносити безпосередньо на ці центри, що передусім створює умови для їх прямого віднесення або точнішого непрямого розподілу за об'єктами калькулювання. Автоматизація технологічних процесів на підприємствах, що займаються виробництвом плівок, впливає на участь робітника у виробництві продукції: він тільки підтримує обладнання в робочому стані та змінює програму його роботи. В результаті пряма заробітна плата стає непрямю, її відносять до витрат на утримання та експлуатацію обладнання, а в складі прямих витрат залишається тільки вартість використаної сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів. Отже, контролюючи правильність калькулювання, треба насамперед підвищити точність віднесення витрат на утримання та експлуатацію обладнання й цехових витрат на калькуляційні об'єкти. В результаті особливої актуальності набуває групування витрат за групами обладнання, окремими робототехнічними комплексами, тобто за центрами витрат. Тобто, центри витрат у найбільш загальному понятті є місцями, де ці витрати виникають. Місця виникнення витрат відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою і соціальним змістом. Тому, на наш погляд, немає жодних підстав для поєднання цих двох групувань виробничих витрат в одне поняття, вони відрізняються одне від одного і являють собою два самостійні об'єкти обліку та контролю виробничих витрат.

Поняття ці давно відомі спеціалістам, інтенсивно досліджуються, але й сьогодні в економічній літературі важко знайти однозначні визначення й тлумачення. Зокрема, відсутні чіткі визначення меж місця виникнення витрат і центру витрат. Одні економісти не вбачають істотних відмінностей між ними, інші чітко відокремлюють одне поняття від іншого.

Відмінність між центрами відповідальності, місцями виникнення витрат і центрами витрат справді є, але не можна ж не бачити між ними й єдності. Так, місця виникнення витрат є структурними підрозділами підприємства, але водночас і елементами системи внутрішньогосподарського розрахунку, а відповідно – центрами госпрозрахункової відповідальності. Керівники структурних підрозділів несуть матеріальну відповідальність за рівень витрат на виробництво й результати роботи. У цьому разі місця виникнення витрат і центри відповідальності цілком збігаються. Стосовно кожного центру відповідальності не обов'язково виділяти обсяг виробничої діяльності.

Достатнім критерієм відповідальності можуть бути й витрати. Не обов'язково також, щоб центр відповідальності охоплював декілька місць виникнення витрат. Наприклад, виробнича бригада є і центром відповідальності, і місцем виникнення витрат. Водночас дільниця, що складається з декількох розрахункових бригад, цехи, які, своєю чергою, складаються з декількох дільниць, є центром відповідальності, що охоплює декілька місць виникнення витрат. Дільниця і цех – також місця виникнення витрат.

Враховуючи організаційну структуру досліджуваних підприємств з виробництва плівок, доцільно визначити категорії “місце витрат”, “центр витрат”, “центр відповідальності” стосовно виробництва певного виду економічної діяльності.

**Місце витрат** – функціонально розмежовані внутрішні сфери діяльності організації, в яких виникають певного роду витрати, організовується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління витратами виробничих ресурсів і впровадження госпрозрахунку. Місцем витрат може бути підприємство, виробництво, вид діяльності, цехи, дільниці, госпрозрахункові бригади, агрегати, стадії, переділи, процеси, робоче місце.

Для підприємства, що займається переробкою пластмас, місцем виникнення витрат, у межах якого здійснюється аналітичний облік найнижчого рівня, є робоче місце машиніста екструдера, машиніста різальних машин, укладальника-пакувальника, машиніста гранулювання пластичних мас тощо. Для таких підприємств також місцем виникнення витрат буде об'єднання робочих місць в єдину технологічну лінію, за якою теж ведеться аналітичний облік. Крім того, до таких місць тут

відносять витрати виробництва загалом, витрати ремонтної служби, витрати збутового відділу тощо, за якими ведеться аналітичний облік вищого порядку. Тобто відмінність між місцями виникнення витрат пов'язана з тим чи іншим ступенем деталізації.

**Центр витрат** – це відособлені структурні підрозділи підприємства, де є можливість організувати планування, нормування й облік витрат виробництва, це первинна ланка аналітичного обліку витрат, що встановлена для контролю за цими витратами. Центр витрат може збігатися з організаційною одиницею (цехом, відділом, ділянкою) або може бути дрібнішим підрозділом цих організаційних одиниць. Основою виділення центрів витрат є єдність обладнання, що використовуються, виконання спільних операцій та функцій. Для підприємств з переробки пластмас в центри витрат доцільно виділити технологічні лінії з виробництва плівок, пресові дільниці, ливарні дільниці, цехи виробництва. За такими підрозділами нижчого рівня, що не мають відносної самостійності, здійснюють планування, нормування, облік витрат і розроблення економічних управлінських рішень.

Створення центрів витрат є засобом деталізації виробничих витрат, їх локалізації за місцями виникнення з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції.

**Центр відповідальності** – відокремлені структурні підрозділи підприємства, за якими групують витрати на виробництво і є можливість в одному обліковому процесі поєднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера (відповідальної особи), що контролює собівартість продукції. Це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарського процесу. Центри відповідальності створюються на основі існуючої лінійно-функціональної структури управління на базі функціональних відділів і служб підприємства. На досліджуваних підприємствах такими центрами є майстер технологічної лінії, майстер складського господарства, майстер дільниці пакування, начальник виробництва, начальник ремонтної служби, начальник відділу якості, начальник фінансової служби тощо.

**Висновки.** Отже, центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості продукції (робіт, послуг), а центри відповідальності – з управлінням витратами, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. В організаційному плані вони можуть збігатися, проте в багатьох випадках центри витрат є дрібнішими підрозділами стосовно центрів відповідальності.

Процес управління витратами повинен сприяти своєчасному виявленню факторів, які вплинули на відхилення від норми, й створенню умов зацікавленості центрів витрат у їх усуненні, а також обґрунтованому розподілу цих відхилень за центрами відповідальності.

Залежно від рівня управління виробництвом як самостійний центр витрат можна розглядати як підприємство загалом, так і його дочірні підприємства, філії, цехи, дільниці, відділи (служби) управління, групи устаткування або машин, робочі місця. Окремі з таких центрів витрат є самостійними госпрозрахунковими підрозділами, а отже, збігаються з центрами відповідальності. Конкретні переліки центрів витрат й центрів відповідальності повинні розроблятися стосовно особливостей організації й технології виробництва, структури управління підприємством, внутрішнього економічного механізму підприємства.

1. Пушкар М.С. *Розробка систем обліку: Навч. посібник.* – Т.: Карт-блани, 2003. – 198 с.
2. *Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета.* – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512с. – (Сер. “Академия бухгалтера и менеджера”).
3. Палий В. Ф. *Организация управленческого учета.* – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
4. *Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.* – К.: Вид. центр “Академія”, 2002. – 952 с.