

Тема 9. Облік і контроль за центрами відповідальності

План

9.1 Центри відповідальності в системі управлінського обліку.

9.2 Класифікація центрів відповідальності.

9.3 Фінансові показники діяльності центрів відповідальності на підприємстві.

9.1 Центри відповідальності в системі управлінського обліку

Великі розміри підприємств, компаній, фінансово-промислових груп, їх багатогалузевий характер створюють значні перешкоди на шляху їх подальшого розвитку внаслідок різкого зростання потоків оперативної інформації та потоку адміністративних рішень. Одним із шляхів подолання цих перешкод є перехід до децентралізованої системи управління, що дає змогу розподілити повноваження щодо прийняття рішень між різними рівнями управління, а також відповідальність стосовно планування та контролю доходів і витрат. Головна відмінна риса децентралізації - свобода прийняття рішень.

Децентралізація управління - це делегування повноважень вищим керівництвом нижчому з прийняття рішень. Децентралізацію поділяють на повну - мінімум примусу та максимум свободи у прийнятті рішень - та часткову.

Переваги децентралізації управління:

- можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань і зосередження його уваги на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;

- підвищення оперативності прийняття поточних рішень на окремих рівнях управління;

- підвищення кваліфікаційного рівня управління за рахунок спеціалізації менеджерів;

- можливість набуття досвіду керівної роботи та кваліфікаційного зростання менеджерів.

Водночас децентралізація має й певні недоліки:

- можливі некомпетентні рішення внаслідок недостатніх знань, або коли запити підрозділу стають на перший план перед завданнями підприємства в цілому;

- можливе дублювання функцій;

- зниження лояльності (відданості) щодо підприємства в цілому.

Для усунення деяких з цих недоліків керівники вищих рівнів управління змушені посилювати контроль за діяльністю підлеглих підрозділів та їх керівників, не підміняючи їх у прийнятті оперативних рішень, але посилюючи відповідальність за результати роботи очолюваних ними підрозділів.

З цією метою і було розроблено концепцію центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності.

Виділення в структурі підприємства центрів відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети. Облік витрат за центрами відповідальності - це не просто метод обліку витрат, а й нове психологічне трактування системи обліку, спрямоване на організацію поведінки управлінського персоналу. Його метою є не стільки контроль з боку керівництва, скільки допомога керівникам в організації самоконтролю. При цьому вважається, що всі працівники підприємства ознайомлені з місією, метою, завданнями та згодні з ними так само, як згодні з критеріями оцінки результатів власної діяльності.

Причиною існуючого скрутного стану окремих вітчизняних підприємств та економіки в цілому значною мірою є криза управління. Реорганізація системи управління - це надання максимально можливої самостійності структурним підрозділам, передача прав і відповідальності з верхніх рівнів

управління середнім і низовим, дотримання вимог суворої дисципліни у поєднанні з демократизацією управління.

Більшу частину інформації для управління підприємством має забезпечити система обліку. Проте в умовах ринку облік у колишньому його вигляді не забезпечує інформацією стратегію та тактику внутрішнього управління діяльністю підприємства. Існуюча система вітчизняного бухгалтерського обліку зорієнтована на узагальнення даних для забезпечення звітності та надання її зовнішнім користувачам. Перехід до економічних методів управління в сучасний період орієнтує не стільки на зовнішніх користувачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Крім того, щоденно керівникам усіх рівнів необхідний значний обсяг оперативної інформації, який в силу своєї специфіки не може надати бухгалтерський (фінансовий облік). Майбутнє має належати децентралізованому обліку. Отже, виникає потреба виділення зон відповідальності згідно з організаційною структурою підприємства. Проблему розподілу витрат і доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) можна вирішити, якщо встановити взаємозв'язок витрат і доходів з діями конкретних відповідальних осіб. Для цього слід використовувати систему управлінського обліку, яка спрямована на ефективне управління та охоплює всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень: план, організацію, облік, контроль, аналіз, регулювання, прогнозування. Управлінський облік існує для управління доходами й витратами підприємства і має здійснюватися за центрами відповідальності. Отже, основними напрямками формування бухгалтерської інформації в сучасних умовах могли б стати:

- постійне зіставлення собівартості продукції з очікуваним доходом від реалізації;
- використання отриманої інформації для прогнозування майбутніх витрат виробництва та забезпечення цією інформацією керівників усіх рівнів для прийняття оптимальних рішень;

- організація обліку за місцями їх виникнення.

Такий підхід до обліку витрат відомий як облік витрат за центрами відповідальності.

В умовах децентралізації управління вище керівництво повинно контролювати та оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а останні – здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для одержання таких даних необхідна відповідна система обліку, яка забезпечувала б збирання, систематизацію, обробку та передачу інформації про результати роботи кожного центру відповідальності. Такою системою є облік за центрами відповідальності.

Організація обліку за центрами відповідальності дозволяє:

- використовувати специфічні методи управління витратами з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу підприємства;
- пов'язати управління витратами з організаційною структурою підприємства;
- децентралізувати управління витратами;
- спостерігати за формуванням витрат на всіх рівнях управління;
- встановити відповідальних за виникнення витрат, виручки (доходу) та прибутку;
- підвищити економічну ефективність господарювання.

Основними вимогами до системи обліку за центрами відповідальності є вимоги, відображені на рисунку 9.1. Спершу метою обліку за центрами відповідальності було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності кожного менеджера за витрачання певних ресурсів. Зараз головною метою обліку відповідальності є не скільки контроль за витратами, як допомога менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Система обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;

- регулярне складання звітів про виконання бюджету;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності.

Діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з точки зору ефективності. Ефективна діяльність – виробництво заданого обсягу

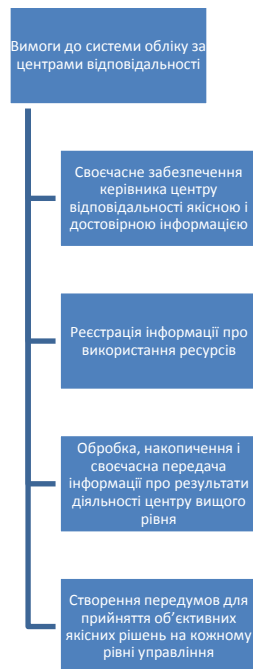


Рис.9.1. Вимоги до системи обліку за центрами відповідальності

продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів.

Отже, завдання керівника великого підприємства полягає у тому, щоб визначити стратегічний напрям, заручитись підтримкою підлеглих, дати їм засоби та повноваження і залишити у спокої. Тому децентралізація – це, насамперед, відносини між керівниками різного рівня в системі управління підприємством. Це якісно новий тип управління, спрямований на максимізацію прибутків.

З метою усунення недоліків децентралізації, посилення контролю за діяльністю підлеглих, посилення відповідальності за результати роботи очолюваних ними підрозділів і було розроблено концепцію центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності.

9.2 Класифікація центрів відповідальності

Більшість вчених розглядає класифікацію центрів відповідальності за двома основними ознаками:

- 1) за функціональною ознакою;
- 2) за обсягом повноважень і обов'язків менеджерів.

Більш детально класифікація центрів відповідальності наведена на рисунку 9.2.

Основні центри відповідальності безпосередньо виготовляють продукцію, виконують роботи, надають послуги споживачам. Їх витрати прямо відносяться на собівартість продукції, робіт, послуг. Прикладами таких центрів можуть бути: виробничі підрозділи, цехи, відділи збуту, адміністрація.

Допоміжні (обслуговуючі) центри відповідальності беруть участь у виробництві побічно, надаючи послуги, виконуючи роботи або виготовляючи продукцію, призначену не для споживача, а для основних центрів відповідальності, тобто допоміжні центри відповідальності існують для обслуговування основних центрів відповідальності. Витрати допоміжних центрів відповідальності неможливо безпосередньо віднести на собівартість, тому їх спочатку розподіляють за основними центрами, а вже потім у складі сумарних витрат основних центрів включають у собівартість. Прикладами обслуговуючих центрів можуть бути адміністративно-господарський відділ, транспортні, ремонтні, електричні цехи тощо.

Центри витрат – це центри відповідальності, керівник яких має найменші (порівняно з іншими видами центрів) управлінські повноваження і відповідальність за одержані результати.

При визнанні центрів відповідальності як центрів витрат в умовах промислового підприємства необхідно враховувати такі аспекти:

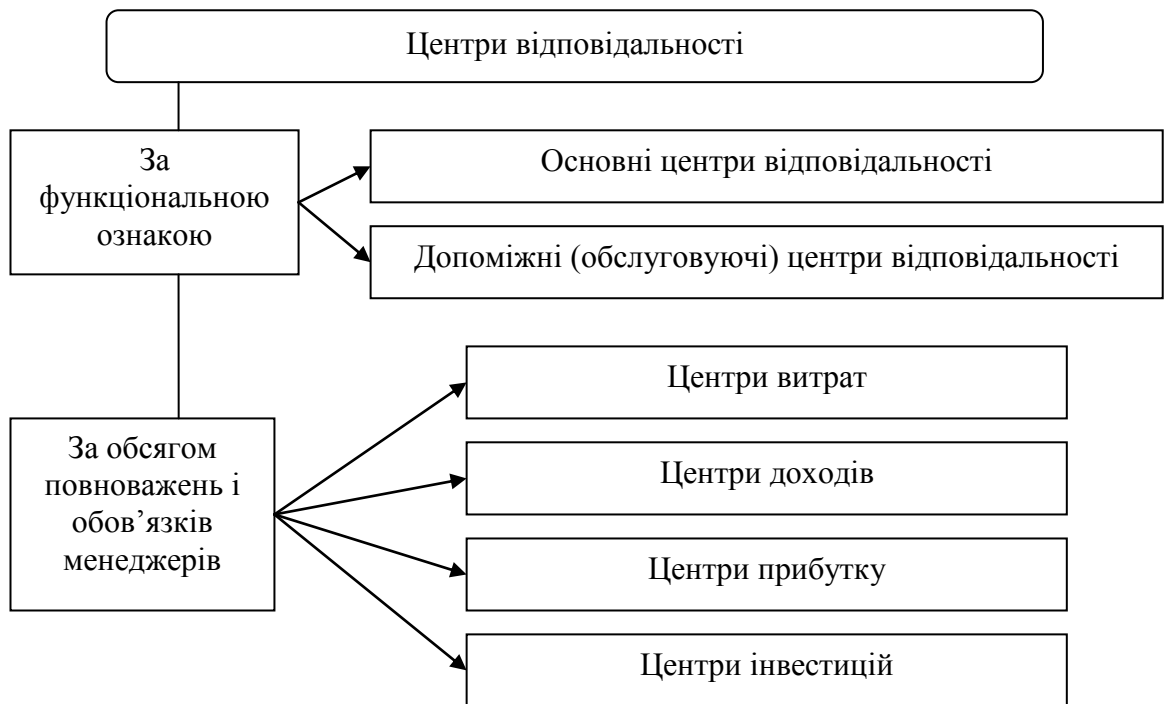


Рис. 9.2. Класифікація центрів відповідальності

- кожен центр витрат повинен бути окремою сферою відповідальності, очолюваною відповідальною особою – майстром, начальником ділянки, який надаватиме допомогу керівництву підприємства в плануванні та контролі витрат;

- кожен центр витрат повинен об'єднувати подібне устаткування, щоб полегшити визначення сукупності чинників, які впливають на величину витрат певного центру витрат, й вибір бази розподілу накладних витрат;

- усі витрати за їх видами повинні без особливих труднощів списуватися на центри витрат.

Центри витрат відповідно до контролю виниклих у них витрат можна розділити на: центри регульованих, довільних (частково регульованих) і слабо регульованих витрат.

Центри доходів - центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати.

Прикладами центрів доходів є відділ оптового продажу торгової організації.

Різновидом центрів доходів є центри продажу, що включають підрозділи маркетинго-збутової діяльності, керівники яких відповідають не

тільки за виручку від реалізації продукції, товарів і послуг, але й за витрати, пов'язані з їх збутом.

Центр прибутку - підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також фінансові результати свого підрозділу.

Оскільки метою роботи центру прибутку є отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів ресурсів, що вкладаються, обсягу продукції, що випускається, і ціни, на менеджерів (керівників) центрів прибутку покладається обов'язок не тільки ухвалювати рішення стосовно кількості спожитих ресурсів і розмірів очікуваної виручки (на етапі планування), але й контролювати виконання затверджених показників.

Менеджери (керівники) центрів прибутку також можуть нести відповідальність за нефінансові показники, до яких відносять частку завойованого ринку, рівень задоволеності споживача і т.д. Розподіл підприємства на окремі центри прибутку звичайно застосовується за дивізійної організаційної структури, тобто організаційною структурою, за якої підрозділи фірми користуються широкою самостійністю в ухваленні оперативних рішень, а вище керівництво здійснює тільки загальний контроль стратегії та фінансових потоків.

Прикладами таких центрів можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, торгові представництва тощо.

Центри інвестицій - підрозділи, керівники яких відповідають за витрати й результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень.

Оскільки метою центру інвестицій є не тільки отримання максимального прибутку, але й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості підприємства, їх керівники (порівняно з іншими центрами відповідальності) наділені найбільшими повноваженнями і несуть найвищу відповідальність за ухвалені рішення.

Зокрема, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби за окремими проектами.

Управління витратами центру інвестицій здійснюється за допомогою операційного бюджету, звіту про його виконання, а також балансу та звіту про грошові потоки. Прикладами центрів інвестицій можуть бути: дочірні підприємства, які інвестують свій прибуток, новий виробничий об'єкт, що будується; підприємства, об'єднані в консорціум, корпорацію.

Взаємозв'язок між контрольованими показниками та центрами відповідальності показаний на рисунку 9.3. Отже, центри відповідальності класифікуються за такими основними ознаками: за функціональною ознакою; за обсягом повноважень і обов'язків менеджерів; за функціональним принципом; за територіальним принципом; щодо виробничого процесу; щодо внутрішнього механізму. Розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація центрів відповідальності є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку.

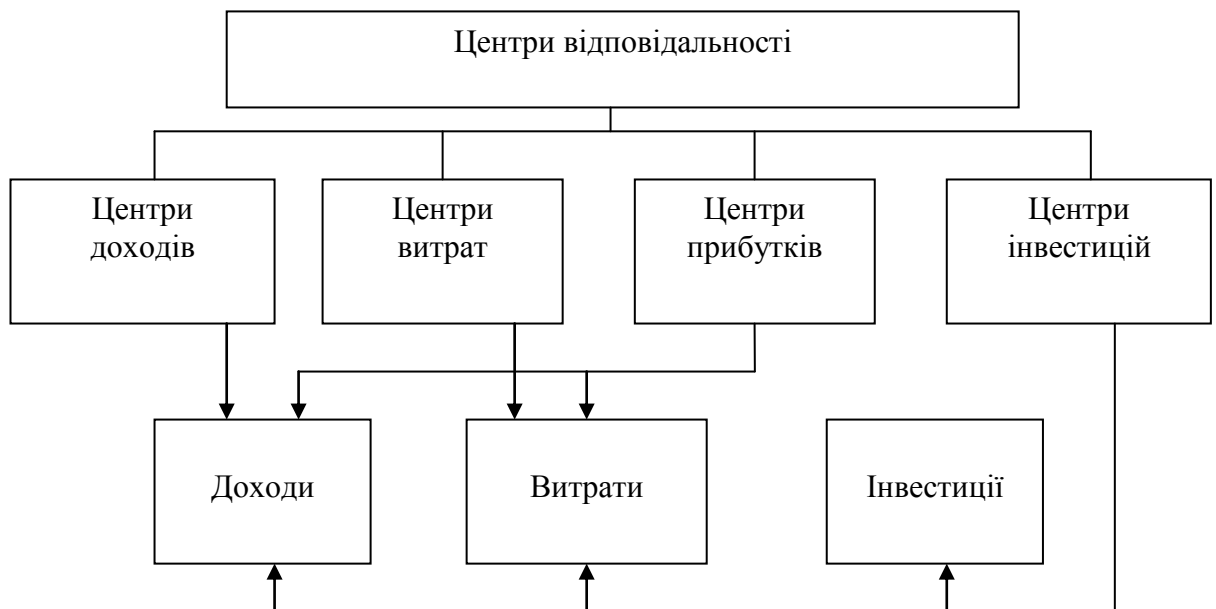


Рис. 9.3. Об'єкти відповідальності окремих центрів

9.3 Фінансові показники діяльності центрів відповідальності на підприємстві

Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробка й реалізація відповідних заходів.

Цільовими фінансовими показниками, як правило, для центрів прибутку є величина прибутку, для центрів інвестицій - прибуток на інвестиції, для центрів витрат - величина витрат.

У процесі поточної діяльності за кожним центром відповідальності здійснюють облік відповідних показників витрат, доходів, фінансових результатів тощо. При цьому побудова обліку витрат має ґрунтуватися на їх поділі на змінні та постійні, прямі й непрямі, контрольовані та неконтрольовані. Наприкінці звітного періоду в кожному центрі відповідальності складають звіт про результати діяльності.

Оцінювання діяльності центрів відповідальності базується на:

- 1) аналізі відхилень бюджетних і фактичних показників витрат, доходів, фінансових результатів чи інвестицій;
- 2) аналізі нефінансових показників діяльності центру, зокрема таких, як плінність кадрів, відсоток забракованих виробів, використання робочого часу, кількість скарг клієнтів, відсоток повторних замовлень, кількість клієнтів тощо.

Оцінювання діяльності центру витрат доцільно здійснювати на основі дотримання бюджету витрат за умови виконання запланованої виробничої програми, тобто забезпечення доцільності та ефективності витрат. Необхідно окремо аналізувати показники виконання контрольованих і неконтрольованих керівником підрозділу витрат. Для визначення ефективності діяльності центру доходу використовують дані про відхилення

фактичної суми доходу від бюджетної за рахунок зміни ціни та обсягу реалізації продукції.

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання свого підрозділу, але прямого зв'язку між цими витратами та отриманими доходами не існує.

Для оцінки діяльності центру доходу необхідно порівняти фактичну суму одержаного доходу з бюджетною, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення.

Оцінку діяльності центрів прибутку здійснюють на підставі звітів про прибутки та збитки, які включають (для внутрішнього користування) не лише загальні показники доходів та витрат, а й їх деталізацію за підрозділами та відхиленнями від нормативів.

Для об'єктивної оцінки кожного центру прибутків необхідно усі витрати (прямі та накладні) поділити на змінні й постійні, визначити по кожному підрозділу маржинальний дохід, виключити з нього постійні витрати підрозділу та розрахувати внесок кожного підрозділу у покриття загальних постійних витрат підприємства і створення операційного прибутку.

Для цього необхідно окремо обліковувати постійні витрати підрозділу або ж визначити розрахунково ті постійні витрати, які можуть бути прямо віднесені до певного центру відповідальності та вибрати найбільш релевантну базу для розподілу інших (загальних) постійних витрат підрозділів (наприклад, витрат на рекламу, на закупівлі товарів та ін.).

Для оцінювання діяльності центру інвестицій використовують показники прибутковості інвестицій (ROI) і суми доданої економічної вартості (EVA).

Показник ROI обчислюють за формулою:

$$\text{ROI} = \text{По} : \text{Іо} ,$$

(9.1)

де По - операційний прибуток до оподаткування центру інвестицій;

Io - середнє значення інвестованого капіталу в операційні активи центру інвестицій.

Значення доданої економічної вартості (EVA) визначають за формулою:

$$EVA = Пч - Вк,$$

(9.2)

де Пч - чистий операційний прибуток підрозділу;

Вк - загальна річна вартість задіяного капіталу.

Якщо EVA має позитивне значення, то центр інвестицій заробляє кошти, а якщо негативне, то, навпаки, - витрачає свій капітал.

Оцінку діяльності центрів інвестицій здійснюють, головним чином, за показниками прибутковості інвестицій (відношення прибутку до величини інвестованого капіталу). З цією метою визначають та аналізують фінансові коефіцієнти.

$$1. \text{Рентабельність інвестованого капіталу} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Капітал}}$$

Орієнтовне значення цього показника для оцінки роботи підприємства:

0 – 10% - погано

10 – 15% - задовільно

15 – 20% - середньо

20 – 25% - добре

25 – 30% - відмінно

більше 30%- чудово

$$2. \text{Рентабельність продажів} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Виручка}}$$

$$3. \text{Оборотність активів} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Капітал}}$$

Взаємозв'язок коефіцієнтів:

Рентабельність продажів × Оборотність активів = Рентабельність інвестованого капіталу

4. Коефіцієнт виручки (маржинального доходу) = $\frac{\text{МД}}{\text{Виручка}}$

5. Точка беззбитковості = $\frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$

6. Операційний важіль = $\frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Сумарні витрати}}$

7. Доля оборотного капіталу у виручці = $\frac{\text{Оборотний капітал}}{\text{Виручка}}$

8. Оборотність основних засобів = $\frac{\text{Виручка}}{\text{Основні засоби}}$

9. Термін оборотності дебіторської заборгованості =
= $\frac{\text{Дебіторська заборгованість} \times 365 \text{ днів}}{\text{Купівлі}}$

10. Термін оборотності кредиторської заборгованості =
= $\frac{\text{Кредиторська заборгованість} \times 365 \text{ днів}}{\text{Виручка}}$

11. Термін оборотності запасів = $\frac{\text{Запаси} \times 365 \text{ днів}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$

12. Цикл оборотності грошових коштів = Термін оборотності запасів +
Термін оборотності дебіторської заборгованості – Термін оборотності
кредиторської заборгованості

13. Загальний коефіцієнт покриття =
 $\frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Короткострокові (поточні) зобов'язання}}$

14. Терміновий коефіцієнт покриття =
 $\frac{\text{Оборотні активи} - \text{Виробничі запаси}}{\text{Короткострокові (поточні) зобов'язання}}$

15. Співвідношення позикового та власного капіталу =
 $\frac{\text{Позичковий капітал}}{\text{Власний капітал}}$

16. Коефіцієнт покриття відсотків = $\frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Відсоткові платежі}}$

Мінімальне значення цього показника дорівнює 3.

$$17. \text{Позичкові можливості} = \frac{\text{Зобов'язання всього}}{\text{Чистий грошовий дохід}}$$

Чистий грошовий дохід = Нерозподілений прибуток звітного року +
+ Амортизація

18. Працюючий власний капітал = Оборотні активи – Поточні зобов'язання =

= Власний капітал + Довгострокові зобов'язання – Необоротні активи

19. Фінансова стійкість = Загальний коефіцієнт покриття + Терміновий коефіцієнт покриття – (Короткострокові зобов'язання : Акціонерний капітал) – (Довгострокові зобов'язання : Акціонерний капітал)

Оціночні значення цього показника:

>1 - відмінно

від 1 до –2 - добре

від –2 до –5 - у межах розумного

< – 5 - дуже погано

Водночас, показники прибутковості інвестицій не завжди об'єктивно характеризують діяльність центру інвестицій, особливо у тих випадках, коли протягом звітного періоду були проведені нові інвестиції з меншою ефективністю, але необхідні для підприємства в цілому, або ж такі, що забезпечують зростання прибутку в майбутньому. У таких випадках для оцінки діяльності центру інвестицій доцільно розраховувати показник залишкового прибутку, як різницю між сумою фактично одержаного прибутку та мінімально необхідним прибутком для виплати інвесторам за вкладений капітал (у вигляді дивідендів, відсотків за кредитами або за облігаціями і т. ін.):

Залишковий прибуток = Фактичний прибуток – Плата за капітал,

Плата за капітал = Інвестований капітал × Середня вартість капіталу (%).

Залишковий прибуток орієнтує менеджера на максимізацію загальної

суми прибутку, але він не враховує впливу розмірів підрозділу.

При розрахунку показників прибутковості інвестицій та залишкового прибутку необхідно враховувати капітал і прибуток, що контролюються менеджером. Капітал бажано брати в середньому за звітний період. Оцінка капіталу може бути за первісною або залишковою (балансовою) вартістю. Кожна має свої переваги й недоліки. Перша включає вплив методів нарахування амортизації на кінцевий показник і стимулює менеджера до оновлення основних засобів, а друга більш адекватно характеризує ефективність використання засобів у різних підрозділах (при їх порівнянні). Вибір методу оцінки засобів залежить від цілей аналізу та проблем управління.

Виділяють п'ять основних етапів вибору показників оцінювання діяльності центрів відповідальності та роботи їхніх менеджерів:

- 1) вибір показника, оцінки, що відповідає меті керівництва підприємства (операційний або чистий прибуток, рентабельність інвестицій, рентабельність продукції, сума доданої економічної вартості тощо);

- 2) визначення способу обчислення вибраного оцінного показника (на основі системи повних або змінних витрат, визначення порядку розподілу загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут тощо);

- 3) вибір способу трансферного ціноутворення;

- 4) обґрунтування порядку встановлення нормативів (наприклад, чи усім підрозділам планувати єдиний рівень рентабельності);

- 5) визначення періодичності та форми подання звітів про діяльність центрів відповідальності.

При визначенні критеріїв оцінки діяльності центрів відповідальності потрібно обов'язково залучати керівників центрів та передбачати систему їхнього заохочення.

Отже, розробка показників та оцінка діяльності окремих підрозділів і їх керівників є центральною проблемою управлінського контролю. Від її вирішення залежить ефективність управління взагалі.

Вибір показників та методи оцінки діяльності залежать від типу центру відповідальності.

При виборі показників для оцінки діяльності центрів відповідальності бажано дотримуватися таких критеріїв:

- взаємозв'язок зі стратегічними цілями компанії;
- відображення основної діяльності керівника та підрозділу в цілому;
- зрозумілість для працівників, об'єктивність та відносна простота розрахунку;
- можливість використання для оцінки та заохочення працівників;
- послідовність та регулярність використання.

Фінансові показники діяльності центрів відповідальності дозволяють об'єктивно оцінити діяльність центрів відповідальності, вони є інформаційною базою для управлінців у процесі прийняття рішень.