

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ
КРЕМЕНЧУЦЬКИЙ ЛЬОТНИЙ КОЛЕДЖ**

Циклова комісія економіки та управління

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

**з навчальної дисципліни «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»
обов'язковий компонент
освітньо-професійної програми
першого (бакалаврського) рівня вищої освіти**

Облік і аудит

За темою № 11 - Облік і контроль за центрами відповідальності

м. Харків 2022

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2022 № 8

СХВАЛЕНО

Методичною радою
Кременчуцького льотного
коледжу
Протокол від 22.08.2022 № 1

ПОГОДЖЕНО

Секцією науково-методичної
ради ХНУВС з гуманітарних та
соціально-економічних
дисциплін
Протокол від 29.08.2022 № 8

Розглянуто на засіданні циклової комісії економіки та управління,
протокол від 15.08.2022 № 1

Розробники: викладач циклової комісії економіки та управління, к.е.н.,
спеціаліст вищої категорії, викладач - методист, Пушкар О. І.

Рецензенти:

1. Викладач циклової комісії економіки та управління КЛК ХНУВС, к.е.н., старший викладач Цимбалістова О.А.
2. Професор кафедри логістики НАУ, доктор економічних наук, професор, експерт Українського логістичного альянсу Смерічевська С.В.

План лекції

- 11.1.Поняття і класифікація центрів відповідальності
- 11.2.Оцінка діяльності центрів відповідальності
- 11.3.Трансфертні ціни та їх застосування
- 11.4.Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності

Література:

Основна:

- 1.1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV
- 1.2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999р. №318
- 1.3 Садовська І.Б., Божидарник Т.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013
- 1.4 Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012

Допоміжна література

- 2.1 Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2009
- 2.2 Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Скарб, 2006
- 2.3 Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: «Знання - Прес», 2006
- 2.4 Нападовська Л.В. Управлінський облік. - К.: КНТУ, 2008

Інформаційні ресурси в Інтернеті

- 1. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/a#Find>
- 2. Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік». Режим доступу:
<http://www.vobu.com.ua/ukr>
- 3. Видавнича група «Баланс клуб». Режим доступу:
<https://balance.ua/ua/news/>

Текст лекції:

11.1.Поняття і класифікація центрів відповідальності

Отримання менеджером права самостійно приймати рішення означає водночас і відповідальність за його наслідки. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, дістав назву "центр відповідальності".

Центр відповідальності - це сегмент діяльності банку, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Центр відповідальності можна визначити як структурний підрозділ або групу структурних підрозділів, які мають у власному розпорядженні необхідні ресурси, здійснюють з їх допомогою свої функції та наділені для цього відповідними правами та обов'язками. На керівників таких центрів покладена відповідальність за результати їх діяльності.

Центр відповідальності – це структурний підрозділ (група підрозділів), що надають однорідні послуги або продукти.

Центр відповідальності – одиниця управління, яка відокремлено проводить визначений перелік операцій, наділена певними повноваженнями і несе відповідальність за отримані результати.

Класифікація центрів відповідальності

Класифікаційна ознака	Центри відповідальності
За метою управління	<p>Оперативні – центри відповідальності, що забезпечують здійснення основної діяльності банку.</p> <p>Тактичні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей банку.</p> <p>Стратегічні – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей банку.</p>
За рівнем управління	<p>Центри, що охоплюють окремі структурні підрозділи.</p> <p>Центри, що охоплюють окремі напрямки або види діяльності.</p> <p>Центри, що охоплюють групи продуктів чи послуг.</p> <p>Центри, що охоплюють групи клієнтів.</p> <p>Центром відповідальності вважаються філії, відділення.</p> <p>Центром відповідальності вважається банк в цілому.</p> <p>За обсягом відповідальності</p> <p>Центри витрат – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати, але не контролюють доходи й інвестиції в активи таких центрів.</p>

Центри доходу – центри відповідальності, керівники яких контролюють доходи, але не контролюють витрати та інвестиції в активи таких центрів.

Центри прибутку – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати і доходи, але не контролюють інвестиції в активи таких центрів.

Центри інвестицій – центри відповідальності, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції в активи центрів та несуть відповідальність за ефективність інвестицій.

За відношенням до внутрішньогосподарського механізму

Госпрозрахункові – центри, що функціонують на принципах внутрішнього госпрозрахунку.

Аналітичні – не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин та контролюють окремі види витрат.

За ступенем агрегованості

Первинні – центри, сфера діяльності яких збігається з межами реального структурного підрозділу.

Похідні – центри, що не ототожнюються з конкретними структурними підрозділами.

За відношенням до основної діяльності

Основні - центри, що організовують контроль за місцями виникнення витрат.

Функціональні – центри, що забезпечують контроль за витратами, що виникли в різних підрозділах, але за відповідальністю одного менеджера.

За ступенем співпадання з місцями виникнення витрат

Співпадаючі – що формуються за місцями виникнення витрат.

Центр витрат — центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестицій в активи центру.

Центр доходу — центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру; це структурний підрозділ (група структурних підрозділів), керівник якого несе відповідальність за величину доходу, тобто може впливати на величину обсягу діяльності та ціну банківських продуктів (послуг).

Центр прибутку — центр відповідальності, керівник якого контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції в активи центру.

Більшість бізнес - одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії тощо) функціонують як центри прибутку. Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу змогу контролювати прибуток.

Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Центр інвестицій — центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи центру; підрозділ, основним видом діяльності якого є здійснення інвестицій у нові проекти або напрямки бізнесу, а його керівник несе відповідальність за ефективність інвестицій.

Розглянуту класифікацію центрів відповідальності можна доповнити детальнішою класифікацією окремих центрів з урахуванням специфіки діяльності організації та потреб управління.

Існує альтернативна методика класифікації центрів відповідальності. Її можна застосовувати у випадку, якщо існує ймовірність виникнення психологічних конфліктів у колективі банку при впровадженні фінансової структури на основі центрів витрат та центрів прибутку.

Згідно даної методики виділяють:

- Лінійний підрозділ – це фронт-офіс, що безпосередньо здійснює діяльність з зовнішніми контрагентами та укладає угоди на зовнішньому ринку.
- Відділ оперативної підтримки – бек-офіс, що здійснює облік угод та операцій лінійних підрозділів.
- Відділи адміністративної підтримки – інші підрозділи банку, що виконують функції управління та забезпечення. За даного підходу психологічна напруга в колективі ліквідується, оскільки співробітники відділів оперативної та адміністративної підтримки чітко усвідомлюють свої функції, як обслуговуючі та управляючі бізнесом, та відчувають свою участь у досягненні загального результату діяльності банку.

11.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності

Оцінюють діяльність центрів відповідальності з огляду на дотримання таких критеріїв:

- взаємозв'язок з цілями компанії;
- баланс короткострокових та довгострокових цілей;

- відображення ключової діяльності керівництва;
- відображення результатів діяльності працівників;
- зрозумілість для працівників;
- можливість використання для оцінювання та заохочення працівників;
- об'єктивність і відносна простота розрахунку;
- послідовність і регулярність використання.

Вибір показників оцінювання центрів діяльності залежить насамперед від типу центру. Діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від бюджетних або стандартних витрат. Оцінювання діяльності центрів прибутку здійснюється на підставі звіту, який відображає прибуток кожного центру. Діяльність центрів доходів оцінюється за обсягом і структурою продажу.

Враховуючи, що будь-яка виробнича діяльність характеризується конкретною величиною затрат і доходів, оцінювати діяльність підприємств (підрозділів, центрів відповідальності) можна при систематичному їх порівнянні.

Існують три варіанти результатів такого порівняння:

- 1) витрати < доходу - виробництво прибуткове, вигідне, а продукція рентабельна;
- 2) витрати > доходу - виробництво збиткове і невигідне, а продукція - нерентабельна;
- 3) витрати = доходу - критична точка обсягу (беззбитковості); у такій ситуації виробництво не прибуткове й не збиткове, тобто затрати відповідають доходу.

Важливим питанням є також вибір показників оцінювання діяльності керівників. Для цієї мети також використовують, як правило, ряд показників:

- обсяг прибутку на інвестований капітал;
- виконання планів;
- досягнення запланованого прибутку до чи після оподаткування;
- досягнення запланованого рівня грошового потоку.

11.3. Трансфертні ціни та їх застосування

Коли до підрозділів ставляться як до центрів відповідальності зокрема як до центрів прибутку чи інвестицій, їх оцінюють на основі операційного прибутку та рентабельності інвестицій. І, як наслідок, продукція, що відпускається одним підрозділом іншому, є доходом для підрозділу, який продає, і витратами для підрозділу, який купує.

Трансфертне ціноутворення впливає як на підрозділ, так і на організацію в цілому. Це відбувається через вплив на показники результативності підрозділу, прибуток організації в цілому й автономію підрозділу. Відповідно система трансфертного ціноутворення має задовольняти трьом цілям: точне оцінювання результатів діяльності, узгодженість цілей та збереження автономії підрозділу. Точне оцінювання результатів діяльності означає, що жоден менеджер підрозділу не повинен одержувати вигоду за рахунок другого (у тому

розумінні, що один підрозділ поліпшує свою результативність, тоді як справи іншого погіршуються).

Питання про трансферні ціни виникає у випадку, коли підрозділи підприємства мають можливість крім використання продукції чи послуг усередині підприємства закуповувати їх зовні. В свою чергу, підрозділи, що постачають мають можливість продавати їх продукцію на сторону.

Одним з принципів трансфертного ціноутворення є підхід альтернативних витрат, який передбачає врахування інтересів як підрозділу, що продає, так і підрозділу, який купує. Підхід альтернативних витрат досягає цієї мети за допомогою визначення мінімальної ціни, на яку погодиться підрозділ - продавець, і максимальної ціни, яку згоден заплатити підрозділ - покупець. Мінімальна і максимальна ціни відповідають можливим або альтернативним витратам за внутрішнього відпуску продукції. Для кожного з підрозділів вони визначаються таким чином:

1. Мінімальна трансфертна ціна — це така ціна, котра не збіднюватиме підрозділ, який продає, якщо буде продано продукт або надано послугу внутрішньому підрозділу порівняно з тими умовами, коли продукт або послуги були б продані зовнішній стороні.

Вона повинна відшкодувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу - продавця і вигоду, яку цей підрозділ втрачає внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

2. Максимальна трансфертна ціна — це така ціна, яка не збіднює підрозділ, що купує, при купівлі вхідних ресурсів у внутрішнього підрозділу порівняно з умовами, коли той самий продукт або послугу було б придбано у зовнішньої сторони. Тобто цей підхід визначає, за яких умов може відбутися внутрішній відпуск. Зокрема, продукт має бути відпущено або послугу надано внутрішньо кожного разу, коли альтернативні витрати (мінімальна ціна) підрозділу, що продає, менші за альтернативні витрати (максимальну ціну) підрозділу, який купує. Саме таким визначенням цей підхід гарантує, що жоден з менеджерів підрозділів не залишатиметься в програші при внутрішній передачі, тобто загальні прибутки підрозділів не зменшаться через внутрішній відпуск. Якщо зовні існує ринок досконалої конкуренції, то для продукту, що відпускається, справжньою трансфертною ціною є ринкова ціна.

Трансфертне ціноутворення може відбуватися також на основі собівартості. Розрізняють три методи такого ціноутворення:

- на основі повної собівартості;
- за повною собівартістю плюс націнка;
- за змінними витратами плюс фіксована доплата.

11.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності

Основні принципи підготовки внутрішньої (управлінської) звітності:

- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління);

- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка заважає сприймати основну);
- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній).

Під час складання звіту слід дотримуватись основного принципу - економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

Система контролю в межах управління підприємством включає в себе адміністративний контроль за поточною діяльністю підприємства, бухгалтерський (ретроспективний) та кошторисний (перспективний).

Планування як елемент управління витратами передбачає складання кошторисів за різними напрямками діяльності і в цілому по підприємству. В результаті виробничі витрати порівнюють із витратами, передбаченими кошторисом.

Під кошторисом у загальному плані розуміють формалізований письмовий звіт про плани управління на майбутнє, виражений у вартісних показниках. Кошторис - це фінансовий план, що містить інформацію про очікувані витрати (для центру витрат) на очікуваний прибуток (для центру прибутку).

При здійсненні обліку за центрами відповідальності збирають інформацію про витрати і доходи за кожним окремим центром відповідальності з метою виявлення відхилень, встановлюють причини відхилень відповідальних осіб.

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, якщо відхилення виявляється суттєвими.

Важливим завданням виробничого підрозділу є скорочення затрат у процесі виробництва, тому складовою частиною загальної звітності центру затрат є звіт про виконання планової собівартості конкретного виду продукції.

Важливе значення має форма звітності, що базується на показнику маржинального доходу і характеризує внесок від реалізації різних видів продукції в загальний прибуток підприємства та використовується не лише для контролю, а й для прийняття управлінських рішень: Звіт про внесок окремих видів продукції. Така форма звітності необхідна для прийняття рішення щодо формування найбільш вигідного асортименту продукції (робіт, послуг).

Складовою системи звітності є Звіт про внесок сегментів діяльності, який характеризує внесок сегментів діяльності в загальний прибуток підприємства. Такий звіт відображає внесок зовнішніх сегментів (географічних районів: різних країн та континентів) у результати діяльності підприємства.

До складу внутрішньої фінансової звітності включають також форми, що містять основні показники діяльності конкретного центру відповідальності і належать до складу підконтрольних з боку керівника цього центру. Так,

виробничий цех складає форму, в якій містяться результати діяльності, тобто обсяги виробництва продукції: Звіт щодо виконання планового обсягу виробництва продукції. Звітність центру прибутку може бути деталізована до операційного прибутку: Звіт виконання плану операційного прибутку. Важливим принципом складання форм звітності під час здійснення обліку за центрами відповідальності є принцип звітності за рівнями управління: Звіт виконання норм затрат (кошторису).