

УДК 631.16:334.012.7

## ЕВОЛЮЦІЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ЇХ СУЧАСНЕ БАЧЕННЯ

*Р.В. Сидоренко, ст. викладач*

*Луцький національний технічний університет*

В статті розглядається еволюція центрів відповідальності і досліджуються погляди сучасних вітчизняних і зарубіжних учених на цю тему. Виділяються основні елементи центрів відповідальності. Пропонується власне визначення даного поняття.

**Ключевые слова:** центр відповідальності, підрозділ, місце виникнення витрат, керівник підрозділу.

In the article the evolution of centers of responsibility is examined and the looks of modern domestic and foreign scientists are probed through this question. The basic elements of centers of responsibility are selected. Own determination of this concept is offered.

**Keywords:** center of responsibility, subdivision, place of origin of expenses, leader of subdivision.

Створення якісної системи управління на сьогоднішній день є актуальним для багатьох підприємств. Початковим етапом створення системи виступає персоніфікація відповідальності за прийняття рішень і визначення структури центрів відповідальності на підприємстві. Для кожного центру відповідальності визначаються цілі, складаються плани, ведеться облік результатів, оцінюється діяльність керівників і працівників.

Перша спроба створення прототипу системи обліку за центрами відповідальності датується кінцем XVI ст. коли італійський купець Анжело ді Піетро, розвиваючи ідеї виробничого обліку, вимагав, щоб на всіх виробничих ділянках відповідальні особи обов'язково вели спеціальні прибутково-видаткові книги, які по закінченню місяця повинні були передаватися в бухгалтерію.

В середині XIX ст. німецький вчений Ріхард Фішер розділяє поняття “місця виникнення витрат” і “центри відповідальності”. Перші відносяться до непрямих витрат, інші їх ліквідують, перші ідуть від об'єкта – виробу, інші – від суб'єкта – людини. Термін “місця виникнення витрат” часто зустрічався в німецькій літературі, але він не був конкретизований. До нього включали і виробничі приміщення, і функціональні обов'язки, і групи певних виробів, і замовлення, і навіть все підприємство як єдине місце витрат. Все це мало відношення до калькуляції і зовсім не пов'язувалось з особою, відповідальною за роботу. Згідно Фішера “місця виникнення витрат – це накладні витрати, утворені у певному місці чи для певної цілі”.

В кінці XIX ст., розвиваючи ідеї обліку за центрами відповідальності, російські вчені Е. Мудров і П. Рейнбот висувають пропозицію, згідно якої аналітичні рахунки необхідно відкривати не на всі види продукції, що вироблялись, а на ділянки (цехи, майстерні), те, що зараз називається центрами відповідальності. До прямих витрат вони відносили матеріали, заробітну плату, амортизацію. Інші витрати розглядались як загальні і один раз в рік (в кінці) розподілялись пропорційно сумі оборотних засобів, що закріплені за даним підрозділом. Результати показували по рахунку Товари (готова продукція). Слід відзначити, що готова продукція обліковувалась лише в натуральному (кількісному) виразі. В кінці року виконувалась калькуляція шляхом ділення прямих і частини накладних витрат, що відносяться до даної майстерні, на об'єм готової продукції, і таким чином визначалась собівартість, яку записували в книги складського обліку готової продукції.

На початку ХХ ст. значний внесок у вдосконалення даної системи обліку вніс німецький вчений П. Рібель. Він висловив думку, що непрямі витрати взагалі не треба розподіляти, бо всі результати господарської діяльності (витрати і доходи) повинні враховуватись там, де вони виникли.

В середині ХХ ст. у Франції увагу на центри відповідальності звернув Жорж Перрен, який розв'язував проблему переходу обліку від реальних вартостей до планових. Він рахував, що аналіз діяльності і рентабельності треба проводити за центрами відповідальності (діяльності). Кожний центр визначений специфікою господарської діяльності, людськими і матеріальними ресурсами, нормами виробітку, відповідальністю; основна проблема полягає в знаходженні міри накладних витрат, що відносяться до кожного центру.

У Радянському Союзі зародки обліку за центрами відповідальності з'явилися в кінці 40-х років ХХ ст., коли неможливість калькуляції окремих видів продукції стала очевидною. Було висунуто ідею обліку витрат за окремими виробничими ділянками. На деяких підприємствах почали відкриватись особисті рахунки економії, вони і стали попередниками центрів відповідальності.

Концепція центрів та обліку відповідальності вперше була сформульована Джоном А. Хігінсом. На початку 50-х років ХХ вона отримала широке застосування в США, а з часом і в інших країнах.

В США визначення центру відповідальності дав Роберт Антоні, який далі в 70-80-х роках ХХ ст. створив сучасну форму управлінського обліку. Він взагалі рахував, що центри відповідальності є розділом управлінського обліку, який виконує функцію оперативного контролю і оцінки результатів діяльності. Згідно Антоні "центр відповідальності – це організаційна одиниця, яка несе певну відповідальність і має свого керівника". Він висловлював думку, що за центрами відповідальності може проводитись калькуляція для контролю технологічних процесів і діяльності осіб, які в них зайняті. Такий підхід привів до виникнення одного з методів обліку витрат і калькулювання готової продукції: ресібл-центри – центри відповідальності.

На початку 70-х років, в Радянському Союзі, ідею обліку витрат за центрами відповідальності сформулював В.Б. Івашкевич, вона виникла із необхідності покращення управління в середині підприємства. За Івашкевичем "центр відповідальності – це область діяльності керівника, який має права і обов'язки певного рівня управління". В розпорядження цього керівника виділяють матеріальні, трудові і грошові ресурси, за ефективність використання яких він несе відповідальність. В середині центрів відповідальності облік витрат диференціює по місцях їх формування. Основним значенням центрів відповідальності зазначалось те, що об'єктом обліку визнавалась людина, що приймає рішення.

Значний внесок у розвиток обліку за центрами відповідальності вніс Е.Купфернагель (НДР). Він висловив думку, що облік витрат необхідно вести за оперативними одиницями, при чому обов'язково необхідно забезпечити співставлення фактичних витрат з нормативними чи плановими.

Необхідно відмітити, що організація обліку за центрами відповідальності була найбільш послідовно проведена в Єдиній системі обліку і статистики в НДР, де вона була доведена до кожного робочого місця, на якому заповнювались спеціальні прибутково-видаткові книги. Таке подрібнення приводило до того, що ці витрати відображались поза системою бухгалтерських рахунків [1].

Розглядаючи перші спроби фактичного впровадження аналогів центрів відповідальності на сільськогосподарських підприємствах варто окремо виділити створення госпрозрахункових підрозділів в Радянському Союзі. Господарський розрахунок – це метод планового господарювання, який полягає в співставленні виробничих витрат з отриманими результатами, покриття витрат доходами і забезпечення рентабельності виробництва. Суть цього методу полягає в зацікавленості персоналу в раціональному веденні господарства і дотримання режиму економії, оплаті праці у відповідності до результатів роботи, розвитку виробництва за рахунок прибутку, тобто коштів зароблених трудовим колективом.

До основних економічних і організаційних принципів госпрозрахунку відносились: поєднання централізованого керівництва з широкою господарською самостійністю і ініціативою підприємств; поєднання особистих, колективних і суспільних інтересів; матеріальну зацікавленість в покращенні роботи; економічну відповідальність трудових колективів за результати роботи; самоокупність виробництва і самофінансування економічного і соціального розвитку; контроль за всією виробничо-господарською діяльністю.

Дане впровадження мало широкий характер, згідно даним ЦСУ СРСР в 1986р. 78% сільськогосподарських підприємств використовували внутрішньогосподарський розрахунок [2].

Однак в організації госпрозрахунку і застосування прогресивних форм стимулювання праці в сільському господарстві допускалось багато формалізму. Були випадки коли при дотриманні всіх необхідних передумов ефективного впровадження внутрішньогосподарського госпрозрахунку (розроблено завдання по об'єму виробництва продукції і лімітів витрат для підрозділів, проведення поточного аналізу) позитивних результатів не отримували. Основною причиною цього була відсутність залежності заробітної плати працівників від кінцевих результатів діяльності ланок, бригад і ферм.

Формалізм в організації внутрішньогосподарського розрахунку допускався, частіше за все, в низькорентабельних і збиткових сільськогосподарських підприємствах, оскільки, з однієї сторони, в них, як правило, відчувалась гостра нестача працівників і спеціалістів, а з іншої сторони, не всі такі господарства були переведені на повний госпрозрахунок і самофінансування. Для низькорентабельних і збиткових підприємств зберігались доплати до державних закупівельних цін, з них списувалась заборгованість по позикам Держбанка СРСР, тому працівники не відчували економічної відповідальності за кінцеві результати роботи.

Для усунення даних проблем пропонувалось переведення всіх колгоспів і радгоспів на повний госпрозрахунок і самофінансування, щоб госпрозрахунковий дохід колективу став єдиним джерелом коштів виробничого і соціального розвитку, а також оплати праці. Крім цього: повна самостійність бригад, ланок і ферм у використанні наданих їм коштів; право самостійно вибирати форму оплати праці порядок нарахування премій; матеріальна зацікавленість працівників в успішній господарській діяльності підрозділу тощо.

Сьогодні питанням обліку за центрами відповідальності займаються такі відомі закордонні вчені як Н.Г.Данілочкіна, А.Д.Шеремет, Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер, К.Друрі, С.А.Котляров, Р.Антоні, Д.Р.Хенсен, М.М.Моувен, Н.С.Еліас, Д.У.Сенков і ін. Значну увагу цьому питанню приділяють і вітчизняні вчені П.Й. Атамас, С.Ф.Голов, Ф.Ф.Бутинець, В.Є.Ластовецький, Л.В. Нападовська, С.В.Мочерний, А.І.Бланк, В.М.Добровський, А.Г.Загородній, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська, Т.В.Давидюк і ін.

Потреба в обліку за центрами відповідальності обумовлена сучасними вимогами ринкової економіки. Позитивною рисою такого обліку є можливість оперативного прийняття рішень менеджерами, які найкраще розуміють суть даної проблеми. Окремі елементи обліку за центрами відповідальності вже існують на вітчизняних підприємствах, але не комплексне їх застосування не дає керівництву всієї необхідної йому інформації для прийняття вірного управлінського рішення.

Хоча першим спробам ведення обліку за центрами відповідальності виповнилось вже понад 400 років єдиної думки серед науковців щодо визначення “центру відповідальності” на сьогоднішній день так і не існує.

Згідно першого визначення “центру відповідальності”, яке дав Р. Антоні, основними характеристиками цього поняття були такі: центр відповідальності – це, перш за все, підрозділ підприємства; він обов’язково має свого керівника; він (саме підрозділ, а не його керівник) несе відповідальність за результати своєї діяльності. Тобто, відповідальність за показники діяльності ніс повністю колектив організаційної одиниці, що було протиріччям самої суті створення центрів відповідальності.

Більш досконаліше визначення терміну “центр відповідальності” дав згодом В.Б. Івашкевич. Він зауважив, що лише керівник підрозділу має право приймати рішення і лише він несе відповідальність за отримані результати. Але недоліком даної дефініції є те, що чітко не визначені межі прав і відповідальності, тобто не вказано за що саме відповідає керівник і права на прийняття рішень якого рівня він має.

Більшість сучасних науковців сходиться на кількох основних позиціях щодо визначення центру відповідальності:

- 1) це частина підприємства;
- 2) ця частина має свого керівника (менеджера);
- 3) цей керівник несе відповідальність лише за підконтрольні йому показники центру відповідальності.

Проте, в деяких деталях визначення даного поняття виникають розбіжності. Так, Л.В. Гнилицька, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець і Ч.Т. Хорнгрен розглядають центр відповідальності як сферу (сегмент) діяльності, не зазначаючи меж в структурі підприємства (робоче місце, цех, підрозділ тощо) [3, 4, 5, 6]. А.Г. Загородній, С.В. Мочерний, Л.В. Нападовська і К. Друрі центром відповідальності чітко називають структурний підрозділ підприємства [7, 8, 9, 10]. Окремо слід виділити точку зору Є.В. Калюги, яка розглядає центр відповідальності як «центр з обліку витрат на виробництво за госпрозрахунковими підрозділами та відповідальними особами» [11].

Розглядаючи дані погляди також необхідно відмітити, що в них не приділено увагу тому, що рішення керівника (менеджера) центру відповідальності може мати вплив не лише на підвідомчий йому центр відповідальності, а й на інші підрозділи підприємства. Тому, на даному етапі розвитку економіки поняття “центру відповідальності” необхідно розуміти як “підрозділ підприємства, керівник якого має право приймати рішення певного рівня і несе відповідальність за результати, які були отримані внаслідок реалізації його рішення”. Конкретизація рівня рішень, які може приймати менеджер не є необхідною, оскільки це індивідуальна особливість кожного підприємства.

**Список використаних джерел:**

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
2. Хозрасчет и самоуправление в трудовых коллективах колхозов и совхозов: Учеб. пособие для колхозников и рабочих совхозов / Под ред. И.Г. Ушачева. – М.: Профиздат, 1988. – 272с.
3. Гнилицька Л.В. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах України / Л.В. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - №2 – с. 39-42
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704с.
5. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф.Бутинець, Т.В.Давидюк, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська; За ред. Ф.Ф.Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: Рута, 2002. – 448 с.
6. Хорнгрен Ч.Т., Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416с.
7. Завгородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Завгородній, Г.А. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: “Центр Європи”, 2002.
8. Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Вид. центр «Академія», 2002. – 952 с.
9. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. – с. 50-62.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ., Учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 560 с.
11. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

УДК: 657.1:631.11

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ**

*С.В. Скрипник, к.е.н., доц.,  
Херсонський державний аграрний університет*

S. Skripnik «Feature of account in farms»

In the article the theoretical and methodical aspects of record-keeping are analysed in farms. The features of conduct of book-keeping учеты and ways of improvement of his practical aspects are investigational. **Keywords:** farm, accounting information, economic activity, accounting, circulation of documents, biological assets.

С. Скрипник «Особенности учета в фермерских хозяйствах»

В статье анализируются теоретические и методические аспекты бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах. Исследованы особенности ведения бухгалтерского учета и пути совершенствования его практических аспектов. **Ключевые слова:** фермерское хозяйство, учетная информация, хозяйственная деятельность, отчетность, документооборот, биологические активы.

**Вступ.** Одним з напрямів структурної перебудови сільськогосподарських підприємств є створення нових форм господарювання на умовах самофінансування і приватної форми власності. Для фермерського господарства формування і функціонування його господарської діяльності нерозривно пов'язано з організацією і веденням бухгалтерського обліку, яке передбачено законодавством. На малі сільськогосподарські підприємства, які мають юридичний статус, поширюються загальні методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, встановлені відповідним Законом [1] та національними стандартами [3].